NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
JÁN MAZÁK
prednesené 9. decembra 2010[1]

I — Úvod

1. Touto žalobou o nesplnenie povinnosti podanou 8. júla 2009 Komisia žiada určiť, že Maďarská republika si tým, že pri kúpe nehnuteľnosti na bývanie nachádzajúcej sa v Maďarsku ako náhrady za nehnuteľnosť na bývanie nachádzajúcu sa v inom členskom štáte uplatňuje nevýhodnejšie zaobchádzanie než pri kúpe nehnuteľnosti na bývanie nachádzajúcej sa v Maďarsku ako náhrady za nehnuteľnosť na bývanie nachádzajúcej sa v tom istom členskom štáte, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 18 ES, 39 ES a 43 ES a z článkov 28 a 31 Dohody o EHP.

II — Právny rámec

2. Podľa § 63 zákona CXVII z roku 1995 o dani z príjmu (ďalej len „zákon CXVII“) „sadzba dane z príjmu z predaja nehnuteľného majetku a majetkových práv je 25 percent… Daň na úhradu sa zníži (alebo sa od nej upustí) o výšku dane z tej časti príjmu z predaja nehnuteľnosti alebo majetkového práva (daňová úľava na kúpu nehnuteľnosti na bývanie), ktorú súkromná osoba použije na kúpu nehnuteľnosti na účely bývania pre seba, blízkeho rodinného príslušníka alebo bývalého manžela počas 12 mesiacov pred získaním príjmu alebo 60 mesiacov po tomto dátume (základ daňovej úľavy na kúpu nehnuteľnosti na bývanie)“. Táto daňová úľava na kúpu nehnuteľnosti sa poskytne len v prípade, že investícia sa týka nehnuteľnosti na účely bývania v Maďarsku.

3. § 1 zákona XCIII z roku 1990 o daniach (ďalej len „zákon XCIII“) stanovuje:

„Daň z nehnuteľností sa platí v prípade dedenia, darovania alebo odplatného prevodu nehnuteľností.“

4. § 2 zákona XCIII stanovuje:

„… ak medzinárodný dohovor nestanovuje inak, ustanovenia o dani z darovania

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

a odplatného prevodu nehnuteľností sa vzťahujú na nehnuteľnosti nachádzajúce sa na území Maďarska a na súvisiace majetkové práva."

5. Napokon § 21 ods. 5 zákona XCIII stanovuje:

„... V prípade, že súkromná osoba predá svoju nehnuteľnosť na bývanie do jedného roka pred kúpou alebo po nej, základom pre výpočet dane bude rozdiel medzi hrubou trhovou hodnotou nadobudnutej nehnuteľnosti a predanej nehnuteľnosti."

III — Konanie pred podaním žaloby a súdne konanie

6. Listom z 23. marca 2007 Komisia upozornila maďarskú vládu na to, že maďarské daňové právo týkajúce sa prevodu nehnuteľného majetku podľa všetkého predstavuje porušenie povinností, ktoré Maďarskej republike vyplývajú z článkov 18 ES, 39 ES a 43 ES a z príslušných článkov Dohody o EHP.

7. Vyjadrila názor, že ustanovenia zákona CXVII a zákona XCIII porušujú zásady voľného pohybu osôb a slobody usadiť sa tým, že stanovujú vyššie daňové zaťaženie pri kúpe nehnuteľnosti na bývanie v Maďarsku ako náhrady za nehnuteľnosť na bývanie nachádzajúcu sa v inom členskom štáte než v prípade náhrady za takúto nehnuteľnosť nachádzajúcu sa na území Maďarska. V dôsledku svojej diskriminačnej povahy teda tieto ustanovenia predstavujú prekážku voľného pohybu pracovníkov a kapitálu, ako aj slobody usadiť sa.

8. V liste z 8. augusta 2007 maďarská vláda uznala, že ustanovenia § 63 zákona CXVII predstavujú porušenie práva Spoločenstva (teraz EÚ), a oznámila, že má v úmysle prijať novú právnu úpravu, ktorá zaručí rovnosť zaobchádzania so zdaniteľnými osobami. Pokiaľ však ide o § 21 ods. 5 zákona XCIII, maďarská vláda trvala na tom, že toto ustanovenie je v súlade s právnou úpravou EÚ týkajúcou sa voľného pohybu.

9. Dňa 27. júna 2008 vydala Komisia odôvodnené stanovisko, v ktorom potvrdila výhrady vyjadrené pred podaním žaloby v liste z 23. marca 2007, pokiaľ ide o § 2 v spojení s § 21 ods. 5 zákona XCIII, a zopakovala svoj názor, že tieto ustanovenia maďarského daňového práva porušujú články 18 ES, 39 ES a 43 ES.

10. Keďže maďarské orgány vo svojej odpovedi na toto odôvodnené stanovisko v zásade zotrvali na svojom stanovisku, že predmetné

ustanovenia maďarského daňového práva sú v súlade s právom EÚ, Komisia sa rozhodla podať túto žalobu.

IV — Analýza

A — *Hlavné tvrdenia účastníkov konania*

11. Komisia zastáva názor, že predmetné ustanovenia maďarského daňového práva, ktoré umožňujú pri určovaní základu dane z prevodu nehnuteľností odpočítať trhovú hodnotu predanej nehnuteľnosti od hodnoty nadobudnutej nehnuteľnosti v prípade súvisiaceho predaja nehnuteľnosti na bývanie nachádzajúcej sa na území Maďarska, zatiaľ čo pri predaji takejto nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte takáto možnosť odpočítania neexistuje, sú v rozpore so zásadami voľného pohybu osôb a slobody usadiť sa upravenými v článkoch 18 ES, 39 ES a 43 ES a v článkoch 28 a 31 Dohody o EHP a predstavujú prekážku výkonu týchto slobôd.

12. Komisia v podstate tvrdí, že vylúčenie uvedenej daňovej výhody môže cudzích štátnych príslušníkov a maďarských občanov, ktorí žijú v inom členskom štáte a kúpili si tam nehnuteľnosť, odradiť od výkonu ich práva na voľný pohyb a od usadenia sa v Maďarsku.

13. Podľa názoru Komisie tieto osoby, ktoré už zaplatili pri kúpe nehnuteľnosti podobnú daň v štáte, v ktorej predtým bývali, sú v objektívne porovnateľnej situácii ako osoby, ktoré si nehnuteľnosť na bývanie kúpili predtým v Maďarsku. Preto treba s týmito osobami zaobchádzať rovnako, pokiaľ ide o výber dane z prevodu nehnuteľností v Maďarsku. Keďže však predmetné maďarské právne predpisy stavajú osoby kupujúce si nehnuteľnosť na bývanie ako náhradu za takúto nehnuteľnosť v inom členskom štáte tým, že musia zaplatiť daň z prevodu z celej hodnoty príslušnej nehnuteľnosti na bývanie, do menej priaznivej situácie než osoby, ktoré si rovnako kupujú nehnuteľnosť na bývanie, ale predtým už v tuzemsku takúto nehnuteľnosť vlastnili, zaobchádzajú rozdielne s podobnými situáciami, a preto môžu byť diskriminačné.

14. Takéto rozdielne zaobchádzanie nie je podľa Komisie objektívne odôvodnené.

15. Na základe toho Komisia odmieta názor, že predmetné daňové predpisy je možné odôvodniť potrebou zachovať koherentnosť

daňového systému, lebo neexistuje priama súvislosť medzi príslušnou daňovou výhodou a vyrovnaním tejto výhody, ktorá je však podľa ustálenej judikatúry v tomto smere nevyhnutná. Predovšetkým neexistuje priamy vzťah medzi nadobudnutím druhej nehnuteľnosti na bývanie a povinnosťou zaplatiť daň a medzi kúpou prvej nehnuteľnosti na bývanie a vtedy zaplatenou daňou; súvislosť medzi týmito skutočnosťami vytvoril len maďarský zákonodarca.

16. Podľa Komisie navyše porušenie základných slobôd, ktoré je predmetom tejto žaloby, nemožno odôvodniť zásadou teritoriality, na ktorú sa odvoláva maďarská vláda, ani tvrdením, že ide o prostriedok na zabránenie zneužitiu, ku ktorému by mohlo dôjsť v súvislosti so správou daňovej výhody alebo na základe vážnych administratívnych problémov a komplikácií, ktorým by údajne v tejto súvislosti mohli čeliť maďarské orgány.

17. Komisia však pripúšťa, že Maďarská republika môže pre zdaniteľnú osobu stanoviť určité požiadavky v záujme zaobstarania potrebných informácií, ale tieto požiadavky nesmú byť v nijakom prípade neprimerané sledovanému cieľu.

18. Maďarská vláda spochybňuje stanovisko Komisie, že predmetné daňové predpisy, ktoré sa jednoznačne týkajú priameho zdanenia, sú v rozpore s ustanoveniami Zmluvy a Dohody o EHP v oblasti voľného pohybu osôb a slobody usadiť sa.

19. V tomto smere zdôrazňuje najmä to, že situácia osôb, ktoré si v Maďarsku kupujú nehnuteľnosť na bývanie po prvý raz a predtým vlastnili nehnuteľnosť na bývanie v inom členskom štáte, nie je porovnateľná so situáciou osôb, ktoré si v Maďarsku kupujú druhú nehnuteľnosť na bývanie nachádzajúcu sa v tuzemsku.

20. Naopak, na účely predmetného zákona o zdaňovaní je potrebné považovať situáciu všetkých osôb, ktoré si na území Maďarska kupujú nehnuteľnosť po prvý raz za rovnakú, pričom situáciu osôb, ktoré si na území Maďarska kupujú druhú nehnuteľnosť ako náhradu za nehnuteľnosť, ktorú tam predtým vlastnili, za navzájom porovnateľnú. S príslušníkmi každej z týchto skupín sa totiž v zmysle maďarského zákona o daniach zaobchádza rovnako bez ohľadu na štátnu príslušnosť a trvalý pobyt. Daňová výhoda, ktorá je predmetom sporu, teda nepredstavuje diskriminačné zaobchádzanie.

21. Maďarská vláda v tejto súvislosti zdôrazňuje, že rozlišovanie medzi osobami, ktoré si chcú v Maďarsku kúpiť nehnuteľnosť na bývanie po prvý raz, a osobami predávajúcimi nehnuteľnosť, za ktorú už odviedli daň

z prevodu, a zároveň kupujúcimi novú nehnuteľnosť v Maďarsku, je objektívne odôvodnené vzhľadom na to, že daňová právomoc Maďarska v oblasti prevodu nehnuteľností je obmedzená na jeho územie. Ako navyše vyplýva z línie judikatúry Súdneho dvora založenej rozsudkom Schumacker, skutočnosť, že členský štát neposkytuje osobám, ktoré v ňom nemajú trvalý pobyt, určité daňové výhody, ktoré poskytuje osobám s trvalým pobytom, nepredstavuje diskriminačné pravidlo, pretože tieto dve kategórie daňovníkov nie sú v porovnateľnej situácii. [2]

22. Pokiaľ ide o otázku, či predmetná maďarská právna úprava predstavuje prekážku práva na voľný pohyb stanoveného v článkoch Zmluvy, na ktoré sa odvoláva Komisia, maďarská vláda pripomína, že podľa judikatúry Súdneho dvora Zmluvy nezaručujú občanovi Únie, že presun jeho činnosti do iného členského štátu než do toho, v ktorom predtým býval, bude z daňového hľadiska neutrálny. Vzhľadom na rozdielnosť daňových právnych predpisov jednotlivých členských štátov takýto presun v závislosti od okolností môže a nemusí byť pre občana výhodný z hľadiska nepriameho zdanenia. [3]

23. Podľa maďarskej vlády však v každom prípade platí, že ak by sa aj predmetná právna úprava mala považovať za obmedzenie voľného pohybu, je objektívne odôvodnená daňovou zásadou teritoriality a potrebou zachovať koherentnosť vnútroštátneho daňového systému. Pokiaľ ide o uvedený dôvod, požiadavku „priamej súvislosti“ medzi príslušnou daňovou výhodou a vyrovnaním tejto výhody netreba chápať tak úzko, ako tvrdí Komisia. Nie je totiž nevyhnutné, aby daňová úľava poskytnutá na kúpu druhej nehnuteľnosti na bývanie presne zodpovedala dani odvedenej z kúpy prvej nehnuteľnosti na bývanie.

24. Maďarská vláda napokon zdôrazňuje, že povinnosť zohľadniť možnú daň odvedenú z prevodu nehnuteľnosti v inom členskom štáte by viedla k prílišnej zložitosti maďarského daňového systému a k vážnym administratívnym ťažkostiam, pretože v praxi nie je možné overiť, či a v akom rozsahu bola porovnateľná daň z prevodu odvedená pri kúpe nehnuteľnosti mimo Maďarska, ani účinne zabrániť zneužitiu príslušnej daňovej výhody. Na druhej strane na rozdiel od tvrdenia Komisie nie je cieľom predmetných daňových právnych predpisov zabrániť zníženiu daňových príjmov.

2 — Rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 34.

3 — Okrem iného na základe rozsudku z 12. júla 2005, Schempp, C-403/03, Zb. s. I-6421, bod 45.

B — *Posúdenie*

25. Na úvod by som chcel uviesť, že podľa môjho názoru na rozdiel od toho, čo Komisia tvrdí v žalobe, nie je dôvod spochybňovať charakterizovanie dane z prevodu nehnuteľností, ktorá je predmetom tejto veci, ako formy priamej dane zo strany maďarskej vlády, pretože táto daň sa zjavne priamo vyberá od osôb, ktoré znášajú aj jej hospodársku záťaž. [4]

26. Pokiaľ ide o rozsudok vo veci Európske spoločenstvo/Belgicko, ktorý v tejto súvislosti citovala Komisia, chcem poznamenať len to, že táto vec sa po prvé týkala inej dane, konkrétne registračných poplatkov, a že po druhé Súdny dvor vo svojej odpovedi na predložené otázky v zásade prijal klasifikáciu nepriamej dane, ktorú predmetnej dani v tejto veci priznal vnútroštátny súd. [5]

27. Zároveň je však potrebné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že hoci priame dane patria do právomoci členských štátov, túto právomoc musia vykonávať v súlade s právom Spoločenstva. [6]

28. Je preto nevyhnutné zvážiť, či ustanovenia maďarských právnych predpisov týkajúce sa zdaňovania odplatného prevodu nehnuteľností, najmä § 2 v spojení s § 21 ods. 5 zákona XCIII, predstavujú obmedzenie voľného pohybu osôb a slobody usadiť sa zaručených v článkoch 18 ES, 39 ES a 43 ES a v článkoch 28 a 31 Dohody o EHP, ako to tvrdí Komisia.

29. Pokiaľ ide o tvrdenie, že Maďarská republika si nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 18 ES, 39 ES a 43 ES, je potrebné v prvom rade poznamenať, že článok 18 ES, ktorý všeobecne stanovuje právo každého občana Únie na voľný pohyb a pobyt na území členských štátov, sa konkrétne odráža v článku 39 ES, čo sa týka voľného pohybu pracovníkov, a v článku 43 ES, čo sa týka slobody usadiť sa. Je preto vhodné najprv zvážiť, či je predmetný daňový režim

4 — Pokiaľ ide o toto všeobecne akceptované rozlíšenie medzi priamou a nepriamou daňou, pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl 14. marca 2006, Banca Popolare di Cremona (rozsudok z 3. októbra 2006, C-475/03, Zb. s. I-9373), body 54 a 55.

5 — Rozsudok z 26. októbra 2006, Komisia/Belgicko, C-199/05, Zb. s. I-10485, najmä bod 17.

6 — Pozri napríklad rozsudky zo 17. januára 2008, Komisia/Nemecko, C-152/05, Zb. s. I-39, bod 16; z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29; z 26. októbra 2006, Komisia/Portugalsko, C-345/05, Zb. s. I-10633, bod 10, a z 18. januára 2007, Komisia/Švédsko, C-104/06, Zb. s. I-671, bod 12.

v rozpore s článkami 39 ES a 43 ES, a až potom preskúmať tento režim so zreteľom na článok 18 ES. [7]

30. V tejto súvislosti je potrebné na úvod pripomenúť, že každý občan členského štátu bez ohľadu na miesto trvalého pobytu a štátnu príslušnosť, ktorý využíva alebo využíval právo na voľný pohyb pracovníkov alebo slobodu usadiť sa a bol zamestnaný v inom členskom štáte než v štáte svojho pobytu, patrí v závislosti od okolností do pôsobnosti článku 39 ES, prípadne článku 43 ES. [8]

31. Ďalej je potrebné poznamenať, že ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu osôb majú za cieľ zjednodušiť občanom Únie vykonávanie všetkých druhov zárobkovej činnosti v celej Únii a zabrániť opatreniam, ktoré by mohli znevýhodniť občanov Únie, ktorí chcú vykonávať hospodársku činnosť na území iného členského štátu. [9]

32. Pravidlá týkajúce sa voľného pohybu pracovníkov a slobody usadiť sa sú teda určené predovšetkým na zabezpečenie toho, aby prijímajúci členský štát zaobchádzal s cudzími štátnymi príslušníkmi a zahraničnými spoločnosťami rovnako ako so svojimi občanmi. [10]

33. V tomto prípade Komisia kritizuje predmetné daňové právne predpisy, predovšetkým § 21 ods. 5 zákona XCIII, s odôvodnením, že na účely určenia, či si nadobúdateľ nehnuteľnosti na bývanie v Maďarsku môže pri výpočte základu dane z odplatného prevodu nehnuteľností odpočítať trhovú hodnotu inej nehnuteľnosti na bývanie predanej do jedného roka pred kúpou predmetnej nehnuteľnosti alebo po nej, rozlišujú medzi jednotlivými prípadmi na základe toho, či sa predtým vlastnená a predaná nehnuteľnosť nachádza na území Maďarska. Podľa Komisie je v dôsledku rozdielneho daňového zaobchádzania so zdaniteľnými osobami, či už ide o cudzích štátnych príslušníkov alebo maďarských občanov, ktoré predávajú nehnuteľnosť na bývanie nachádzajúcu sa v Maďarsku, a so zdaniteľnými osobami, ktoré predávajú nehnuteľnosť nachádzajúcu sa mimo územia Maďarska, predmetný daňový režim diskriminačný a môže takéto zdaniteľné osoby odradiť od výkonu práva na voľný pohyb a usadenie sa.

34. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že tvrdenia Komisie, ktorá má povinnosť preukázať existenciu údajného porušenia práva Spoločenstva/EÚ v konaní o nesplnenie

7 — Na tento účel pozri rozsudky Komisia/Portugalsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 13 a 14, a Komisia/Nemecko, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 18 a 19.

8 — Pozri rozsudky Komisia/Nemecko, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 20; z 21. februára 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Zb. s. I-1711, bod 31; zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 28, a z 18. júla 2007, Hartmann, C-212/05, Zb. s. I-6303, bod 17.

9 — Pozri rozsudky Komisia/Švédsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 17; z 15. decembra 1995, Bosman, C-415/93, Zb. s. I-4921, bod 94; z 2. októbra 2003, van Lent, C-232/01, Zb. s. I-11525, bod 15, a z 29. apríla 2004, Weigel, C-387/01, Zb. s. I-4981, bod 52.

10 — Pozri napríklad rozsudky zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 33, a Komisia/Švédsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 19.

povinnosti, [11] sú nejednoznačné, pokiaľ ide o to, či podľa Komisie napadnuté rozlíšenie v zmysle maďarských daňových právnych predpisov predstavuje diskrimináciu na základe trvalého pobytu. Na jednej strane Komisia uviedla, že napadnutá právna úprava predovšetkým odrádza osoby, ktoré majú trvalý pobyt v inom členskom štáte, od usadenia sa v Maďarsku napríklad takým spôsobom, že sa tam zamestnajú. Na druhej strane výslovne odmietla odkaz maďarskej vlády na rozsudok Schumacker [12], pričom v tejto súvislosti vyhlásila, že rozlišovanie v rámci predmetného daňového režimu nie je založené na trvalom pobyte, lebo táto vec sa týka daňovníkov, ktorí buď v Maďarsku majú trvalý pobyt, alebo ho čoskoro budú mať.

35. V každom prípade sa podľa argumentačnej línie Komisie zdá, že diskriminácia je podľa nej vo všeobecnosti spôsobená menej priaznivým daňovým zaobchádzaním v prípade presunu bydliska z iného členského štátu do Maďarska v porovnaní s presunom bydliska v rámci územia Maďarska. Komisia v podstate zastáva názor, že na základe zásady (daňovej) rovnosti by sa s touto cezhraničnou situáciou malo z daňového hľadiska zaobchádzať rovnako ako s vnútroštátnou situáciou, čiže by mala v tomto prípade poskytovať nárok na využitie predmetnej daňovej výhody.

36. Ako v tejto súvislosti uznali obaja účastníci konania, určenie, či je stanovisko Komisie, a teda aj žaloba o nesplnenie povinnosti, dôvodné, závisí od odpovede na otázku, či sú uvedené situácie – na jednej strane situácia daňovníka predávajúceho nehnuteľnosť v Maďarsku a na druhej strane situácia daňovníka predávajúceho nehnuteľnosť mimo územia Maďarska – objektívne porovnateľné z hľadiska predmetnej daňovej výhody (možnosti odpočítať si pri výpočte základu dane z prevodu nehnuteľností trhovú hodnotu predanej nehnuteľnosti).

37. Vyplýva to totiž zo skutočnosti, že podľa ustálenej judikatúry môže byť diskriminácia spôsobená len uplatňovaním rozdielnych pravidiel v porovnateľných situáciách alebo uplatňovaním rovnakých pravidiel v rozdielnych situáciách. [13]

38. Diskrimináciu jednej kategórie zdaniteľných osôb v porovnaní s inou kategóriou zdaniteľných osôb teda možno namietať len v prípade, že z hľadiska predmetnej

11 — Pozri okrem iného rozsudky z 29. apríla 2004, Komisia/Rakúsko, C-194/01, Zb. s. I-4579, bod 34, a z 22. septembra 1988, Komisia/Grécko, 272/86, Zb. s. 4875, bod 17.

12 — Rozsudok Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 34.

13 — Na tento účel pozri napríklad rozsudky z 22. marca 2007, Talotta, C-383/05, Zb. s. I-2555, bod 18, a z 18. júla 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, Zb. s. I-6705, bod 27.

daňovej právnej úpravy je situácia týchto skupín porovnateľná. [14]

39. V tejto veci teda Maďarsko musí poskytnúť predmetnú daňovú výhodu zdaniteľným osobám predávajúcim nehnuteľnosť na bývanie mimo územia Maďarska len v prípade, že ich situáciu v súvislosti s predmetnou daňou z prevodu nehnuteľností treba považovať za objektívne porovnateľnú so situáciou zdaniteľnej osoby, ktorá predáva takúto nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v tuzemsku. [15]

40. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že pokiaľ ide o vhodný prístup pri hľadaní odpovede na otázku objektívnej porovnateľnosti v tejto veci, Komisia sa v písomných tvrdeniach i na pojednávaní v zásade obmedzila na tvrdenie, že podľa nej neexistuje objektívny rozdiel medzi zdaniteľnou osobou kupujúcou si prvú nehnuteľnosť na bývanie v Maďarsku a zdaniteľnou osobou kupujúcou si prvú nehnuteľnosť na bývanie inde v Únii.

41. Okrem toho, že tento argument ako taký sotva môže byť presvedčivý, si myslím, že Komisia svoju analýzu tohto prípadu založila na predpoklade, ktorý dostatočne nezohľadňuje skutočnosť, že v súčasnom štádiu vývoja práva EÚ a harmonizácie vnútroštátneho práva v oblasti priamych daní nemožno Spoločenstvo/Úniu vnímať ako jednotný „daňový priestor“ alebo zvrchovaný daňový celok, čo by znamenalo, že umiestnenie zdaniteľných osôb alebo nehnuteľností alebo ich pohyb v rámci tohto priestoru by boli irelevantné z hľadiska ich daňových povinností v oblasti priamych daní.

42. V skutočnosti však z pohľadu priameho zdanenia predstavuje Spoločenstvo/Únia mozaiku spoločne existujúcich vnútroštátnych daňových systémov a zvrchovaných daňových celkov, kde si v zásade každý členský štát určuje organizáciu a koncepciu svojho daňového systému a na základe daňovej zásady teritoriality vykonáva daňové právomoci vo vzťahu k činnostiam vykonávaným na jeho území. [16]

43. Hoci daňová zvrchovanosť podlieha požiadavkám práva Spoločenstva/EÚ, najmä základným slobodám, a hoci daňové dohovory do istej miery koordinujú rozdelenie vnútroštátnych daňových právomocí, teritoriálne

14 — Na tento účel pozri tiež rozsudky Schempp, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 29, a z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 33.

15 — Porovnaj *a contrario* rozsudok Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 34.

16 — V tejto súvislosti pozri rozsudky z 12. februára 2009, Block, C-67/08, Zb. s. I-883, body 28 až 30, a z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 23. Čo sa týka daňovej zásady teritoriality, pozri rozsudky z 13. marca 2007, Test Claimants, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 75, a z 15. mája 1997, Futura Participations, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 22.

aspekty, napríklad miesto trvalého pobytu alebo miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza, môžu byť pri výkone daňových právomocí členskými štátmi stále objektívne relevantné.

44. Je však pravda, že problém spočíva v určení, či môže byť konkrétna daňová právna úprava založená na takomto kritériu, alebo inými slovami, či je situácia dvoch daňovníkov napriek rozdielnemu pobytu daňovníka alebo miestu, kde sa nachádza nehnuteľnosť, objektívne porovnateľná. Túto otázku je v každom prípade potrebné stanoviť a posúdiť vo vzťahu k účelu a obsahu konkrétneho vnútroštátneho daňového režimu, ktorý rozlišuje medzi predmetnými situáciami. [17]

45. V tomto smere je v tejto veci potrebné mať na zreteli, že predmetná daň predstavuje daň z odplatného prevodu nehnuteľností. Pokiaľ ide o nehnuteľnosti, je bežné a vlastne aj v súlade s daňovou zásadou teritoriality, ako tvrdí maďarská vláda, že pri takomto zdanení je hraničným ukazovateľom miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Toto kritérium teda ako také zodpovedá predmetnému typu dane.

46. Ďalej je potrebné poznamenať, že prijatím sporného § 21 ods. 5 zákona XCIII sa Maďarsko rozhodlo vykonať svoje daňové právomoci v oblasti prevodu nehnuteľností tak, že pri splnení podmienok stanovených v uvedenom ustanovení sa pri kúpe druhého bytu daň vypočíta len zo základu, ktorý sa rovná rozdielu medzi trhovou hodnotou nadobudnutej nehnuteľnosti a trhovou hodnotou predanej nehnuteľnosti. Oprávnenosť tohto rozhodnutia nebola spochybnená a rovnako ani skutočnosť, že je vecou daňovej zvrchovanosti Maďarska, keďže Maďarsko by bolo oprávnené neuložiť v prípade prevodu nehnuteľností nijakú daň alebo naopak stanoviť pri každej kúpe nehnuteľnosti ako základ dane trhovú hodnotu nadobudnutej nehnuteľnosti bez možnosti odpočítania hodnoty predanej nehnuteľnosti.

47. Hoci Komisia preukázala, že možnosť odpočítateľnej položky poskytnutá týmto mechanizmom nemusí nevyhnutne zodpovedať dani odvedenej pri kúpe prvej nehnuteľnosti na bývanie, faktom zostáva, že predmetná zdaniteľná osoba v rámci daňovej právnej úpravy, ktorá je predmetom sporu, už v Maďarsku v súvislosti s touto nehnuteľnosťou podliehala dani z prevodu.

17 — Na tento účel pozri rozsudky Amurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 33, a zo 14. septembra 1999, Frans Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 26. Pozri tiež rozsudok zo 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a i., C-127/07, Zb. s. I-9895, bod 26. Vyplýva z toho, že judikatúru Súdneho dvora v tomto smere týkajúcu sa priameho zdanenia, napríklad rozsudok Schumacker (už citovaný v poznámke pod čiarou 2), na ktorý sa odvoláva maďarská vláda, alebo rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, Zb. s. I-7477), na ktorý sa odvoláva Komisia, treba vykladať so zreteľom na okolnosti jednotlivých prípadov a predovšetkým so zreteľom na konkrétnu posudzovanú daň a nemožno ju bez ďalšieho aplikovať na daňové právne predpisy, o ktoré ide v tejto veci.

48. Keby sme z tohto hľadiska od Maďarska požadovali, aby zohľadňovalo trhovú hodnotu nehnuteľnosti na bývanie nadobudnutej a predanej v inom členskom štáte, a teda prevod nehnuteľnosti, z ktorého Maďarsko nevybralo daň z prevodu nehnuteľností, znamenalo by to vážne zasahovanie do úrovne a rozsahu zdanenia, ktoré si Maďarsko oprávnene [18] zvolilo v oblasti prevodu nehnuteľností určených na bývanie.

49. Maďarská vláda teda podľa mňa správne uviedla, že situácia zdaniteľnej osoby, ktorá nadobudla a predala nehnuteľnosť na bývanie v tuzemsku, je z hľadiska obsahu a účelu predmetných daňových právnych predpisov objektívne odlišná od situácie zdaniteľnej osoby, ktorá nadobudla a predala nehnuteľnosť na bývanie v inom členskom štáte, pretože v prvom prípade kúpa nehnuteľnosti podliehala dani z prevodu v Maďarsku, zatiaľ čo v druhom prípade predmetný prevod nehnuteľnosti v súlade s daňovou zásadou teritoriality nepodlieha zdaneniu v Maďarsku.

50. Inými slovami, z hľadiska daňových právomocí Maďarska, ktoré sú v oblasti dane z prevodu na základe daňovej zásady teritoriality obmedzené na činnosti v tuzemsku, sa so zdaniteľnými osobami v čisto vnútroštátnej situácii a zdaniteľnými osobami v cezhraničnej situácii zaobchádza rovnako v tom zmysle, že každý, kto si v Maďarsku kupuje nehnuteľnosť na bývanie po prvý raz, podlieha dani z plnej trhovej hodnoty predmetnej nehnuteľnosti, zatiaľ čo osoby, ktoré si následne v tuzemsku kúpia druhú nehnuteľnosť na bývanie, majú po splnení podmienok stanovených v § 21 ods. 5 zákona XCIII právo zaplatiť daň zo základu dane, ktorý sa rovná rozdielu medzi trhovou hodnotou nadobudnutej nehnuteľnosti a trhovou hodnotou predanej (prvej) nehnuteľnosti.

51. Z vyššie uvedeného vyplýva, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, § 2 v spojení s § 21 ods. 5 zákona XCIII nie je diskriminačný tým, že umožňuje zohľadnenie trhovej hodnoty predanej nehnuteľnosti pri stanovení základu dane z prevodu nehnuteľností len pod podmienkou, že táto nehnuteľnosť sa nachádza v Maďarsku.

52. Pokiaľ ide o tvrdenie Komisie, že takýto daňový režim môže napriek tomu predstavovať obmedzenie voľného pohybu osôb, lebo odopiera daňovú výhodu, ktorá je jeho súčasťou, zdaniteľným osobám prevádzajúcim svoju nehnuteľnosť na bývanie do Maďarska, je potrebné poznamenať, že podľa judikatúry Súdneho dvora Zmluvy nezaručujú občanovi Únie, že presun jeho činností do iného členského štátu než toho, v ktorom predtým býval, bude z daňového hľadiska neutrálny. Vzhľadom na rozdielnosť daňových právnych predpisov jednotlivých členských štátov

18 — Pozri bod 46 vyššie.

takýto presun v závislosti od okolností môže a nemusí byť pre občana daňovo výhodný. [19]

53. V tomto zmysle prípadný „odradzujúci účinok“ predmetného daňového režimu na osoby, ktoré chcú využiť svoje právo na voľný pohyb, v zásade nie je odlišný od účinku, ktorý môže vyplývať z existencie akejkoľvek priamej dane v danom členskom štáte alebo z porovnateľne vysokej sadzby dane, ktorú však v každom prípade členský štát môže zaviesť pri výkone svojej daňovej zvrchovanosti. Ide o to, že takýto obmedzujúci účinok je za podobných okolností ako v tejto veci výsledkom rozdielov medzi daňovými systémami členských štátov, a nie samotného nepriaznivého daňového zaobchádzania s cezhraničnými situáciami v predmetnom členskom štáte, a je ho teda potrebné prijať ako dôsledok koexistencie rozdielnych vnútroštátnych daňových systémov. [20]

19 — Na tento účel pozri rozsudky Block, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, body 34 a 35; Schempp, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 45, a z 15. júla 2004, Lindfors, C-365/02, Zb. s. I-7183, bod 34.

20 — Na tento účel pozri tiež rozsudky Block, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 28; zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, bod 20, a Columbus Container Services, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 43. V tejto veci teda platí, že ak napríklad členský štát, v ktorom si osoba kúpila prvú nehnuteľnosť na bývanie, uplatňuje plné zdanenie na každú kúpu nehnuteľnosti na bývanie vrátane druhej, pričom sadza tejto dane je vyššia než v Maďarsku, túto osobu to môže na základe logiky argumentácie Komisie napriek predmetnému maďarskému daňovému režimu dokonca povzbudiť, aby sa usadila v Maďarsku a kúpila si tam druhú nehnuteľnosť na bývanie, namiesto toho, aby sa presťahovala v rámci daného členského štátu.

54. Z toho po prvé vyplýva, že bez toho, aby bolo potrebné posúdiť, či je predmetná daňová právna úprava odôvodnená aj potrebou zachovať koherentnosť daňového systému alebo zabrániť zneužívaniu v daňovej oblasti, § 2 v spojení s § 21 ods. 5 zákona XCIII nie je v rozpore s článkami 39 ES a 43 ES.

55. Po druhé, pokiaľ ide o osoby, ktoré nie sú zárobkovo činné, rovnaký záver sa z tých istých dôvodov vzťahuje na namietané porušenie článku 18 ES.

56. Po tretie, čo sa týka tvrdenia Komisie, že Maďarská republika si nesplnila povinnosti vyplývajúce jej z článkov 28 a 31 Dohody o EHP, ktoré sú v zásade rovnaké ako ustanovenia článkov 39 ES a 43 ES, ku ktorým Komisia nepredložila samostatné odôvodnenie, tento žalobný dôvod musí byť zamietnutý z rovnakých dôvodov, aké boli uvedené vyššie.

57. So zreteľom na predchádzajúce úvahy som dospel k záveru, že túto žalobu o nesplnenie povinnosti je potrebné zamietnuť.

V — Návrh

58. Preto navrhujem, aby Súdny dvor:

1. žalobu zamietol ako nedôvodnú;

2. uložil Európskej komisii povinnosť nahradiť trovy konania.