# SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA JÁNA MAZÁKA, predstavljeni 9. decembra 2010[1]

## I – Uvod

1. Komisija s to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo je vložila 8. julija 2009, predlaga, naj se ugotovi, da Republika Madžarska s tem, da nakup stanovanja na Madžarskem ob sočasni prodaji stanovanja v drugi državi obravnava manj ugodno kot nakup stanovanja na Madžarskem ob sočasni prodaji stanovanja na Madžarskem, ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter iz členov 28 in 31 Sporazuma EGP.

## II – Pravni okvir

2. V skladu s členom 63 zakona CXVII iz leta 1995 o dohodnini (v nadaljevanju: zakon CXVII) „je stopnja davka, ki ga je treba plačati od dohodka od prodaje nepremičnega premoženja in premoženjskih pravic, 25 odstotkov. […] Davek, ki ga je treba plačati, se zniža (ali oprosti) za znesek davka, ki se obračuna od dela dohodka od prodaje nepremičnega premoženja ali premoženjske pravice (dodatek za nakup stanovanja), ki ga posameznik porabi za nakup nepremičnine, namenjene njegovemu bivanju, bivanju bližnjega družinskega člana ali bivšega zakonca, v 12 mesecih pred prejetjem dohodka ali v 60 mesecih po tem datumu (osnova za dodatek za nakup stanovanja).“ Ta dodatek za nakup stanovanja se odobri le, če se investicija nanaša na stanovanje na Madžarskem.

3. Člen 1 zakona XCIII iz leta 1990 o davkih (v nadaljevanju: zakon XCIII) določa:

„Davek na premoženje se plača na dediščine, darila ali odplačen prenos premoženja.“

4. Člen 2 zakona XCIII določa:

„[…] določbe o davku na darila in na odplačen prenos premoženja se uporabljajo za

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

nepremičnine na nacionalnem ozemlju in z njimi povezane premoženjske pravice, če ni v mednarodni konvenciji določeno drugače."

5. Na koncu, člen 21(5) zakona XCIII določa:

„[…] Kadar zasebni prodajalec proda svoje drugo stanovanje v enem letu pred nakupom ali po njem, je osnova za izračun davka razlika med bruto tržno vrednostjo kupljene nepremičnine in prodane nepremičnine."

**III – Predhodni postopek in sodni postopek**

6. Komisija je z dopisom z dne 23. marca 2007 opozorila madžarsko vlado na dejstvo, da madžarsko davčno pravo o prenosu nepremičnin krši obveznosti Republike Madžarske iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter iz ustreznih členov Sporazuma EGP.

7. Navedla je, da določbe zakona CXVII in zakona XCIII kršijo načela prostega gibanja oseb in svobode ustanavljanja, ker nalagajo večje davčno breme na nakup stanovanja na Madžarskem, kadar je s tem povezana prodaja stanovanja v drugi državi članici, kot kadar je s tem povezana prodaja stanovanja na Madžarskem. Te določbe naj bi bile diskriminatorne in naj bi bile torej ovira za prosto gibanje delavcev in prosti pretok kapitala ter za svobodo ustanavljanja.

8. Madžarska vlada je z dopisom z dne 8. avgusta 2007 priznala, da določbe člena 63 zakona CXVII kršijo pravo Skupnosti (zdaj EU) in izrazila namen, da bo sprejela nov zakon, s katerim bo zagotovljena enaka obravnava davčnih zavezancev. Vendar pa je madžarska vlada glede člena 21(5) zakona XCIII potrdila svoje stališče, da so določbe tega člena v skladu s pravili EU o prostem pretoku.

9. Komisija je 27. junija 2008 izdala obrazloženo mnenje, v katerem je ponovila očitke glede člena 2 v zvezi s členom 21(5) zakona XCIII iz svojega pisnega opomina z dne 23. marca 2007 in ponovila stališče, da te določbe madžarskega davčnega prava kršijo člene 18 ES, 39 ES in 43 ES.

10. Ker so v odgovoru na obrazloženo mnenje madžarske oblasti v bistvu vztrajale pri stališču, da so sporne določbe madžarskega

davčnega prava v skladu s pravom EU, se je Komisija odločila za vložitev te tožbe.

## IV – Presoja

A – *Glavne trditve strank*

11. Komisija meni, da zato, ker je zaradi določitve osnove za odmero davka na prenos lastnine priznana možnost odbitka tržne vrednosti prodane lastnine od vrednosti kupljene lastnine, če je v zvezi s tem prodano stanovanje na Madžarskem, medtem ko takšen odbitek ni priznan, če je prodano stanovanje v drugi državi članici, obravnavane določbe madžarskega davčnega prava kršijo načela prostega gibanja oseb in svobode ustanavljanja iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter členov 28 in 31 Sporazuma EGS in pomenijo oviro za izvrševanje teh svoboščin.

12. V bistvu zatrjuje, da lahko izključitev opisane davčne ugodnosti tujce ali madžarske državljane, ki živijo v drugi državi članici in so tam kupili nepremičnino, odvrne od izvrševanja njihove pravice do prostega gibanja in do ustalitve na Madžarskem.

13. Komisija meni, da so osebe, ki so že plačale davke v podobni višini v državi, v kateri so bivale, ko so kupile stanovanje, v položaju, ki je objektivno primerljiv s položajem oseb, ki so kupile prejšnje stanovanje na Madžarskem. Posledično morajo biti takšne osebe glede madžarskega davka, ki se odmeri od prenosa premoženja, obravnavane enako. Ker pa sporna madžarska zakonodaja postavlja tiste, ki kupijo stanovanje, da bi nadomestili stanovanje v drugi državi članici – ker morajo plačati davek na prenos od celotnega zneska vrednosti zadevne lastnine – v manj ugoden položaj kot tiste, ki prav tako kupijo stanovanje, vendar so že imeli stanovanje na Madžarskem, različno obravnava enake položaje in tako lahko povzroči diskriminacijo.

14. Po mnenju Komisije ta različna obravnava ni objektivno utemeljena.

15. V zvezi s tem zavrača stališče, da bi obravnavana davčna pravila lahko bila utemeljena s potrebo po ohranjanju doslednosti

davčnega sistema, ker ni neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in kompenzacijo zanjo, kar se zahteva z ustaljeno sodno prakso v zvezi s tem. Natančneje, ni povezave med nakupom drugega stanovanja in s tem povezano obveznostjo plačila davka ter prodajo prvega stanovanja in tedaj plačanim davkom, kar je med seboj povezal le madžarski zakonodajalec.

16. Poleg tega po mnenju Komisije kršitev temeljnih svoboščin, ki so predmet spora v tej zadevi, ni mogoče upravičiti niti s sklicevanjem na načelo teritorialnosti, na katero se sklicuje madžarska vlada, niti s tem, da se jih šteje za sredstva za preprečevanje možnih zlorab v povezavi z obravnavanim upravljanjem davčne ugodnosti ali zaradi resnih administrativnih težav in zapletov, s katerimi bi se, kot je navedeno, v tem kontekstu lahko soočali madžarski organi.

17. Komisija kljub temu priznava, da Republika Madžarska lahko naloži davčnim zavezancem posebne zahteve zaradi pridobitve potrebnih informacij, vendar te zahteve nikakor ne smejo biti nesorazmerne z zastavljenim ciljem.

18. Madžarska vlada nasprotuje stališču Komisije, da sporno davčno pravilo, ki se očitno nanaša na neposredno obdavčenje, nasprotuje določbam Pogodbe in Sporazuma EGS, ki se nanašajo na prosto gibanje oseb in svobodo ustanavljanja.

19. V zvezi s tem poudarja zlasti, da osebe, ki prvič kupijo stanovanje na Madžarskem in so imele pred tem v lasti stanovanje v drugi državi članici, niso v primerljivem položaju z osebami, ki drugič kupijo stanovanje na Madžarskem, da bi nadomestile stanovanje, ki je na Madžarskem.

20. Namesto tega je treba šteti, da so vsi, ki prvič kupijo stanovanje na ozemlju Madžarske, za namene obravnavanega davčnega prava v enakem položaju, medtem ko so tisti, ki drugič kupijo stanovanje na ozemlju Madžarske, da bi nadomestili stanovanje, ki ga že imajo tam v lasti, med seboj v primerljivem položaju. Člani vsake od teh dveh skupin so po madžarskem pravu dejansko obravnavani enako, ne glede na nacionalnost ali kraj prebivališča. Zadevna davčna prednost torej ne pomeni diskriminatornega obravnavanja.

21. Madžarska vlada v tem kontekstu poudarja, da je razlikovanje med tistimi, ki želijo prvič kupiti stanovanje na Madžarskem, in tistimi, ki kupijo novo stanovanje na Madžarskem, pri čemer prodajajo stanovanje,

od katerega je bil odmerjen davek na prenos, objektivno utemeljeno ob upoštevanju dejstva, da so davčne pristojnosti Madžarske glede prenosa nepremičnin omejene na njeno ozemlje. Poleg tega, kot izhaja iz sodne prakse v zadevi Schumacker, dejstvo, da država članica nerezidentu ne prizna določenih davčnih ugodnosti, ki jih prizna rezidentu, praviloma ni diskriminatorno, ker ti skupini davkoplačevalcev nista v primerljivem položaju. [2]

22. Kar zadeva vprašanje, ali obravnavana madžarska zakonodaja ovira pravico do prostega gibanja, kot je priznana s členi Pogodbe, na katere se sklicuje Komisija, madžarska vlada opozarja, da v skladu s sodno prakso Sodišča Pogodba ne zagotavlja državljanu Unije nobenega jamstva, da bo prenos njegovih dejavnosti v državo članico, ki ni država članica, v kateri je prej prebival, nevtralen z vidika obdavčenja. Glede na razlike v davčni zakonodaji države članice lahko takšen prenos prinese državljanu koristi v obliki posrednega obdavčenja ali pa jih ne prinese, odvisno od okoliščin. [3]

23. V vsakem primeru pa je obravnavana zakonodaja po navedbah madžarske vlade, tudi če štejemo, da ovira prosti pretok, objektivno utemeljena ob upoštevanju davčnega načela teritorialnosti in zaradi potrebe po ohranjanju skladnosti nacionalnega davčnega sistema. Glede zadnjega utemeljitvenega razloga zahteve, da je podana „neposredna povezava“ med zadevno davčno ugodnostjo in kompenzacijo zanjo, ni mogoče razumeti tako ozko, kot zatrjuje Komisija, ker ni nujno, da davčni odbitek, ki je odobren na drug nakup stanovanja, natančno ustreza davku, ki je odmerjen od prvega nakupa stanovanja.

24. Na koncu madžarska vlada poudarja, da bi bila posledica obveznosti upoštevanja davka, ki ga je mogoče odmeriti od prenosa premoženja v drugi državi članici, prevelika zapletenost davčnega sistema in velike administrativne težave, ker v praksi ni mogoče preveriti, ali oziroma v kolikšnem obsegu je bil primerljiv davek na prenos odmerjen od nakupa nepremičnin nekje zunaj Madžarske in učinkovito preprečevati zlorabo obravnavane davčne ugodnosti. Po drugi strani, v nasprotju s trditvami Komisije, cilj obravnavane davčne zakonodaje ni izogniti se zmanjšanju davčnih prihodkov.

2 – Sodba z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 34).

3 – S sklicevanjem, med drugim, na sodbo z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp (C-403/03, ZOdl., str. I-6421, točka 45).

B – *Presoja*

25. Za uvod menim, da v nasprotju s tožbenimi trditvami Komisije ni razloga za dvom o opredelitvi madžarske vlade glede premoženjskega davka na prenos nepremičnin, ki se ga obravnava v tej zadevi, kot obliko neposrednega davka, saj se očitno pobira od oseb, ki nosijo tudi njegovo ekonomsko breme. [4]

26. Kar zadeva sodbo v zadevi Evropska skupnost proti Belgiji, na katero se je sklicevala Komisija, zadošča, da navedem, da se je, prvič, ta zadeva nanašala na drug davek, in sicer na takse za vpis, in, drugič, da ga je Sodišče za potrebe odgovora na predložena vprašanja v bistvu štelo za posredni davek, kot ga je v tej zadevi opredelilo nacionalno sodišče. [5]

27. Ob tem je treba opozoriti, da morajo države članice, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča to pristojnost kljub temu izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti. [6]

28. Tako je treba preučiti, ali, kot zatrjuje Komisija, določbe madžarske zakonodaje, ki se nanašajo na obdavčitev odplačnega prenosa nepremičnin, in zlasti člen 2 v povezavi s členom 21(5) zakona XCIII, ovirajo prosto gibanje oseb in svobodo ustanavljanja iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter členov 28 in 31 Sporazuma EGP.

29. Najprej, kar zadeva očitek, da Republika Madžarska ni izpolnila svojih obveznosti po členih 18 ES, 39 ES in 43 ES, je treba navesti, da je poseben izraz člena 18 ES, ki na splošno opredeljuje pravico vsakega državljana Unije do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, mogoče najti v členu 39 ES, ki ureja prosto gibanje delavcev, in členu 43 ES, ki ureja svobodo ustanavljanja. Tako je primerno najprej preučiti, ali obravnavana oblika obdavčenja nasprotuje členoma 39 ES

4 – Glede te splošno sprejete razlike med neposrednim in posrednim obdavčenjem glej sklepne predloge generalne pravobranilke Stix-Hackl, predstavljene 14. marca 2006 v zadevi Banca Popolare di Cremona (sodba z dne 3. oktobra 2006, C-475/03, ZOdl., str. I-9373), točki 54 in 55.

5 – Sodba z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Evropska skupnost (C-199/05, ZOdl., str. I-10485, zlasti točka 17).

6 – Glej na primer sodbe z dne 17. januarja 2008 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-152/05, ZOdl., str. I-39, točka 16); z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29); z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-345/05, ZOdl., str. I-10633, točka 10) in z dne 18. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Švedski (C-104/06, ZOdl., str. I-671, točka 12).

in 43 ES, in jo šele nato presoditi v smislu člena 18 ES. [7]

30. V tem kontekstu je treba že na začetku spomniti, da vsak državljan države članice, ne glede na kraj prebivališča in državljanstvo, ki uresničuje ali je uresničil pravico delavcev do prostega gibanja ali svobodo ustanavljanja in je bil zaposlen v državi članici, ki ni država članica, v kateri prebiva, spada na področje člena 39 ES ali člena 43 ES, odvisno od okoliščin. [8]

31. Nato je treba navesti, da skušajo določbe Pogodbe o prostem gibanju oseb državljanom Unije olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na celotnem ozemlju Unije in nasprotujejo ukrepom, ki bi lahko te državljane postavili v slabši položaj, kadar bi želeli izvajati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice. [9]

32. Tako skušajo pravila o prostem gibanju delavcev in pravila o svobodi ustanavljanja zagotoviti zlasti, da se tuji državljani in družbe v državi gostiteljici obravnavajo enako kot državljani te države. [10]

33. V tej zadevi Komisija graja obravnavano zakonodajo, natančneje člen 21(5) zakona XCIII, ker za ugotovitev, ali lahko kupec stanovanja na Madžarskem pri izračunu osnove za odmero davka na odplačni prenos premoženja odbije tržno vrednost drugega stanovanja, ki ga proda v enem letu pred nakupom zadevnega stanovanja ali po njem, razlikuje na podlagi tega, ali je stanovanje, ki ga je imel zavezanec prej v lasti in ga je prodal, na Madžarskem. Po mnenju Komisije je zaradi različne davčne obravnave davčnih zavezancev, ne glede na to, ali so tujci ali madžarski državljani, ki prodajajo stanovanje, ki je zunaj madžarskega ozemlja, obravnavana davčna ureditev diskriminatorna in lahko odvrne takšne osebe od uresničevanja njihovih pravic do svobode gibanja in ustanavljanja.

34. V zvezi s tem je treba navesti, da so trditve Komisije, da je treba v postopku zaradi neizpolnitve obveznosti ugotoviti zatrjevano

7 – Glej v tem smislu v opombi 6 zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Portugalski, točki 13 in 14, ter Komisija proti Nemčiji, točki 18 in 19.

8 – Glej v opombi 6 zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji, točka 20, ter sodbe z dne 21. februarja 2006 v zadevi Ritter-Coulais (C-152/03, ZOdl., str. I-1711, točka 31); z dne 7. septembra 2006 v zadevi N (C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 28) in z dne 18. julija 2007 v zadevi Hartmann (C-212/05, ZOdl., str. I-6303, točka 17).

9 – Glej v opombi 6 zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Švedski, točka 17, ter sodbe z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman (C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 94), z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Van Lent (C-232/01, Recueil, str. I-11525, točka 15) in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Weigel (C-387/01, Recueil, str. I-4981, točka 52).

10 – Glej na primer sodbo z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services (C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 33) in v opombi 6 zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Švedski, točka 19.

kršitev prava Skupnosti/EU,[11] dvoumne glede tega, ali Komisija meni, da je različna obravnava na podlagi izpodbijane madžarske davčne zakonodaje diskriminacija glede na prebivališče. Tako je Komisija po eni strani zatrjevala, da izpodbijana zakonodaja predvsem odvrača osebe, ki imajo prebivališče v drugi državi članici, od tega, da bi se ustalile na Madžarskem, na primer tako, da bi se tam zaposlile. Po drugi strani je izrecno zavrnila sklicevanje madžarske vlade na sodno prakso v zadevi Schumacker[12] z navedbo, da v tem kontekstu različna obravnava, ki nastane zaradi ureditve obdavčenja, ne temelji na prebivališču, ker se obravnavana zadeva nanaša na davkoplačevalce, ki prebivajo ali bodo začeli prebivati na Madžarskem.

35. V vsakem primeru se glede na razlogovanje Komisije zdi, da diskriminacija na splošno izhaja iz manj ugodne davčne obravnave prenosa prebivališča iz druge države članice na Madžarsko v primerjavi s prenosom prebivališča znotraj madžarskega ozemlja. V bistvu je stališče Komisije, da bi glede na načelo (davčne) enakosti prvonavedeni čezmejni položaj moral biti z vidika davkov obravnavan enako kot zadnjenavedeni domači položaj, kar pomeni, da bi bilo treba na njegovi podlagi dodeliti sporno davčno ugodnost, ki je predmet obravnave v tej zadevi.

36. Tako kot sta v teh okoliščinah pritrdili obe stranki tega postopka, je utemeljenost stališča Komisije in s tem te tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti odvisna od vprašanja, ali sta prej omenjena položaja – položaj davkoplačevalca, ki prodaja nepremičnino na Madžarskem, ter položaj davkoplačevalca, ki prodaja nepremičnino zunaj madžarskega ozemlja – objektivno primerljiva, kar zadeva obravnavano davčno ugodnost (možnost odbitka tržne vrednosti prodanega premoženja od osnove za izračun davka na prenos premoženja).

37. Dejansko je to posledica dejstva, da lahko v skladu z ustaljeno sodno prakso pride do diskriminacije le zaradi uporabe različnih pravil za primerljive položaje ali uporabe enakih pravil za različne položaje.[13]

38. V skladu s tem je mogoče upravičeno trditi, da je ena skupina davčnih zavezancev v primerjavi z drugo skupino davčnih zavezancev diskriminirana le, če je položaj teh

11 – Glej med drugim sodbi z dne 29. aprila 2004 v zadevi Komisija proti Avstriji (C-194/01, Recueil, str. I-4579, točka 34) in z dne 22. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Grčiji (272/86, Recueil, str. 4875, točka 17).

12 – V opombi 2 zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 34.

13 – Glej v tem smislu na primer sodbi z dne 22. marca 2007 v zadevi Talotta (C-383/05, ZOdl., str. I-2555, točka 18) in z dne 18. julija 2007 v zadevi Lakebrink in Peters-Lakebrink (C-182/06, ZOdl., str. I-6705, točka 27).

skupin primerljiv, kar se tiče zadevnih pravil obdavčenja. [14]

39. V tej zadevi mora torej Madžarska zagotoviti obravnavano davčno ugodnost davčnim zavezancem, ki prodajajo stanovanje zunaj madžarskega ozemlja le, če se šteje, da je njihov položaj glede davka na prenos zadevnega premoženja objektivno primerljiv s položajem davčnih zavezancev, ki prodajajo premoženje na madžarskem ozemlju. [15]

40. V tem kontekstu je treba navesti, da se je Komisija v pisnih stališčih in na obravnavi, kar zadeva izbiro ustreznega pristopa pri odgovoru na vprašanje objektivne primerljivosti v tej zadevi, omejila na navedbo, da po njenem mnenju ni objektivne razlike med davčnim zavezancem, ki kupi prvo stanovanje na Madžarskem, in tistim, ki kupi prvo stanovanje nekje drugje v Uniji.

41. Poleg tega, da je ta trditev že sama komaj prepričljiva, menim, da temelji presoja Komisije v tej zadevi na predpostavki, ki ne upošteva dovolj dejstva, da na trenutni stopnji razvoja prava EU in usklajenosti nacionalnega prava na področju neposrednih davkov ni mogoče trditi, da je Skupnost/Unija enotno „davčno območje“ ali da ima davčno suverenost, zaradi česar bi postala lokacija davčnih zavezancev ali premoženja oziroma njihovega gibanja na tem območju nepomembna glede njihove odgovornosti za neposredne davke.

42. S stališča neposrednega obdavčenja je Skupnost/Unija mozaik sočasno obstoječih nacionalnih davčnih sistemov in davčnih suverenosti, v katerem načeloma vsaka država članica določi organizacijo in zasnovo svojega davčnega sistema ter izvršuje v skladu z davčnim načelom teritorialnosti svoje davčne pristojnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju. [16]

43. Čeprav je davčna samostojnost omejena z zahtevami prava Skupnosti/EU, zlasti s temeljnimi svoboščinami, in čeprav je porazdelitev nacionalnih davčnih pristojnosti do neke mere usklajena z davčnimi konvencijami,

14 – Glej v tem smislu tudi v opombi 3 zgoraj navedeno sodbo Schempp, točka 29, in sodbo z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta (C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 33).

15 – Primerjaj po nasprotnem sklepanju v opombi 2 zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 34.

16 – Glej v tem smislu sodbi z dne 12. februarja 2009 v zadevi Block (C-67/08, ZOdl., str. I-883, točke od 28 do 30) in z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 23); glede davčnega načela teritorialnosti glej sodbi z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 75) in z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer (C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 22).

ostane torej dejstvo, da so lahko ozemeljski vidiki, kot so kraj prebivališča ali kraj, v katerem je premoženje, objektivno pomembni pri izvrševanju davčnih pristojnosti držav članic.

44. Vendar je treba priznati, da je težava v opredelitvi, ali lahko v posameznem primeru davčna zakonodaja temelji na takšnem merilu oziroma, z drugimi besedami, ali je položaj dveh davkoplačevalcev, kljub razliki glede njunega prebivališča ali lokacije premoženja, objektivno primerljiv. To vprašanje je treba v vsakem primeru preučiti in o njem odločiti ob upoštevanju namena in vsebine določenega nacionalnega davčnega režima, ki povzroči obravnavano razliko. [17]

45. V zvezi s tem se ne sme pozabiti, da je obravnavani davek davek, ki je odmerjen od odplačnega prenosa premoženja. V povezavi z nepremičninami ni neobičajno in je dejansko, kot je navedla madžarska vlada, skladno z davčnim načelom teritorialnosti, da je takšna obdavčitev odvisna od lokacije nepremičnine kot navezne okoliščine. To merilo je torej samo po sebi objektivno skladno z vrsto obravnavanega davka.

46. Dalje je treba navesti, da se je Madžarska s sprejetjem izpodbijanega člena 21(5) zakona XCIII odločila za izvrševanje svojih davčnih pristojnosti pri prenosu lastnine tako, da je pod pogoji iz zgoraj omenjene določbe pri drugem nakupu stanovanja obdavčena le razlika med tržno vrednostjo kupljenega in prodanega stanovanja. Ni bilo sporno, da je ta izbira zakonita in da spada v okvir madžarske davčne suverenosti, saj bi bilo zakonito, če prenosa stanovanja ne bi obdavčila ali če bi, nasprotno, izbrala za osnovo tržno vrednost kupljenega stanovanja brez odbitka za vsak nakup takšnega premoženja.

47. Tudi če, kot je ponazorila Komisija, odbitek, ki je priznan v skladu s tem mehanizmom, ne ustreza nujno davku, ki je odmerjen od prvega nakupa stanovanja, ostane dejstvo, da je v skladu z obravnavano davčno zakonodajo zadevni davčni zavezanec že bil zavezan za plačilo madžarskega davka na prenos te lastnine.

17 – Glej v tem smislu v opombi 14 zgoraj navedeno sodbo Amurta, točka 33, ter sodbo z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind (C-391/97, Recueil, str. I-5451, točka 26); glej tudi sodbo z dne 16. decembra 2008 v zadevi Arcelor Atlantique in Lorraine in drugi (C-127/07, ZOdl., str. I-9895, točka 26). Iz tega izhaja, da je treba sodno prakso Sodišča v tej zvezi na področju neposrednega obdavčenja, kot je sodba Schumacker (navedena v opombi 2 zgoraj), na katero se je sklicevala madžarska vlada, ali sodbo z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477), na katero se je sklicevala Komisija, brati glede na okoliščine posamezne zadeve in zlasti ob upoštevanju posebnega davka, ki je predmet obravnave, in je ni mogoče prenesti na obravnavano davčno zakonodajo v predmetni zadevi.

48. Glede na to bi bil resen poseg v stopnjo in obseg obdavčenja, ki ga je Madžarska zakonito [18] izbrala za prenos stanovanj, če bi ji naložili, naj upošteva tržno vrednost stanovanja, kupljenega in prodanega v drugi državi članici in torej prenos nepremičnine, za katero ni pobrala davka na prenos.

49. Menim torej, da je madžarska vlada pravilno zatrjevala, da je položaj davčnega zavezanca, ki je kupil in prodal stanovanje na Madžarskem, glede na vsebino in namen obravnavane davčne zakonodaje objektivno drugačen od položaja davčnega zavezanca, ki je kupil in prodal stanovanje v drugi državi članici, ker je bil v prvem položaju nakup lastnine predmet davka na prenos na Madžarskem, medtem ko prenos obravnavanega premoženja v drugem položaju v skladu z davčnim načelom teritorialnosti ni predmet madžarske obdavčitve.

50. Z drugimi besedami, s stališča davčnih pristojnosti Madžarske, ki so glede davka na prenos v skladu z davčnim načelom teritorialnosti omejene na dejavnosti na njenem ozemlju, so davčni zavezanci v povsem nacionalnem položaju in davčni zavezanci v čezmejnih položajih obravnavani enako, saj je vsak, ki prvič kupi stanovanje na Madžarskem, obdavčen od celotne tržne vrednosti zadevnega premoženja, medtem ko je vsak, ki pozneje opravi drugi nakup stanovanja na Madžarskem, pod pogoji iz člena 21(5) zakona XCIII upravičen do obdavčitve na podlagi razlike med tržno vrednostjo kupljene nepremičnine in prodanega (prvega) premoženja.

51. Iz zgoraj navedenega je v nasprotju z navedbami Komisije razvidno, da člen 2 v povezavi s členom 21(5) zakona XCIII ne diskriminira, s tem ko dopušča upoštevanje tržne vrednosti prodanega stanovanja za ugotavljanje osnove za odmero davka na prenos le, če je ta nepremičnina na Madžarskem.

52. Kolikor Komisija navaja, da lahko davčna ureditev s tem, da davčnim zavezancem, ki se preselijo na Madžarsko, odreka davčno ugodnost, ki jo vsebuje, kljub temu omejuje prosto gibanje oseb, je treba navesti, da je Sodišče ugotovilo, da Pogodba državljanu Unije ne zagotavlja, da bo prenos njegovih dejavnosti v državo članico, ki ni tista, v kateri je do takrat prebival, davčno nevtralen. Na podlagi razlik med davčnimi ureditvami držav članic ima lahko tak prenos za državljana,

18 – Glej točko 46 zgoraj.

odvisno od posameznega primera, prednosti ali slabosti. [19]

53. V tem smislu se možen „odvračilni učinek“ obravnavane davčne ureditve na osebe, ki želijo izkoristiti svojo pravico do prostega gibanja, načeloma ne razlikuje od tistega, do katerega lahko pride zgolj zaradi obstoja katerega koli neposrednega davka v določeni državi članici ali zaradi primerljivo visoke davčne stopnje, ki jo država članica v vsakem primeru lahko sama izbere v okviru izvrševanja svoje davčne suverenosti. Pomembno je, da je tak omejevalni učinek v okoliščinah, kakršne so podane v obravnavani zadevi, posledica razlik med davčnimi sistemi v državah članicah in ne manj ugodne davčne obravnave čezmejnih položajev, ki je razvidna iz davčne zakonodaje zadevne države članice, tako da je treba šteti, da je takšen učinek posledica soobstoja različnih nacionalnih davčnih sistemov. [20]

19 – Glej v tem smislu v opombi 16 zgoraj navedeno sodbo Block, točki 34 in 35, v opombi 3 zgoraj navedeno sodbo Schempp, točka 45, in sodbo z dne 15. julija 2004 v zadevi Lindfors (C-365/02, ZOdl., str. I-7183, točka 34).

20 – Glej v tem smislu tudi v opombi 16 zgoraj navedeno sodbo Block, točka 28, sodbo z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres (C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 20) in v opombi 10 zgoraj navedeno sodbo Columbus Container Services, točka 43. Tako v predmetni zadevi, na primer, če država članica, v kateri je posameznik kupil prvo stanovanje, obdavči v celoti in z višjo davčno stopnjo kot na Madžarskem vsak nakup stanovanja, tudi drugega, bo lahko ta oseba, če sledimo logiki razlogovanja Komisije, celo bolj zainteresirana za ustalitev na Madžarskem, kljub obravnavanemu madžarskemu davčnemu režimu, in za nakup drugega stanovanja tam, namesto da bi se preselila znotraj zadevne države članice.

54. Iz tega izhaja, prvič, ne da bi bilo treba presoditi, ali je obravnavana davčna zakonodaja upravičena zaradi potrebe po ohranjanju doslednosti davčnega sistema ali preprečevanja davčnih zlorab, da določbe člena 2 v povezavi s členom 21(5) zakona XCIII ne nasprotujejo členoma 39 ES in 43 ES.

55. Drugič, za osebe, ki niso ekonomsko aktivne, velja enaka ugotovitev iz istih razlogov za očitek na podlagi člena 18 ES.

56. Tretjič, kolikor Komisija trdi, da Republika Madžarska ni izpolnila svojih obveznosti iz členov 28 in 31 Sporazuma EGP, ki so v bistvu enake tistim, ki izhajajo iz členov 39 ES in 43 ES in za katere Komisija ni podala posebne obrazložitve, je treba ta očitek zavrniti iz istih razlogov, kot so navedeni zgoraj.

57. Glede na navedeno ugotavljam, da je treba to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti zavrniti.

**V – Predlog**

58. Tako predlagam Sodišču, naj:

1. tožbo zavrne kot neutemeljeno;

2. Evropski komisiji naloži plačilo stroškov.