# ĢENERĀLADVOKĀTA JANA MAZAKA [*JÁN MAZÁK*] SECINĀJUMI, sniegti 2010. gada 9. decembrī[1]

## I — Ievads

1. Ar šo prasību sakarā ar pienākumu neizpildi, ko Komisija cēla 2009. gada 8. jūlijā, Komisija lūdz atzīt, ka Ungārijas Republika, piemērojot mazāk labvēlīgu attieksmi pret mājokļa iegādi Ungārijā, pārdodot mājokli citā valstī, nekā pret tādu mājokļa iegādi Ungārijā, pārdodot mājokli Ungārijā, nav izpildījusi EKL 18., 39. un 43. pantā un EEZ līguma 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus.

## II — Atbilstošās tiesību normas

2. Saskaņā ar 1995. gada Likuma CXVII par ienākuma nodokli (turpmāk tekstā — "Likums CXVII") 63. punktu "par nekustamā īpašuma vai īpašuma tiesību pārdošanu maksājamā ienākuma nodokļa likme ir 25 procenti. [..] No samaksātā nodokļa ir atskaitāma (vai nav maksājama) nodokļa summa, kas jāmaksā par to ienākumu no īpašuma vai īpašuma tiesību pārdošanas daļu (pabalsts mājokļa iegādei), kas ir izmantota, lai iegādātos īpašumu mājoklim, ko pērk privātpersona sev, tuvam ģimenes loceklim vai bijušajam laulātajam, 12 mēnešu laikā pirms ienākuma gūšanas vai 60 mēnešu laikā pēc šīs dienas (pabalsta mājokļa iegādei pamats)". Šis pabalsts mājokļa iegādei ir piešķirams tikai tad, ja investīcijas attiecas uz mājokli Ungārijā.

3. 1990. gada Likuma XCIII par nodokļiem (turpmāk tekstā — "Likums XCIII") 1. punktā ir paredzēts:

"Īpašuma nodoklis ir jāmaksā par mantojumu, dāvanu vai īpašuma nodošanu pret atlīdzību."

4. Likuma XCIII 2. punktā ir paredzēts:

"[..] tiesību normas attiecībā uz nodokli par dāvanām un īpašuma nodošanu pret atlīdzību

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

ir jāpiemēro īpašumiem valsts teritorijā un ar to saistītajām īpašuma tiesībām, ja vien starptautiskā konvencijā nav noteikts citādi."

5. Visbeidzot, Likuma XCIII 21. punkta 5. apakšpunktā ir paredzēts:

"[..] Ja privāts pircējs pārdod citu savu mājokli viena gada laikā pirms vai pēc pirkuma, nodokļa aprēķina bāze ir atšķirība starp iegādātā īpašuma un pārdotā īpašuma tirgus vērtību — bruto vērtību."

**III — Pirmstiesas process un tiesvedība**

6. Ar 2007. gada 23. marta vēstuli Komisija vērsa Ungārijas valdības uzmanību uz faktu, ka ar Ungārijas nodokļu tiesībām attiecībā uz nekustamā īpašuma nodošanu, šķiet, tiek pārkāpti Ungārijas Republikai EKL 18., 39. un 43. pantā un EEZ līguma attiecīgajos pantos paredzētie pienākumi.

7. Tā pauda viedokli, ka ar Likuma CXVII un Likuma XCIII noteikumiem tiekot pārkāpti personu brīvas pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību principi, jo tajos augstāks nodokļu slogs ir noteikts mājokļa iegādei Ungārijā, ja saistībā ar to tiek pārdots mājoklis, kurš atrodas citā dalībvalstī, nekā ja saistībā ar to tiek pārdots mājoklis, kurš atrodas Ungārijas teritorijā. Sakarā ar to diskriminējošo raksturu šie noteikumi ir darba ņēmēju brīvas pārvietošanās un kapitāla brīvas aprites, kā arī brīvības veikt uzņēmējdarbību šķērslis.

8. Ungārijas valdība 2007. gada 8. augusta vēstulē atzina, ka Likuma CXVII 63. punkta noteikumi ir Kopienu (tagad ES) tiesību pārkāpums, un paziņoja par savu nodomu pieņemt jaunu tiesisko regulējumu, lai nodrošinātu, ka pret nodokļa maksātājiem ir vienlīdzīga attieksme. Tomēr attiecībā uz Likuma XCIII 21. punkta 5. apakšpunktu Ungārijas valdība apstiprināja savu uzskatu, ka tā noteikumi esot saskaņā ar ES tiesību normām par brīvu pārvietošanos/apriti.

9. Komisija 2008. gada 27. jūnijā izdeva argumentētu atzinumu, kurā tā saglabāja 2007. gada 23. marta brīdinājuma vēstulē izklāstītos iebildumus attiecībā uz Likuma XCIII 2. punktu, lasot to kopsakarā ar 21. punkta 5. apakšpunktu, un atkārtoja savu viedokli, ka ar šiem Ungārijas nodokļu tiesību noteikumiem tiekot pārkāpts EKL 18., 39. un 43. pants.

10. Tā kā atbildē uz šo argumentēto atzinumu Ungārijas iestādes būtībā saglabāja savu nostāju, ka attiecīgie Ungārijas nodokļu

tiesību noteikumi esot saskaņā ar ES tiesībām, Komisija nolēma celt šo prasību.

## IV — Analīze

### A — *Lietas dalībnieku galvenie argumenti*

11. Komisija uzskata, ka, piešķirot iespēju — ar mērķi noteikt īpašuma tiesību nodošanas nodokļa aprēķina bāzi — no iegādātā īpašuma vērtības atskaitīt pārdotā īpašuma tirgus vērtību, ja saistībā ar šo iegādi tiek pārdots mājoklis, kurš atrodas Ungārijas teritorijā, bet vienlaikus liedzot veikt šādu atskaitīšanu, ja pārdotais mājoklis atrodas citā dalībvalstī, attiecīgie Ungārijas nodokļu tiesību noteikumi esot pretrunā EKL 18., 39. un 43. pantā un EEZ līguma 28. un 31. pantā noteiktajiem personu brīvas pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību principiem un esot šķērslis šo brīvību īstenošanai.

12. Tā būtībā apgalvo, ka sekas ārvalstu vai to Ungārijas pilsoņu, kuri dzīvo citā dalībvalstī un ir iegādājušies īpašumu tajā, izslēgšanai no aprakstītās nodokļu priekšrocības varētu būt to atturēšana no savu tiesību uz brīvu pārvietošanos izmantošanas un apmešanās Ungārijā.

13. Komisija uzskata, ka šādas personas, kuras varbūt jau ir maksājušas līdzīga apmēra nodokļus valstī, kurā viņas bija apmetušās iepriekš, kad iegādājās savu īpašumu, atrodas situācijā, kura ir objektīvi salīdzināma ar to, kādā ir personas, kuras savu iepriekšējo mājokli bija iegādājušās Ungārijā. Līdz ar to pret šādām personām esot jāizturas vienādi attiecībā uz Ungārijas nodokli, ar ko ir aplikta īpašuma nodošana. Tomēr, tā kā ar attiecīgo Ungārijas tiesisko regulējumu tie, kuri iegādājas mājokli, lai aizstātu šādu īpašumu kādā citā dalībvalstī — tā kā viņiem īpašuma tiesību nodošanas nodoklis ir jāmaksā no kopējās attiecīgā īpašuma vērtības —, ir mazāk labvēlīgā situācijā nekā tie, kuri tāpat iegādājas īpašumu, bet kuriem jau bija īpašums Ungārijas teritorijā, tajā pret līdzīgām situācijām esot atšķirīga attieksme un tādējādi tas varot ietvert diskrimināciju.

14. Pēc Komisijas domām, šāda atšķirīga attieksme neesot objektīvi pamatota.

15. Šajā sakarā tā noraida uzskatu, ka aplūkotie nodokļu noteikumi varētu būt pamatoti ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas

saskaņotību, jo neesot tiešas saiknes starp attiecīgo nodokļa priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, kas nepieciešama saskaņā ar judikatūru šajā jomā. Konkrētāk, nav tiešas saiknes starp cita mājokļa iegādi ar izrietošo pienākumu maksāt nodokli un pirmā īpašuma pārdošanu un nodokļiem, kuri samaksāti tajā laikā, jo šie jautājumi tikai Ungārijas tiesiskajā regulējumā tiek uzskatīti par saistītiem.

16. Turklāt, pēc Komisijas domām, pamata brīvību pārkāpumu, par kuru ir sūdzība šajā lietā, nevarot pamatot, ne atsaucoties uz Ungārijas valdības norādīto teritorialitātes principu, ne [minot to] kā līdzekli tādu pārkāpumu novēršanai, kas varētu rasties saistībā ar aplūkotās nodokļa priekšrocības administrēšanu vai nopietnām administratīvām grūtībām un sarežģījumiem, ar kuriem, kā tas tiek apgalvots, Ungārijas iestādes varētu saskarties šajā kontekstā.

17. Tomēr Komisija pieļauj, ka Ungārijas Republika varot noteikt īpašas prasības nodokļa maksātājiem, lai iegūtu nepieciešamo informāciju, bet šīs prasības katrā ziņā nevarot būt nesamērīgas ar izraudzīto mērķi.

18. Ungārijas valdība apstrīd Komisijas viedokli, ka aplūkotais nodokļa noteikums esot pretrunā Līguma un EEZ līguma noteikumiem attiecībā uz personu brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību.

19. Šajā sakarā tā it īpaši uzsver, ka personas, kuras mājokli Ungārijā iegādājas pirmo reizi un kuru īpašumā iepriekš bijis šāds īpašums citā dalībvalstī, neesot salīdzināmā situācijā ar tām personām, kuras mājokli Ungārijā pērk otro reizi, lai aizstātu īpašumu, kurš atrodas Ungārijā.

20. Drīzāk visi tie, kuri pirmo reizi iegādājas īpašumu Ungārijas teritorijā, esot jāuzskata par tādiem, kas aplūkotā likuma par aplikšanu ar nodokli nolūkos atrodas tādā pašā situācijā kā citi, savukārt tie, kas veic otro īpašuma pirkumu Ungārijas teritorijā, lai aizstātu īpašumu, kurš tiem tajā jau pieder, esot salīdzināmā situācijā viens ar otru. Faktiski saskaņā ar Ungārijas likumu par aplikšanu ar nodokļiem pret katru no šo grupu locekļiem esot vienāda attieksme, neskatoties uz pilsonību vai dzīvesvietu. Aplūkotā nodokļa priekšrocība tādējādi neradot diskriminējošu attieksmi.

21. Ungārijas valdība šajā kontekstā norāda, ka to, kuri vēlas pirmo reizi iegādāties mājokli Ungārijā, un to, kuri, pārdodot īpašumu, kurš jau ir ticis aplikts ar nekustamā īpašuma nodošanas nodokli, iegādājas jaunu īpašumu

Ungārijā, nošķiršana esot objektīvi pamatota, ņemot vērā faktu, ka Ungārijas pilnvaras uzlikt nodokli attiecībā uz nekustamā īpašuma nodošanu attiecas tikai uz tās teritoriju. Turklāt, kā tas izriet no Tiesas sprieduma lietā *Schumacker* judikatūras līnijas, tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, ko tā nodrošina rezidentam, nav diskriminējoši, jo šīs divas nodokļa maksātāju kategorijas nav salīdzināmā situācijā [2].

22. Attiecībā uz jautājumu, vai aplūkotais Ungārijas tiesiskais regulējums ir šķērslis tiesībām uz brīvu pārvietošanos, kas nodrošinātas saskaņā ar Komisijas norādītajiem Līguma pantiem, Ungārijas valdība atgādina, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai Līgums Savienības pilsonim, kurš pārnes savu darbību uz citu dalībvalsti nekā tā, kurā viņš iepriekš dzīvoja, nepiešķirot garantijas, ka nodokļu ziņā nekas nemainīsies. Ņemot vērā atšķirības dalībvalstu nodokļu tiesiskajos regulējumos, šāda nodošana atkarībā no apstākļiem varot būt vai nebūt pilsonim labvēlīga netiešo nodokļu izteiksmē [3].

23. Katrā ziņā, pēc Ungārijas valdības domām, pat ja aplūkotais tiesiskais regulējums būtu jāuzskata par tādu, kas ierobežo brīvu pārvietošanos, tas esot objektīvi pamatots, ņemot vērā nodokļu teritorialitātes principu un nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību. Attiecībā uz pēdējo attaisnojuma pamatu prasība, lai pastāvētu "tieša saikne" starp attiecīgo nodokļa priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, neesot jāsaprot tik šauri, kā to apgalvo Komisija, jo otrajai īpašuma iegādei piešķirtai nodokļa atlaidei nav tieši jāatbilst nodoklim, kurš iekasēts par pirmo īpašuma iegādi.

24. Visbeidzot, Ungārijas valdība uzsver, ka pienākums ņemt vērā nodokli, kurš varētu tikt uzlikts citā dalībvalstī esoša īpašuma tiesību nodošanai, padarītu tās nodokļu sistēmu pārmērīgi sarežģītu un radītu nopietnas administratīvas grūtības, jo praksē neesot iespējams pārbaudīt, vai un kādā mērā salīdzināms nekustamā īpašuma nodošanas nodoklis ir iekasēts, pērkot nekustamo īpašumu kaut kur ārpus Ungārijas, un efektīvi novērst aplūkotās nodokļa priekšrocības ļaunprātīgu izmantošanu. No otras puses, pretēji Komisijas norādītajam aplūkotā nodokļu tiesiskā regulējuma mērķis neesot izvairīties no nodokļu ienākumu samazināšanas.

2 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 34. punkts).

3 — Atsaucoties tostarp uz 2005. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-403/03 *Schempp* (Krājums, I-6421. lpp., 45. punkts).

B — *Vērtējums*

25. Vispirms, manuprāt, pretēji tam, ko Komisija apgalvo savā prasības pieteikumā, šajā lietā nav iemesla apšaubīt Ungārijas valdības norādīto aplūkotā nekustamā īpašuma nodošanas īpašuma nodokļa kā tiešā nodokļa raksturu, jo tas acīmredzami tiek tieši iekasēts no personas, kurai ir arī tā ekonomiskais slogs [4].

26. Attiecībā uz spriedumu lietā Eiropas Kopiena/Beļģija, kuru Komisija citēja šajā kontekstā, pietiek tikai norādīt, ka, pirmkārt, šī lieta attiecās uz citu nodokli, proti, reģistrācijas nodevu, un ka, otrkārt, Tiesa, lai atbildētu uz tai uzdotajiem jautājumiem, būtībā minētajā lietā pieņēma valsts tiesas noteikto aplūkotā nodokļa kā netieša nodokļa klasifikāciju [5].

27. To norādot, ir jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības [6].

28. Tādēļ ir jāpārbauda, vai, kā apgalvo Komisija, Ungārijas tiesiskā regulējuma normas par nekustamā īpašuma nodošanas pret atlīdzību nodokli un it īpaši Likuma XCIII 2. punkts, lasot to kopsakarā ar 21. punkta 5. apakšpunktu, ir personu brīvas pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību, kas garantētas EKL 18., 39. un 43. pantā un EEZ līguma 28. un 31. pantā, ierobežojums.

29. Vispirms attiecībā uz sūdzību, ka Ungārijas Republika nav izpildījusi tai EKL 18., 39. un 43. punktā paredzētos pienākumus, ir jānorāda, ka EKL 18. pants, kurā vispārīgi noteiktas ikviena Savienības pilsoņa tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā, ir precizēts EKL 39. pantā — attiecībā uz darba ņēmēju pārvietošanās brīvību — un EKL 43. pantā — attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību. Līdz ar to ir jāpārbauda, pirmkārt, vai aplūkotais nodokļu režīms

4 — Attiecībā uz šo vispārēji atzīto tiešo un netiešo nodokļu nošķiršanu skat. ģenerāladvokātes Štiksas-Haklas [*Stix-Hackl*] secinājumus lietā C-475/03 *Banca Popolare di Cremona* (2006. gada 3. oktobra spriedums, Krājums, I-9373. lpp., 54. un 55. punkts).

5 — 2006. gada 26. oktobra spriedums lietā C-199/05 (Krājums, I-10485. lpp., it īpaši 17. punkts).

6 — Skat., piemēram, 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-152/05 Komisija/Vācija (Krājums, I-39. lpp., 16. punkts), 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts), 2006. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-345/05 Komisija/Portugāle (Krājums, I-10633. lpp., 10. punkts) un 2007. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-104/06 Komisija/Zviedrija (Krājums, I-671. lpp., 12. punkts).

ir pretrunā EKL 39. un 43. pantam, pirms, otrkārt, šī režīma pārbaudes saistībā ar EKL 18. pantu [7].

30. Šajā kontekstā sākumā ir jāatgādina, ka uz katru dalībvalsts pilsoni neatkarīgi no viņa dzīvesvietas vai pilsonības, kurš izmanto vai ir izmantojis tiesības uz darba ņēmēju pārvietošanās brīvību vai brīvību veikt uzņēmējdarbību un kurš ir ticis nodarbināts citā dalībvalstī, nevis dzīvesvietas dalībvalstī, atkarībā no gadījuma attiecas EKL 39. vai 43. pants [8].

31. Turklāt ir jānorāda, ka Līguma noteikumi par personu brīvu pārvietošanos ir paredzēti, lai atvieglotu Savienības pilsoņu visu veidu profesionālās darbības veikšanu visā Savienības teritorijā un aizliegtu tādus pasākumus, kuri var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus šiem pilsoņiem, kad tie vēlas veikt saimniecisko darbību citas dalībvalsts teritorijā [9].

32. Tādējādi noteikumi par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību un brīvību veikt uzņēmējdarbību ir it īpaši paredzēti, lai ārvalsts pilsoņiem un sabiedrībām uzņemošajā dalībvalstī piemērotu tādu pašu attieksmi kā savas valsts pilsoņiem [10].

33. Šajā lietā aplūkoto nodokļa tiesisko regulējumu, konkrētāk, Likuma XCIII 21. punkta 5. apakšpunktu, Komisija kritizē, pamatojoties uz to, ka, lai noteiktu, vai saistībā ar nekustamā īpašuma nodošanas pret atlīdzību nodokļa aprēķina bāzes noteikšanu Ungārijā esoša mājokļa pircējs var atskaitīt cita mājokļa, kurš pārdots vienu gadu pirms vai pēc attiecīgā īpašuma iegādes, tirgus vērtību, ir noteikta atšķirība atkarībā no tā, vai agrāk īpašumā esošais un pārdotais īpašums atradās vai neatradās Ungārijā. Pēc Komisijas domām, sakarā ar atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā starp nodokļa maksātājiem — ārvalsts vai Ungārijas pilsoņiem —, kuri pārdod Ungārijā esošu īpašumu, un nodokļa maksātājiem, kuri pārdod ārpus Ungārijas teritorijas esošu īpašumu, aplūkotais nodokļu režīms esot diskriminējošs un varot atturēt šādus nodokļa maksātājus no to tiesību uz brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību izmantošanas.

34. Šajā sakarā ir jāpiebilst, ka Komisijas apgalvojumi, pamatojoties uz kuriem prasībā sakarā ar pienākumu neizpildi ir pienākums konstatēt, ka pastāv apgalvotais Kopienu/ES

7 — Šajā sakarā skat. 6. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā Komisija/Portugāle, 13. un 14. punkts, un 6. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 18. un 19. punkts.

8 — Skat. 6. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 20. punkts; 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-152/03 *Ritter-Coulais* (Krājums, I-1711. lpp., 31. punkts), 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp., 28. punkts) un 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-212/05 *Hartmann* (Krājums, I-6303. lpp., 17. punkts).

9 — Skat. 6. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā Komisija/Zviedrija, 17. punkts; 1995. gada 15. decembra spriedumu lietā C-415/93 *Bosman* (*Recueil*, I-4921. lpp., 94. punkts), 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-232/01 *van Lent* (*Recueil*, I-11525. lpp., 15. punkts) un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-387/01 *Weigel* (*Recueil*, I-4981. lpp., 52. punkts).

10 — Skat., piemēram, 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services* (Krājums, I-10451. lpp., 33. punkts) un 6. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā Komisija/Zviedrija, 19. punkts.

tiesību pārkāpums [11], ir neskaidri attiecībā uz to, vai tā uzskata, ka atšķirība saskaņā ar apstrīdēto Ungārijas nodokļu tiesisko regulējumu rada diskrimināciju dzīvesvietas dēļ. Tā, no vienas puses, Komisija apgalvoja, ka ar apstrīdēto tiesisko regulējumu personas, kuru dzīvesvieta ir citā dalībvalstī, tiek īpaši atturētas no apmešanās Ungārijā, piemēram, ja persona tur sāk strādāt. No otras puses, tā skaidri noraidīja Ungārijas valdības atsauci uz *Schumacker* judikatūru [12], šajā kontekstā paziņojot, ka atšķirība, kas noteikta aplūkotajā nodokļu režīmā, neesot pamatota ar dzīvesvietu, jo šī lieta attiecas uz nodokļa maksātājiem, kuri ir vai vēlas kļūt par Ungārijas iedzīvotājiem.

35. Katrā ziņā saskaņā ar Komisijas argumentu līniju šķiet, ka tiek uzskatīts, ka diskrimināciju pamatā rada neizdevīgāka nodokļu režīma piemērošana dzīvesvietas maiņai no citas dalībvalsts uz Ungāriju salīdzinājumā ar dzīvesvietas maiņu Ungārijas teritorijā. Komisija būtībā uzskata, ka atbilstoši (nodokļu) vienlīdzības principam pirmajā minētajā pārrobežu situācijā esot jāpiemēro tāds pats nodokļu režīms kā minētajā iekšzemes situācijā, proti, tai šajā gadījumā ir jādod tiesības uz šajā lietā aplūkoto nodokļa priekšrocību.

36. Kā šajā kontekstā ir atzinušas abas lietas dalībnieces, tas, vai Komisijas nostāja un līdz ar to šī prasība saistībā ar pārkāpumu ir pamatota, ir atkarīgs no jautājuma, vai iepriekš minētās situācijas — kad nodokļa maksātājs pārdod Ungārijā esošu nekustamo īpašumu, no vienas puses, un kad nodokļa maksātājs pārdod ārpus Ungārijas teritorijas esošu nekustamo īpašumu, no otras puses — ir objektīvi salīdzināmas attiecībā uz aplūkoto nodokļa priekšrocību (iespēju no īpašuma tiesību nodošanas nodokļa aprēķina bāzes atskaitīt pārdotā īpašuma tirgus vērtību).

37. Faktiski tās ir sekas tam, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru diskriminācija var rasties tikai tad, ja atšķirīgas normas piemēro salīdzināmās situācijās vai ja piemēro vienu un to pašu normu atšķirīgās situācijās [13].

38. Līdz ar to diskriminmāciju pret vienu nodokļa maksātāju kategoriju salīdzinājumā ar citu nodokļa maksātāju kategoriju var apgalvot tikai tad, ja šo grupu situācija attiecībā

11 — Skat. tostarp 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-194/01 Komisija/Austrija (*Recueil*, I-4579. lpp., 34. punkts) un 1988. gada 22. septembra spriedumu lietā 272/86 Komisija/Grieķija (*Recueil*, 4875. lpp., 17. punkts).

12 — 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Schumacker*, 34. punkts.

13 — Šajā sakarā skat., piemēram, 2007. gada 22. marta spriedumu lietā C-383/05 *Talotta* (Krājums, I-2555. lpp., 18. punkts) un 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-182/06 *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink* (Krājums, I-6705. lpp., 27. punkts).

uz attiecīgajiem nodokļu noteikumiem ir salīdzināma [14].

39. Attiecībā uz šo gadījumu Ungārijai tādējādi tika prasīts aplūkoto nodokļu priekšrocību padarīt pieejamu tiem nodokļa maksātājiem, kuri pārdod ārpus Ungārijas teritorijas esošu īpašumu, tikai tad, ja viņu situācija aplūkotā īpašuma tiesību nodošanas nodokļa kontekstā ir uzskatāma par objektīvi salīdzināmu ar tāda nodokļa maksātāja situāciju, kurš pārdod Ungārijas teritorijā esošu īpašumu [15].

40. Šajā kontekstā ir jānorāda, ka gan rakstveida apsvērumos, gan tiesas sēdē Komisija attiecībā uz piemēroto pieeju, kura būtu jāizvēlas, atbildot uz jautājumu par objektīvo salīdzināmību šajā gadījumā, būtībā tikai apgalvoja, ka, pēc tās domām, neesot objektīvas atšķirības starp tādu nodokļa maksātāju, kurš pērk pirmo mājokli Ungārijā, un tādu, kurš pērk pirmo mājokli kaut kur citur Savienībā.

41. Neatkarīgi no tā, ka šis arguments pats par sevi nav īpaši pārliecinošs, uzskatu, ka Komisijas analīze šajā lietā ir balstīta uz pieņēmumu, ar kuru nav pietiekamā mērā ņemts vērā fakts, ka pašreizējā ES tiesību attīstības un valsts tiesību tiešo nodokļu jomā saskaņošanas stadijā nevar uztvert Kopienu/Savienību kā tādu, kas veido vienotu "nodokļu telpu" vai kam piemīt nodokļu suverenitāte, kura nodokļa maksātāja vai īpašuma atrašanos vai to pārvietošanos/apriti šajā telpā padarītu par nebūtisku attiecībā uz viņu pienākumu maksāt tiešos nodokļus.

42. Tomēr patiesībā no tiešo nodokļu viedokļa Kopiena/Savienība pasniedz sevi kā līdzās pastāvošu valsts nodokļu sistēmu un nodokļu suverenitāšu mozaīku, kurā principā katra dalībvalsts nosaka savas nodokļu sistēmas struktūru un koncepciju un saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu īsteno savas pilnvaras nodokļu jomā attiecībā uz tās teritorijā veiktām darbībām [16].

43. Lai gan uz nodokļu suverenitāti attiecas Kopienas/ES tiesību prasības, it īpaši pamata brīvības, un lai gan valsts pilnvaru nodokļu jomā piešķiršana kaut kādā mērā ir koordinēta ar nodokļu konvencijām, tomēr nemainīgs

14 — Šajā sakarā skat. arī 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Schempp*, 29. punkts, un 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta* (Krājums, I-9569. lpp., 33. punkts).

15 — Sal. *a contrario* ar 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 34. punkts.

16 — Šajā kontekstā skat. 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-67/08 *Block* (Krājums, I-883. lpp., 28.–30. punkts), 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts); attiecībā uz nodokļu teritorialitātes principu skat. 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cup Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 75. punkts) un 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* (*Recueil*, I-2471. lpp., 22. punkts).

paliek fakts, ka tādi teritoriālie aspekti kā dzīvesvieta vai īpašuma atrašanās vieta var būt objektīvi būtiski, īstenojot dalībvalsts pilnvaras nodokļu jomā.

44. Jāatzīst, ka problēma tomēr ir noteikt, vai konkrētā gadījumā nodokļu tiesiskais regulējums var būt pamatots ar šādu kritēriju, citiem vārdiem sakot, vai divu nodokļa maksātāju situācijas, neskatoties uz atšķirībām attiecībā uz nodokļa maksātāja dzīvesvietu vai īpašuma atrašanās vietu, ir objektīvi salīdzināmas. Tas katrā ziņā ir jānosaka un jāizvērtē, skatoties tā konkrētā valsts nodokļu režīma mērķi un saturu, kurā attiecīgā nošķiršana ir ietverta [17].

45. Šajā sakarā šeit ir jāpatur prātā, ka aplūkotais nodoklis ir nodoklis, kas tiek iekasēts par īpašuma tiesību nodošanu pret atlīdzību. Attiecībā uz nekustamo īpašumu nav neierasti un faktiski, kā to apgalvo Ungārijas valdība, ir atbilstoši nodokļu teritorialitātes principam, ka šādi nodokļi ir atkarīgi no vietas, kurā nekustamais īpašums atrodas, kā saistītā faktora. Tādēļ šis kritērijs pats par sevi ir objektīvi savienojams ar aplūkoto nodokļa veidu.

46. Turklāt ir jānorāda, ka, pieņemot apstrīdēto Likuma XCIII 21. punkta 5. apakšpunktu, Ungārija ir izvēlējusies īstenot savas nodokļu pilnvaras īpašuma tiesību nodošanas jomā tādā veidā, ka atbilstoši nosacījumiem, kuri noteikti iepriekš minētajā tiesību normā, otrā mājokļa iegāde tiek aplikta ar nodokli, par pamatu ņemot tikai atšķirību starp iegādātā īpašuma un pārdotā īpašuma tirgus vērtībām. Strīds nav par to, vai šī izvēle ir leģitīma un ietilpst Ungārijas nodokļu suverenitātē, jo leģitīmi būtu gan mājokļa nodošanai neuzlikt vispār nekādu nodokli, gan, pretēji, par aprēķina bāzi noteikt iegādātā īpašuma tirgus vērtību, neveicot atskaitīšanu katra šāda īpašuma iegādes gadījumā.

47. Pat tad, ja, kā Komisija norādīja, saskaņā ar šo mehānismu piešķirtā atskaitīšana ne vienmēr atbilst nodoklim, kas iekasēts par pirmo mājokļa iegādi, tomēr nemainīgs paliek fakts, ka attiecīgajam nodokļa maksātājam saskaņā ar aplūkoto nodokļu tiesisko regulējumu jau ir bijis jāmaksā Ungārijas nekustamā īpašuma nodošanas nodoklis par šo īpašumu.

17 — Šajā sakarā skat. 14. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Amurta*, 33. punkts; 1999. gada 14. septembra spriedumu lietā C-391/97 *Frans Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp., 26. punkts); skat. arī 2008. gada 16. decembra spriedumu lietā C-127/07 *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (Krājums, I-9895. lpp., 26. punkts). Tādējādi Tiesas judikatūra šajā aspektā tiešo nodokļu jomā, piemēram, 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Schumacker*, uz kuru atsaucas Ungārijas valdība, vai 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp.), uz kuru atsaucas Komisija, ir jālasa, ņemot vērā katras lietas apstākļus un it īpaši ņemot vērā konkrēto aplūkoto nodokli, citādi to nevar attiecināt uz šajā lietā aplūkoto nodokļu tiesisko regulējumu.

48. Šajā kontekstā prasīt, lai Ungārija ņemtu vērā citā dalībvalstī pirkta un pārdota mājokļa tirgus vērtību un, attiecīgi, nekustamā īpašuma nodošanu, par kuru Ungārija nav saņēmusi nekustamā īpašuma nodošanas nodokli, būtu nopietna iejaukšanās attiecībā uz Ungārijas leģitīmi izvēlētā nodokļa sakarā ar mājokļa nodošanu līmeni un apmēru [18].

49. Tādēļ, manuprāt, Ungārijas valdība ir pareizi norādījusi, ka nodokļa maksātāju, kuri ir iegādājušies un pārdevuši mājokli Ungārijas teritorijā, ņemot vērā aplūkotā nodokļu tiesiskā regulējuma saturu un mērķi, situācija ir objektīvi atšķirīga no tās, kādā ir nodokļa maksātājs, kurš ir iegādājies un pārdevis mājokli citā dalībvalstī, jo pirmajā situācijā īpašuma iegāde ir apliekama ar īpašuma tiesību nodošanas nodokli Ungārijā, bet otrajā situācijā aplūkotā nekustamā īpašuma nodošana atbilstoši nodokļu teritorialitātes principam nav apliekama ar Ungārijas nodokli.

50. Citiem vārdiem sakot, no to Ungārijas nodokļu pilnvaru perspektīvas, kuras attiecībā uz nekustamā īpašuma nodošanas nodokli atbilstoši nodokļu teritorialitātes principam ir ierobežotas līdz darbībām tās teritorijā, attieksme pret nodokļa maksātājiem iekšzemes situācijā un nodokļa maksātājiem pārrobežu situācijā ir vienāda, ciktāl katrs, kurš pirmo reizi iegādājas Ungārijā esošu mājokli, maksā nodokli no pilnas attiecīgā īpašuma tirgus vērtības, bet ikvienam, kurš pēc tam otrreiz iegādājas Ungārijā esošu mājokli, atbilstoši Likuma XCIII 21. punkta 5. apakšpunktā noteiktajiem nosacījumiem ir pienākums maksāt nodokli, balstoties uz iegādātā īpašuma un pārdotā (pirmā) īpašuma tirgus vērtību atšķirību.

51. No iepriekš minētā izriet, ka pretēji Komisijas apgalvojumiem Likuma XCIII 2. punkts, lasot to kopsakarā ar 21. punkta 5. apakšpunktu, nav diskriminējošs tiktāl, ciktāl tajā, lai noteiktu īpašuma tiesību nodošanas nodokļa aprēķina bāzi, ir atļauts ņemt vērā pārdotā mājokļa tirgus vērtību tikai ar nosacījumu, ka īpašums atrodas Ungārijā.

52. Ciktāl Komisija apgalvo, ka šāds nodokļu režīms, kurā noteiktā nodokļu priekšrocība ir liegta nodokļa maksātājiem, kuri pārceļ savu mājokli uz Ungāriju, tomēr var būt personu brīvas pārvietošanās ierobežojums, ir jānorāda, ka Tiesa ir nolēmusi, ka Līgums negarantē Savienības pilsonim, ka tā dzīvesvietas maiņa no dalībvalsts, kurā tas dzīvoja agrāk, uz citu dalībvalsti būs neitrāls faktors nodokļu uzlikšanas jomā. Ņemot vērā dalībvalstu atšķirīgos tiesiskos regulējumus nodokļu jomā, šāda maiņa var atkarībā no gadījuma būt vairāk vai

18 — Skat. iepriekš 46. punktu.

mazāk izdevīga pilsonim nodokļu uzlikšanas kontekstā [19].

53. Šajā sakarā konkrētā aplūkotā nodokļa režīma iespējamā "atturošā ietekme" uz personām, kuras vēlas izmantot savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, principā neatšķiras no tās, kura varētu rasties tikai tāpēc, ka konkrētajā dalībvalstī ir kāds tiešais nodoklis, vai salīdzinoši augstas nodokļa likmes dēļ, ko dalībvalsts katrā ziņā var izvēlēties, īstenojot savu nodokļu suverenitāti. Faktiski šāda ierobežojoša ietekme tādos apstākļos kā šajā lietā aplūkotie drīzāk var rasties no dalībvalstu nodokļu sistēmu būtiskām atšķirībām, nevis no tādas nelabvēlīgas nodokļa piemērošanas pārrobežu situācijās, kas ir raksturīga attiecīgās dalībvalsts nodokļu tiesiskajam regulējumam kā tādam, tādēļ šāda ietekme ir jāpieņem kā dažādu valsts nodokļu sistēmu līdzāspastāvēšanas sekas [20].

54. No tā izriet — bez nepieciešamības izvērtēt, vai aplūkoto nodokļu tiesisko regulējumu pamato arī nepieciešamība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību vai izvairīties no nodokļu ļaunprātīgas izmantošanas —, pirmkārt, ka Likuma XCIII 2. punkts, lasot to kopsakarā ar 21. punkta 5. apakšpunktu, nav pretrunā EKL 39. un 43. pantam.

55. Otrkārt, attiecībā uz ekonomiski neaktīvām personām šis pats secinājums piemērojams šo pašu motīvu dēļ iebildumam par EKL 18. pantu.

56. Treškārt, ciktāl Komisija arī apgalvo, ka Ungārijas Republika neesot izpildījusi tai EEZ līguma 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus, kuri būtībā ir identiski EKL 39. un 43. pantā paredzētajiem un attiecībā uz kuriem Komisija nav sniegusi atsevišķu pamatojumu, šis iebildums ir jānoraida, balstoties uz tiem pašiem pamatiem, kuri izklāstīti iepriekš.

57. Ņemot vērā iepriekš minēto, secinu, ka šī prasība sakarā ar pienākumu neizpildi ir jānoraida.

19 — Šajā sakarā skat. 16. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Block*, 34. un 35. punkts; 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Schempp*, 45. punkts, un 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-365/02 *Lindfors* (Krājums, I-7183. lpp., 34. punkts).

20 — Šajā sakarā skat. arī 16. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Block*, 28. punkts; 2006. gada 14. novembra spriedumu lietā C-513/04 *Kerckhaert* un *Morres* (Krājums, I-10967. lpp., 20. punkts) un 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Columbus Container Services*, 43. punkts. Līdz ar to šajā gadījumā, piemēram, ja dalībvalsts, kurā persona ir iegādājusies pirmo mājokli, apliek ar nodokli katru mājokļa pirkumu, tostarp otro pirkumu, pilnā apmērā un tajā nodokļa likme ir augstāka nekā Ungārijā piemērotā, šī persona atbilstoši Komisijas argumenta loģikai var pat tikt iedrošināta, neskatoties uz aplūkoto Ungārijas nodokļu režīmu, apmesties Ungārijā un iegādāties otru mājokli tajā, nevis pārvietoties attiecīgajā dalībvalstī.

## V — Secinājumi

58. Tādējādi ierosinu Tiesai:

1) noraidīt prasību kā nepamatotu;

2) piespriest Eiropas Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.