GENERALINIO ADVOKATO JÁN MAZÁK IŠVADA, pateikta 2010 m. gruodžio 9 d.[1]

I — Įžanga

1. Šiuo ieškiniu dėl įsipareigojimų neįvykdymo, kurį Komisija pateikė 2009 m. liepos 8 d., prašoma pripažinti, kad Vengrijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 18, 39 ir 43 straipsnius bei EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius, nes gyvenamojo būsto Vengrijoje pirkimą, pardavus gyvenamąjį būstą kitoje valstybėje narėje, vertino mažiau palankiai nei gyvenamojo būsto Vengrijoje pirkimą, pardavus gyvenamąjį būstą toje pačioje valstybėje narėje.

II — Teisinis pagrindas

2. Pagal 1995 m. Pajamų mokesčio įstatymo CXVII (toliau – Įstatymas CXVII) 63 straipsnį „pajamos už nekilnojamojo turto ir nuosavybės teisių pardavimą apmokestinamos 25 % mokesčio tarifu. <...> Mokėtinas mokestis sumažinamas (arba asmuo visai atleidžiamas nuo mokesčio mokėjimo) mokesčio suma, mokėtina nuo tos už turto ar nuosavybės teisių pardavimą gautų pajamų dalies (gyvenamojo būsto pirkimo lengvata), kuri naudojama paties fizinio asmens, jo artimo šeimos nario arba buvusio sutuoktinio gyvenamajam būstui įsigyti, 12 mėnesių iki šių pajamų gavimo arba 60 mėnesių po šios datos (gyvenamojo būsto pirkimo lengvatos pagrindas)“. Ši gyvenamojo būsto pirkimo lengvata teikiama tik tuo atveju, jeigu investicijos susijusios su gyvenamuoju būstu Vengrijoje.

3. 1990 m. Mokesčių įstatymo XCIII (toliau – Įstatymas XCIII) 1 straipsnyje numatyta:

„Turto mokesčiu apmokestinamas paveldimas, dovanojamas ir perleidžiamas už užmokestį turtas“.

4. Įstatymo XCIII 2 straipsnyje nurodyta:

„<...> nuostatos, kuriose reglamentuojamas dovanojamo ir perleidžiamo už atlygį turto

1 — Originalo kalba: anglų.

apmokestinimas, taikomos valstybės teritorijoje esančiam turtui ir su juo susijusioms nuosavybės teisėms, jeigu tarptautinėse sutartyse nenumatyta kitaip“.

5. Pagaliau Įstatymo XCIII 21 straipsnio 5 dalyje numatyta:

„<...> Jeigu pirkėjas fizinis asmuo parduoda kitą savo gyvenamąjį būstą per vienus metus iki pirkimo arba po jo, mokesčio bazė apskaičiuojama kaip skirtumas tarp nupirkto ir parduoto turto rinkos vertės (prieš atskaitant mokesčius)“.

III — Ikiteisminė procedūra ir teismo procesas

6. 2007 m. kovo 23 d. laišku Komisija atkreipė Vengrijos vyriausybės dėmesį į tai, kad Vengrijos mokesčių įstatymais, kuriuose reglamentuojamas nekilnojamojo turto perleidimas, pažeidžiami Vengrijos Respublikos įsipareigojimai pagal EB 18, 39 ir 43 straipsnius bei atitinkamus EEE susitarimo straipsnius.

7. Komisijos nuomone, Įstatymo CXVII ir Įstatymo XCIII nuostatomis pažeidžiami asmenų judėjimo ir įsisteigimo laisvės principai, nes jose nustatyta didesnė mokesčių našta perkant gyvenamąjį būstą Vengrijoje, kai šis pirkimas susijęs su gyvenamojo būsto pardavimu kitoje valstybėje narėje, nei tais atvejais, kai gyvenamasis būstas parduodamas Vengrijos teritorijoje. Todėl šios nuostatos dėl diskriminacinio pobūdžio yra kliūtis laisvam darbuotojų ir kapitalo judėjimui bei įsisteigimo laisvei.

8. 2007 m. rugpjūčio 8 d. laiške Vengrijos vyriausybė pripažino, kad Įstatymo CXVII 63 straipsnio nuostatos pažeidžia Bendrijos (dabar – ES) teisę, ir pareiškė apie savo ketinimus priimti naujus įstatymus užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys būtų vertinami vienodai. Tačiau, kiek tai susiję su Įstatymo XCIII 21 straipsnio 5 dalimi, Vengrijos vyriausybė toliau laikėsi nuomonės, kad jos nuostatos atitinka ES taisykles dėl laisvo judėjimo.

9. 2008 m. birželio 27 d. Komisija pateikė pagrįstą nuomonę, kurioje toliau palaikė savo kaltinimus, išdėstytus 2007 m. kovo 23 d. oficialiame pranešime, susijusius su Įstatymo XCIII 2 straipsniu ir 21 straipsnio 5 dalimi, ir pakartojo savo nuomonę, kad šios Vengrijos mokesčių įstatymų nuostatos pažeidžia EB 18, 39 ir 43 straipsnius.

10. Kadangi atsiliepime į pagrįstą nuomonę Vengrijos valdžios institucijos iš esmės ir toliau laikėsi pozicijos, kad nagrinėjamos

Vengrijos mokesčių teisės nuostatos atitinka ES teisę, Komisija nusprendė pateikti šį ieškinį.

Vengrijos piliečiai gali būti atgrasomi nuo naudojimosi judėjimo laisvėmis ir nuo įsikūrimo Vengrijoje.

IV — Analizė

A — *Pagrindiniai šalių argumentai*

11. Komisija laikosi nuomonės, kad nagrinėjamos Vengrijos mokesčių įstatymų nuostatos pažeidžia laisvo asmenų judėjimo ir įsisteigimo laisvės principus, įtvirtintus EB 18, 39 ir 43 straipsniuose bei EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniuose, ir sudaro kliūčių naudotis šiomis laisvėmis, nes, nustatant mokesčio už turto perleidimą bazę, galimybė iš parduoto turto rinkos vertės atskaityti nupirkto turto rinkos vertę suteikiama tik tais atvejais, kai perkamas gyvenamasis būstas, esantis Vengrijos teritorijoje, tačiau ne gyvenamasis būstas, esantis kitoje valstybėje narėje.

12. Iš esmės ji teigia, kad netaikant minėtos mokesčių lengvatos kitoje valstybėje narėje gyvenantys ir joje turto įsigiję užsienio arba

13. Komisija mano, kad tokie asmenys, kurie pirkdami būstą jau galėjo būti sumokėję panašaus dydžio mokesčius valstybėje, kurioje anksčiau gyveno, yra objektyviai panašioje situacijoje kaip ir asmenys, pirkę būstą Vengrijoje. Taigi, kiek tai susiję su turto perleidimo mokesčiu Vengrijoje, šie asmenys turi būti vertinami vienodai. Tačiau kadangi nagrinėjamuose Vengrijos teisės aktuose asmenys, kurie perka gyvenamąjį būstą vietoj kito būsto, esančio bet kurioje kitoje valstybėje narėje (nes jie turi mokėti turto perleidimo mokestį nuo visos atitinkamo turto vertės), vertinami mažiau palankiai nei tie, kurie taip pat perka būstą, tačiau jau turėjo turto Vengrijos teritorijoje, šiuose teisės aktuose panašios situacijos vertinamos skirtingai ir todėl jais gali būti diskriminuojama.

14. Komisijos manymu, šis skirtingas vertinimas nėra objektyviai pateisinamas.

15. Šiuo požiūriu ji atmeta nuomonę, kad nagrinėjamosios mokesčių nuostatos gali būti pateisinamos būtinybe užtikrinti mokesčių

sistemos darnumą, nes tarp nagrinėjamos mokesčio lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo nėra jokio tiesioginio ryšio, kurio šiuo atveju reikalaujama pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką. Konkrečiau kalbant, nėra tiesioginio ryšio tarp kito gyvenamojo būsto įsigijimo ir dėl to atsiradusios pareigos sumokėti mokestį bei anksčiau turėto būsto pardavimo ir tada sumokėtų mokesčių – tik Vengrijos teisės aktų leidėjas tuos dalykus laiko susijusiais.

16. Be to, Komisijos nuomone, nagrinėjamoje byloje skundžiamas pagrindinių laisvių pažeidimas negali būti pateisintas nei teritorialumo principu, kuriuo remiasi Vengrijos vyriausybė, nei kaip priemonė užkirsti kelią galimam piktnaudžiavimui administruojant nagrinėjamą mokesčių lengvatą, nei grindžiant rimtais administraciniais sunkumais ir problemomis, su kuriomis šiomis sąlygomis gali susidurti Vengrijos valdžios institucijos.

17. Vis dėlto Komisija pripažįsta, kad Vengrijos Respublika apmokestinamajam asmeniui gali nustatyti konkrečius reikalavimus tam, kad gautų būtiną informaciją, tačiau bet kuriuo atveju šie reikalavimai negali būti neproporcingi siekiamam tikslui.

18. Vengrijos vyriausybė ginčija Komisijos poziciją, kad nagrinėjama mokesčių teisės norma, kuri akivaizdžiai susijusi su tiesioginiu apmokestinimu, pažeidžia Sutarties ir EEE susitarimo nuostatas dėl laisvo asmenų judėjimo ir įsisteigimo laisvės.

19. Konkrečiai kalbant, šiuo požiūriu ji akcentuoja, kad asmenys, pirmą kartą perkantys gyvenamąjį būstą Vengrijoje, o anksčiau turėję tokį būstą kitoje valstybėje narėje, nėra panašioje situacijoje kaip tie, kurie antrą kartą perka gyvenamąjį būstą Vengrijoje ir keičia juo prieš tai įsigytą būstą, esantį Vengrijoje.

20. Taikant mokesčių įstatymą asmenimis, esančiais panašioje padėtyje, turėtų būti laikomi asmenys, kurie pirmą kartą įsigyja turto Vengrijos teritorijoje, ir asmenys, antrą kartą įsigyjantys turto Vengrijos teritorijoje jau turimam šioje valstybėje turtui pakeisti. Iš tiesų prie kiekvienos iš šių grupių priskiriami asmenys pagal Vengrijos mokesčių teisės aktus vertinami vienodai, neatsižvelgiant į jų pilietybę ar gyvenamąją vietą. Todėl nagrinėjamoji mokesčių lengvata nėra diskriminacinė.

21. Šiomis aplinkybėmis Vengrijos vyriausybė pažymi, kad skirtumai tarp asmenų, ketinančių pirmą kartą įsigyti gyvenamąjį būstą Vengrijoje, ir asmenų, kurie parduoda perleidimo mokesčiu jau apmokestintą

turtą, kartu pirkdami Vengrijoje naują turtą, yra objektyviai pateisinami, atsižvelgiant į tai, kad Vengrijos mokestinė kompetencija, kiek tai susiję su nekilnojamojo turto perleidimu, apsiriboja šios valstybės teritorija. Be to, kaip matyti iš Sprendimu *Schumacker* ir vėlesniais susijusiais sprendimais suformuluotos Teisingumo Teismo praktikos, valstybės narės sprendimas nesuteikti nerezidentui kai kurių rezidentams suteikiamų mokesčių lengvatų paprastai nėra diskriminacija, nes šių dviejų mokesčių subjektų grupių padėtis nėra panaši [2].

22. Dėl klausimo, ar nagrinėjami Vengrijos teisės aktai sudaro Sutarties straipsniuose, kuriais remiasi Komisija, įtvirtintos teisės į judėjimo laisvę kliūtį, Vengrijos vyriausybė primena, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką Sutartyje neužtikrinama tai, kad Sąjungos piliečiui perkėlus veiklą į kitą valstybę narę nei ta, kurioje jis iki tol gyveno, neatsiras jokio poveikio apmokestinimui. Atsižvelgiant į valstybių narių mokesčių teisės aktų skirtumus toks perkėlimas, nelygu aplinkybės, piliečiui gali turėti teigiamos ar neigiamos įtakos netiesioginio apmokestinimo požiūriu [3].

23. Vengrijos vyriausybės teigimu, bet kokiu atveju, net jeigu nagrinėjami teisės aktai būtų laikomi ribojančiais judėjimo laisvę, jie objektyviai pateisinami, atsižvelgiant į fiskalinį teritorialumo principą ir būtinybę užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą. Kalbant apie šį pateisinimo pagrindą, „tiesioginio ryšio“ tarp nagrinėjamos mokesčio lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo reikalavimas neturi būti suprantamas taip siaurai, kaip tvirtina Komisija, nes nėra būtina, kad antrą kartą įsigyjant turto mokesčio sumažinimas tiksliai sutaptų su mokesčiu, kuriuo buvo apmokestintas pirmasis pirkimas.

24. Galiausiai Vengrijos vyriausybė pabrėžia, kad pareiga atsižvelgti į mokestį, kuriuo gali būti apmokestintas turto perleidimas kitoje valstybėje narėje, lemtų pernelyg sudėtingą jos mokesčių sistemą ir rimtus administracinius sunkumus, nes praktiškai nėra įmanoma patikrinti, ar nekilnojamojo turto pirkimas kažkur už Vengrijos ribų buvo apmokestintas panašiu perleidimo mokesčiu ir, jeigu taip, kokiu mastu, ir veiksmingai užkirsti kelią piktnaudžiavimui nagrinėjama mokesčio lengvata. Kita vertus, atvirkščiai, nei teigia Komisija, nagrinėjamais teisės aktais nėra siekiama, kad nesumažėtų biudžeto pajamos.

2 — 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-225, 34 punktas.

3 — Ši vyriausybė, be kita ko, remiasi 2005 m. liepos 12 d. Sprendimo *Schempp*, C-403/03, Rink. p. I-6421, 45 punktu.

B — *Vertinimas*

25. Iš anksto reikėtų pasakyti, kad, mano nuomone, atvirkščiai, nei ieškinyje teigia Komisija, nėra jokios priežasties abejoti nagrinėjamoje byloje Vengrijos vyriausybės pateiktu šio turto mokesčio už nekilnojamojo turto perleidimą priskyrimu prie tiesioginių mokesčių, nes jis akivaizdžiai tiesiogiai renkamas iš asmens, kuriam taip pat tenka šio mokesčio ekonominė našta [4].

26. Kalbant apie Sprendimą *Europos bendrija prieš Belgiją*, kurį šiomis aplinkybėmis nurodė Komisija, pakanka pažymėti, kad, visų pirma, ši byla buvo susijusi su kitokiu, o būtent – žyminiu, mokesčiu ir, antra, atsakydamas į klausimus, dėl kurių buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas iš esmės rėmėsi tuo, kad toje byloje nagrinėtą mokestį prie netiesioginių mokesčių priskyrė nacionalinis teismas [5].

27. Atsižvelgiant į tai, reikėtų priminti, kad nors pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, šia kompetencija jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės [6].

28. Todėl reikia apsvarstyti, ar, kaip teigia Komisija, Vengrijos teisės aktų nuostatos, susijusios su mokesčiu už nekilnojamojo turto perleidimą už atlygį, būtent Įstatymo XCIII 2 straipsnis ir 21 straipsnio 5 dalis, apriboja EB 18, 39 ir 43 straipsniuose bei EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniuose įtvirtintas asmenų judėjimo ir įsisteigimo laisves.

29. Visų pirma, kiek tai susiję su kaltinimu, kad Vengrijos Respublika neįvykdė savo įsipareigojimų pagal EB 18, 39 ir 43 straipsnius, reikia pažymėti, kad EB 18 straipsnio, kuriame bendrai įtvirtinta kiekvieno Sąjungos piliečio teisė laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje, specialiosios normos yra EB 39 straipsnis, susijęs su laisvu darbuotojų judėjimu, ir EB 43 straipsnis, susijęs su įsisteigimo laisve. Todėl vertinant šią apmokestinimo tvarką pagal EB 18 straipsnį visų

4 — Žr. dėl bendrai pripažįstamų tiesioginių ir netiesioginių mokesčių skirtumų generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvados byloje *Banca Popolare di Cremona*, C-475/03, Rink. p. I-9373, 54 ir 55 punktus.

5 — 2006 m. spalio 26 d. Sprendimas *Europos bendrija prieš Belgiją*, C-199/05, Rink. p. I-10485, ypač jo 17 punktas.

6 — Žr., pavyzdžiui, 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-152/05, Rink. p. I-39, 16 punktą; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktą; 2006 m. spalio 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-345/05, Rink. p. I-10633, 10 punktą ir 2007 m. sausio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Švediją*, C-104/06, Rink. p. I-671, 12 punktą.

pirma reikia išnagrinėti, ar ši tvarka nedraudžiama EB 39 ir 43 straipsniais [7].

30. Šiomis aplinkybėmis reikia iš karto priminti, kad kiekvienas valstybės narės pilietis, nepaisant jo gyvenamosios vietos ir pilietybės, kuris naudojasi arba naudojosi darbuotojų judėjimo ar įsisteigimo laisve, ir kuris buvo įsidarbinęs kitoje, ne rezidavimo, valstybėje narėje, atsižvelgiant į konkretų jo atvejį, patenka į EB 39 arba 43 straipsnio taikymo sritį [8].

31. Toliau reikėtų pažymėti, kad Sutarties nuostatos dėl asmenų judėjimo laisvės skirtos tam, kad būtų palengvintas Sąjungos piliečių visų rūšių profesinės veiklos vykdymas visoje Sąjungoje, ir sudaro kliūčių priemonėms, dėl kurių Sąjungos piliečiai galėtų patekti į nepalankią padėtį, jei kitos valstybės narės teritorijoje norėtų užsiimti ekonomine veikla [9].

32. Taigi nuostatos dėl darbuotojų judėjimo ir įsisteigimo laisvių konkrečiai skirtos užtikrinti, kad užsienio piliečiai ir bendrovės priimančiojoje valstybėje narėje būtų vertinami taip pat kaip ir šios valstybės piliečiai [10].

33. Šioje byloje Komisija kritikuoja nagrinėjamus teisės aktus, ypač Įstatymo XCIII 21 straipsnio 5 dalį, nes nustatant, ar nekilnojamojo turto Vengrijoje pirkėjas, apskaičiuodamas mokesčio už turto perleidimą už atlygį bazę, gali atskaityti kito gyvenamojo būsto, kuris buvo parduotas per vienus metus iki šio turto pirkimo arba po jo, rinkos vertę, šiuose teisės aktuose daromas skirtumas, remiantis tuo, ar anksčiau turėtas ir parduotas turtas yra Vengrijoje. Komisijos nuomone, kadangi skirtingai apmokestinami apmokestinamieji asmenys – tiek užsienio, tiek Vengrijos piliečiai, – kurie parduoda turtą, esantį Vengrijoje, ir kurie parduoda turtą, esantį už Vengrijos teritorijos ribų, nagrinėjama apmokestinimo tvarka yra diskriminacinė ir ja minėti asmenys gali būti atgrasomi nuo naudojimosi judėjimo ir įsisteigimo laisvėmis.

34. Šiuo atžvilgiu reikėtų pažymėti, kad nors Komisijai tenka pareiga ieškinyje dėl įsipareigojimų neįvykdymo įrodyti tariamą Bendrijos

7 — Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją* (minėto 6 išnašoje) 13 ir 14 punktus ir Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* (minėto 6 išnašoje) 18 ir 19 punktus.

8 — Žr. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* (minėto 6 išnašoje) 20 punktą; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Ritter-Coulais*, C-152/03, Rink. p. I-1711, 31 punktą; 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N*, C-470/04, Rink. p. I-7409, 28 punktą ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Hartmann*, C-212/05, Rink. p. I-6303, 17 punktą.

9 — Žr. Sprendimo *Komisija prieš Švediją* (minėto 6 išnašoje) 17 punktą; 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C-415/93, Rink. p. I-4921, 94 punktą; 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *van Lent*, C-232/01, Rink. p. I-11525, 15 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Weigel*, C-387/01, Rink. p. I-4981, 52 punktą.

10 — Žr., pavyzdžiui, 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 33 punktą ir Sprendimo *Komisija prieš Švediją* (minėto 6 išnašoje) 19 punktą.

(ES) teisės pažeidimą [11], jos teiginiai yra neaiškūs, kiek jie susiję su tuo, ar, jos manymu, skundžiamas skirstymas Vengrijos mokesčių teisės aktuose prilygsta diskriminacijai dėl gyvenamosios vietos. Taigi, viena vertus, Komisija tvirtina, kad ginčijami teisės aktai ypač atgraso kitoje valstybėje narėje gyvenančius asmenis įsikurti Vengrijoje, pavyzdžiui, jei norima čia įsidarbinti. Kita vertus, ji aiškiai atmetė Vengrijos vyriausybės mėginimą remtis Sprendimu *Schumacker* ir vėlesniuose susijusiuose sprendimuose suformuluota Teisingumo Teismo praktika [12] ir šiuo atžvilgiu nurodė, kad aptariamos apmokestinimo tvarkos skirtumai nėra pagrįsti gyvenamąja vieta, nes nagrinėjama byla susijusi su mokesčių mokėtojais, kurie arba gyvena Vengrijoje, arba ketina joje apsigyventi.

35. Bet kuriuo atveju, vadovaujantis Komisijos argumentais, susidaro įspūdis, kad diskriminacija atsiranda bendrai dėl mažiau palankios apmokestinimo tvarkos, taikomos persikeliant gyventi iš kitos valstybės narės į Vengriją, palyginti su ta, kuri taikoma keičiant gyvenamąją vietą Vengrijos teritorijoje. Komisija iš esmės laikosi nuomonės, kad, remiantis (mokestinės) lygybės principu, pirmojoje, su keliomis valstybėmis narėmis susijusioje, situacijoje turi būti taikoma lygiai tokia pati apmokestinimo tvarka kaip ir antrosios, valstybės vidaus, situacijos atveju, t. y. pirmoje situacijoje taip pat turi atsirasti teisė į nagrinėjamoje byloje vertinamą mokesčių lengvatą.

36. Kaip iš tiesų šiomis aplinkybėmis abi bylos šalys pripažino, vertinimas, ar Komisijos pozicija, taip pat nagrinėjamas ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo yra pagrįsti, priklauso nuo to, ar minėtos situacijos, t. y., viena vertus, mokesčių mokėtojo, kuris parduoda nekilnojamąjį turtą, esantį Vengrijoje, ir, kita vertus, mokesčių mokėtojo, kuris parduoda nekilnojamąjį turtą, esantį už Vengrijos teritorijos ribų, yra objektyviai panašios, kiek tai susiję su nagrinėjama mokesčių lengvata (galimybe iš mokesčio už turto perleidimą bazės atskaityti parduoto turto rinkos vertę).

37. Iš tiesų tokią pasekmę lemia tai, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką diskriminacija gali atsirasti tik tada, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms [13].

38. Vadinasi, kaltinimai dėl vienos kategorijos apmokestinamųjų asmenų diskriminacijos, palyginti su kitos kategorijos apmokestinamaisiais asmenimis, gali būti

11 — Šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Komisija prieš Austriją*, C-194/01, Rink. p. I-4579, 34 punktą ir 1988 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, 272/86, Rink. p. 4875, 17 punktą.

12 — Sprendimo *Schumacker* (minėto 2 išnašoje) 34 punktas.

13 — Šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 22 d. Sprendimo *Talotta*, C-383/05, Rink. p. I-2555, 18 punktą ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink*, C-182/06, Rink. p. I-6705, 27 punktą.

reiškiami tik jeigu šių grupių padėtis yra panaši, kiek tai susiję su nagrinėjamomis mokesčių taisyklėmis [14].

39. Todėl nagrinėjamoje byloje būtų reikalaujama, kad Vengrija suteiktų aptariamą mokesčių lengvatą apmokestinamiesiems asmenims, parduodantiems gyvenamąjį būstą už Vengrijos teritorijos ribų, tik jeigu šių asmenų situaciją, kiek ji susijusi su nagrinėjamu mokesčiu už turto perleidimą, reikėtų laikyti objektyviai panašia į apmokestinamųjų asmenų, parduodančių turtą Vengrijos teritorijoje, situaciją [15].

40. Šiomis aplinkybėmis reikia paminėti, kad dėl požiūrio, kurį reikėtų pasirinkti nagrinėjamoje byloje atsakant į klausimą dėl objektyvaus panašumo, Komisija tiek savo rašytiniuose dokumentuose, tiek posėdyje iš esmės apsiribojo pareikšdama, jog, kaip ji mano, nėra objektyvaus skirtumo tarp apmokestinamojo asmens, pirmąjį gyvenamąjį būstą perkančio Vengrijoje, ir apmokestinamojo asmens, pirmąjį gyvenamąjį būstą perkančio bet kur kitur Sąjungoje.

41. Negana to, kad vien iš šio argumento vargiai ar galėtume daryti išvadas, manau, kad Komisijos analizė nagrinėjamoje byloje dar paremta ir prielaida, kuria nepakankamai atsižvelgta į tai, kad dabartiniame ES teisės vystymosi ir nacionalinės teisės derinimo tiesioginių mokesčių srityje etape mes dar negalime Bendrijos (Sąjungos) laikyti viena „apmokestinimo erdve“ arba turinčia mokestinį suverenitetą, dėl kurio apmokestinamųjų asmenų ar jų turto vieta arba jų judėjimas šioje erdvėje, kalbant apie jų pareigą mokėti tiesioginius mokesčius, taptų nereikšmingas.

42. Tačiau iš tiesų, kiek tai susiję su tiesioginiais mokesčiais, Bendrija (Sąjunga) yra bendrai egzistuojančių nacionalinių mokesčių sistemų ir mokestinių suverenitetų mozaika, kurioje iš esmės kiekviena valstybė narė priima sprendimus dėl savo mokesčių sistemos organizavimo ir koncepcijos, taip pat, vadovaudamasi fiskaliniu teritorialumo principu, įgyvendina savo mokestinę kompetenciją jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu [16].

43. Todėl nors fiskaliniam suverenitetui ir taikomi Bendrijos (ES) teisės reikalavimai, ypač pagrindinės laisvės, taip pat nors valstybių narių mokestinės kompetencijos pasidalijimo klausimai tam tikru lygiu ir yra koordinuojami mokestinėse sutartyse, teritoriniai

14 — Taip pat šiuo klausimu žr. Sprendimo *Schempp* (minėto 3 išnašoje) 29 punktą ir 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 33 punktą.

15 — Plg., *a contrario*, su Sprendimo *Schumacker* (minėto 2 išnašoje) 34 punktu.

16 — Šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Block*, C-67/08, Rink. p. I-883, 28–30 punktus; 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 23 punktą; dėl teritorialumo principo žr. 2007 m. kovo 16 d. Sprendimo *Test Claimants*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 75 punktą ir 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations*, C-250/95, Rink. p. I-2471, 22 punktą.

aspektai, pavyzdžiui, gyvenamoji vieta arba turto buvimo vieta, vis tiek gali būti objektyviai reikšmingi valstybėms narėms įgyvendinant savo mokestinę kompetenciją.

44. Vis dėlto reikia pripažinti, kad sudėtingiausia nustatyti, ar konkrečiu atveju mokesčių teisės aktai gali būti paremti tokiu kriterijumi arba, kitaip tariant, ar dviejų mokesčių mokėtojų padėtis yra objektyviai panaši, kad ir kokie būtų skirtumai, susiję su mokesčių mokėtojo gyvenamąja vieta ar jo turto buvimo vieta. Bet kuriuo atveju šį klausimą reikia vertinti ir į jį atsakyti, remiantis konkrečios apmokestinimo tvarkos, dėl kurios atsiranda nagrinėjami skirtumai, tikslu ir turiniu [17].

45. Šiuo atveju reikia turėti omenyje, kad aptariamu mokesčiu apmokestinamas turto perleidimas už užmokestį. Nekilnojamojo turto atveju tokio apmokestinimo susiejimas su šio turto buvimo vieta kaip jungiančiu kriterijumi nėra neįprastas ir iš tiesų, kaip teigia Vengrijos vyriausybė, atitinka fiskalinį teritorialumo principą. Todėl toks kriterijus pats savaime objektyviai atitinka nagrinėjamo mokesčio rūšį.

46. Be to, reikėtų pažymėti tai, kad priimdama ginčijamą Įstatymo XCIII 21 straipsnio 5 dalį Vengrija pasirinko įgyvendinti savo mokestinę kompetenciją turto perleidimo atveju taip, jog antrą kartą perkant gyvenamąjį būstą laikantis minėtoje nuostatoje apibrėžtų sąlygų apmokestinamas tik skirtumas tarp nupirkto ir parduoto turto rinkos vertės. Tokio pasirinkimo teisėtumas ir jo priklausymas Vengrijos mokestiniam suverenitetui nebuvo ginčijamas, nes ši valstybė lygiai taip pat teisėtai galėtų apskritai gyvenamojo būsto perleidimo neapmokestinti jokiu mokesčiu arba, priešingai, mokesčio baze laikyti nupirkto turto rinkos vertę ir neleisti iš jos atskaityti kiekvieno tokio turto pirkimo.

47. Net jeigu, kaip nurodė Komisija, pagal šią tvarką leidžiamas atskaitymas nebūtinai atitiks mokestį, kuriuo buvo apmokestintas pirmasis gyvenamojo būsto pirkimas, pagal nagrinėjamus mokesčių teisės aktus atitinkamas asmuo vis tiek jau privalėjo sumokėti Vengrijoje šio turto perleidimo mokestį.

17 — Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Amurta* (minėto 14 išnašoje) 33 punktą; 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Frans Gschwind*, C-391/97, Rink. p. I-5451, 26 punktą; taip pat žr. 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.*, C-127/07, Rink. p. I-9895, 26 punktą. Darytina išvada, kad dėl šio klausimo Teisingumo Teismo praktika tiesioginių mokesčių srityje, pavyzdžiui, Sprendimas *Schumacker* (minėtas 2 išnašoje), kuriuo remiasi Vengrijos vyriausybė, arba 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, kuriuo remiasi Komisija, turi būti aiškinama, atsižvelgiant į kiekvienos bylos aplinkybes ir ypač į nagrinėjamą konkretų mokestį ir negali būti be niekur nieko taikoma nagrinėjamoje byloje aptariamiems mokesčių teisės aktams.

48. Šiomis aplinkybėmis reikalaudami, kad Vengrija atsižvelgtų į gyvenamojo būsto, įsigyto ir parduoto kitoje valstybėje narėje, rinkos vertę, ir atitinkamai į nekilnojamojo turto perleidimą, už kurį Vengrijoje nebuvo sumokėtas perleidimo mokestis, rimtai įsikištume į Vengrijos teisėtai [18] pasirinktą apmokestinimo lygį ir jo apimtį, kiek šis apmokestinimas susijęs su gyvenamojo būsto perleidimu.

49. Todėl, mano nuomone, Vengrijos vyriausybė teisingai teigia, kad apmokestinamojo asmens, kuris nusipirko ir pardavė gyvenamąjį būstą Vengrijoje, situacija, kiek ji susijusi su nagrinėjamų mokesčių teisės aktų turiniu ir tikslu, objektyviai skiriasi nuo kito apmokestinamojo asmens, kuris nusipirko ir pardavė gyvenamąjį būstą kitoje valstybėje narėje, situacijos, remiantis tuo, jog pirmoje iš šių situacijų turto pirkimas jau buvo apmokestintas Vengrijoje perleidimo mokesčiu, o pagal fiskalinį teritorialumo principą antroje situacijoje nagrinėjamas turto perleidimas Vengrijoje neapmokestinamas.

50. Kitaip tariant, pagal fiskalinį teritorialumo principą Vengrijos mokestinė kompetencija, kiek ji susijusi su perleidimo mokesčiu, apsiriboja jos teritorijoje vykdoma veikla, todėl šiuo atžvilgiu apmokestinamieji asmenys, susiję tik su vidaus situacija, ir apmokestinamieji asmenys, kurių situacija susijusi su keliomis valstybėmis narėmis, vertinami vienodai, nes bet kuris asmuo, kuris pirmą kartą perka gyvenamąjį būstą Vengrijoje, apmokestinamas nuo visos atitinkamo turto rinkos vertės, o bet kuris asmuo, kuris vėliau antrą kartą perka gyvenamąjį būstą Vengrijoje, pagal papildomas Įstatymo XCIII 21 straipsnio 5 dalyje įtvirtintas sąlygas, turi teisę į skirtumo tarp nupirkto turto ir parduoto (pirmojo) turto rinkos vertės apmokestinimą.

51. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad, priešingai, nei teigia Komisija, Įstatymo XCIII 2 straipsnis ir 21 straipsnio 5 dalis nėra diskriminaciniai vien dėl to, kad apskaičiuojant turto perleidimo mokesčio bazę juose leidžiama atsižvelgti į parduoto gyvenamojo būsto rinkos vertę tik su sąlyga, kad šis turtas yra Vengrijoje.

52. Dėl Komisijos teiginio, kad nagrinėjama apmokestinimo tvarka, pagal kurią mokesčių lengvata netaikoma apmokestinamiesiems asmenims, persikeliantiems gyventi į Vengriją, vis tiek gali būti ribojamas laisvas asmenų judėjimas, reikia pažymėti, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką Sutartis negarantuoja to, kad Sąjungos piliečiui perkėlus veiklą į kitą valstybę narę nei ta, kurioje jis iki tol gyveno, neatsiras jokio poveikio apmokestinimui. Atsižvelgiant į valstybių narių mokesčių teisės aktų skirtumus toks perkėlimas, nelygu aplinkybės, piliečiui gali turėti

18 — Žr. 46 punktą.

teigiamos ar neigiamos įtakos apmokestinimo požiūriu [19].

53. Šiuo požiūriu galimas nagrinėjamos konkrečios apmokestinimo tvarkos „atgrasomasis poveikis“ asmenims, ketinantiems pasinaudoti laisvo judėjimo teisėmis, iš esmės niekuo nesiskiria nuo to poveikio, kuris gali atsirasti dėl paprasčiausiai bet kokio tiesioginio atitinkamos valstybės narės mokesčio arba palyginti aukšto mokesčio tarifo, kurį bet kokiu atveju valstybė narė turi teisę nustatyti įgyvendindama savo fiskalinį suverenitetą. Esmė ta, kad nagrinėjamos bylos aplinkybėmis toks ribojamasis poveikis atsiranda dėl valstybių narių mokesčių sistemų skirtumų, o ne dėl nepalankaus situacijų, susijusių su keliomis valstybėmis narėmis, vertinimo, jau savaime būdingo atitinkamos valstybės narės mokesčių teisės aktams, taigi toks poveikis turi būti suprantamas kaip bendro skirtingų nacionalinių mokesčių sistemų egzistavimo pasekmė [20].

19 — Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Block* (minėto 16 išnašoje) 34 ir 35 punktus; Sprendimo *Schempp* (minėto 3 išnašoje) 45 punktą ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lindfors*, C-365/02, Rink. p. I-7183, 34 punktą.

20 — Šiuo klausimu taip pat žr. Sprendimo *Block* (minėto 16 išnašoje) 28 punktą; 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C-513/04, Rink. p. I-10967, 20 punktą ir Sprendimo *Columbus Container Services* (minėto 10 išnašoje) 43 punktą. Taigi, pavyzdžiui, nagrinėjamoje byloje, jeigu valstybė narė, kurioje asmuo nusipirko pirmą gyvenamąjį būstą, kiekvieną pirkimą, įskaitant antrąjį, visiškai apmokestina ir didesniu mokesčio tarifu, nei taikytinas Vengrijoje, tai, vadovaujantis Komisijos logika, šis asmuo netgi gali būti skatinamas, neatsižvelgiant į nagrinėjamą apmokestinimo tvarką, apsigyventi Vengrijoje ir pirkti joje antrą gyvenamąjį būstą, užuot keitęs gyvenamąją vietą atitinkamoje valstybėje narėje.

54. Atsižvelgiant į tai, visų pirma, Įstatymo XCIII 2 straipsnio ir 21 straipsnio 5 dalies nuostatos neprieštarauja EB 39 ir 43 straipsniams, ir nėra būtina vertinti, ar nagrinėjami mokesčių teisės aktai taip pat pateisinami būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darnumą arba užkirsti kelią piktnaudžiavimui mokesčių srityje.

55. Antra, ta pati išvada darytina ir dėl ekonomiškai neaktyvių asmenų, kiek tai susiję su tais pačiais motyvais grindžiamu kaltinimu EB 18 straipsnio pažeidimu.

56. Trečia, kalbant apie Komisijos teiginį, kad Vengrijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius, kurie iš esmės yra identiški įsipareigojimams pagal EB 39 ir 43 straipsnius ir kurių atžvilgiu Komisija nepateikė jokių atskirų argumentų, pažymėtina, kad šį kaltinimą taip pat reikia atmesti dėl anksčiau išdėstytų priežasčių.

57. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, mano išvada būtų tokia, kad nagrinėjamą ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo reikia atmesti.

V — Išvada

58. Todėl siūlau Teisingumo Teismui:

1. Atmesti ieškinį kaip nepagrįstą.

2. Priteisti iš Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas.