ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н J. MAZÁK
представено на 9 декември 2010 година[1]

I — Въведение

1. С настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен от Комисията на 8 юли 2009 г., последната иска да се установи, че Република Унгария не е изпълнила задълженията си по членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, както и по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП с това, че прилага към покупката на жилище, разположено в Унгария, вместо жилище, разположено в друга държава, по-неблагоприятно третиране, отколкото прилаганото към покупката на находящо се в Унгария жилище вместо жилище, находящо се в същата тази държава.

II — Правна уредба

2. По силата на параграф 63 от Закон CXVII от 1995 г. за данъка върху доходите (наричан по-нататък „Закон CXVII“) „данъчната ставка на дължимия данък върху доходите от продажбата на недвижимо имущество и вещни права е 25 процента. […] Платеният данък се намалява (или опрощава) с размера на данъка, който се начислява върху частта от дохода от продажбата на имот или на вещно право (помощ за закупуване на жилище), използвана за закупуването на имот за жилищни цели от частно лице за собствено ползване, близък роднина или предишен съпруг, в срок от 12 месеца преди получаването на дохода или 60 месеца след тази дата (основа на помощта за закупуване на жилище)“. Тази помощ за закупуване на жилище се предоставя единствено в случай че инвестицията се отнася до жилище в Унгария.

3. Параграф 1 от Закон XCIII от 1990 г. за данъците (наричан по-нататък „Закон XCIII“) гласи:

„Данък върху недвижим имот се дължи при наследство, дарение или възмездно прехвърляне на имот.“

4. Параграф 2 от Закон XCIII гласи:

„[…] разпоредбите относно данъка върху дарениятa или възмездното прехвърляне

1 — Език на оригиналния текст: английски.

на имот се прилагат спрямо имотите, находящи се на националната територия, и свързаните с тях вещни права, освен ако друго не е предвидено в международен договор.“

5. Накрая, съгласно параграф 21(5) от Закон XCIII:

„[…] В случай че частен купувач продаде другото си жилище в рамките на една година преди или след закупуването, данъчната основа за изчисляване на данъчното задължение е разликата между брутната пазарна стойност на закупения имот и тази на продадения имот.“

III — Досъдебна процедура и съдебно производство

6. С писмо от 23 март 2007 г. Комисията насочва вниманието на унгарското правителство към факта, че унгарският данъчен закон във връзка с прехвърлянето на недвижими имоти видимо нарушава задълженията на Република Унгария по членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, както и по съответстващите на тях членове от Споразумението за ЕИП.

7. Комисията застъпва становището, че разпоредбите на Закон CXVII и на Закон XCIII нарушават принципите на свободното движение на лица и на свободата на установяване, тъй като предвиждат по-голяма данъчна тежест върху покупката на жилище в Унгария при свързана продажба на жилище, находящо се в друга държава членка, в сравнение със случая, при който свързаната продажба е на жилище на унгарска територия. Следователно поради дискриминационния си характер тези разпоредби възпрепятстват свободното движение на работници и капитали, както и свободата на установяване.

8. С писмо от 8 август 2007 г. унгарското правителството признава, че разпоредбите на параграф 63 от Закон CXVII представляват нарушение на правото на Общността (понастоящем на ЕС), и обявява намерението си да приеме ново законодателството, гарантиращо равно третиране на данъчнозадължените лица. Що се отнася до параграф 21(5) от Закон XCIII обаче, унгарското правителство поддържа становището, че разпоредбите съответстват на нормите на ЕС относно свободното движение.

9. На 27 юни 2008 г. Комисията издава мотивирано становище, в което заявява, че поддържа съдържащите се в официалното ѝ уведомително писмо от 23 март 2007 г. твърдения за неизпълнение на задълженията по отношение на параграф 2 във връзка с параграф 21(5) от Закон XCIII, и повтаря позицията си, че тези разпоредби на унгарския данъчен закон нарушават членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО.

10. Тъй като в отговора си на споменатото мотивирано становище унгарските власти по същество поддържат своята теза, че

разглежданите разпоредби от унгарския данъчен закон са в съответствие с правото на ЕС, Комисията решава да предяви настоящия иск.

IV — Анализ

А — *Основни доводи на страните*

11. Комисията твърди, че като предоставят при определянето на данъчната основа за данъка, с който се облага прехвърлянето на имот, възможността да се приспадне пазарната стойност на продавания имот от стойността на закупувания имот в случай на свързана продажба на жилище, находящо се на унгарска територия, като в същото време възможността за такова приспадане отпада, ако продаваното жилище се намира в друга държава членка, разглежданите разпоредби на унгарския данъчен закон противоречат на принципите на свободното движение на лица и на свободата на установяване, предвидени в членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, както и в членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, и възпрепятстват упражняването на тези свободи.

12. По същество Комисията изтъква, че изключването от посоченото данъчно предимство може да възпре чуждестранните или унгарските граждани, които пребивават постоянно в друга държава членка и които са придобили жилище в нея, да упражнят свободата си на движение и да се установят в Унгария.

13. Комисията счита, че тези лица, които евентуално вече са платили данъци в подобен размер в държавата по предходното си пребиваване при придобиването на жилището си, са в едно и също положение с тези, които са придобили предишното си жилище в Унгария. Следователно посочените лица трябва да бъдат третирани по същия начин от гледна точка на унгарския данък, с който се облага прехвърлянето на имот. Същевременно, тъй като разглежданото унгарско законодателство поставя тези, които закупуват жилище, за да сменят имот, находящ се в която и да е друга държава членка — с оглед на това, че трябва да заплатят данъка, с който се облага прехвърлянето, върху цялата стойност на съответния имот, — в по-неблагоприятно положение спрямо онези, които по същия начин закупуват имот, но вече са притежавали имот на територията на Унгария, то третира еднакви положения по различен начин и поради това можело да бъде дискриминационно.

14. Според Комисията тази разлика в третирането не е обективно обоснована.

15. В това отношение тя отхвърля становището, че въпросните данъчни норми могат да бъдат обосновани с необходимостта

да се поддържа съгласуваност на данъчната система, тъй като не е налице пряката връзка между разглежданото данъчно предимство и компенсирането на посоченото предимство, изисквана от постоянната съдебна практика в тази област. По-конкретно отсъства пряка връзка между придобиването на друго жилище с произтичащото от това задължение да се плати данък и продажбата на първия имот и данъците, платени тогава, като това са въпроси, които единствено унгарският законодател счита за свързани.

16. Нещо повече, според Комисията оспореното в настоящия случай нарушаване на основните свободи не се обосновава нито от гледна точка на принципа на териториалност, изтъкнат от унгарското правителство, нито като средство за предотвратяване на злоупотреби, които биха могли да настъпят във връзка с прилагането на въпросното данъчно предимство или въз основа на сериозни административни затруднения и усложнения, които унгарските органи биха могли да срещнат в този контекст.

17. Комисията все пак признава, че Република Унгария може да налага конкретни изисквания на данъчнозадължените лица, за да получи необходимата информация, но при всички положения тези изисквания не може да бъдат непропорционални спрямо преследваната цел.

18. Унгарското правителство оспорва тезата на Комисията, че въпросната данъчна норма, която очевидно засяга пряко данъчно облагане, противоречи на разпоредбите на Договора и Споразумението за ЕИП във връзка със свободното движение на лица и свободата на установяване.

19. В това отношение то подчертава по-специално, че лица, които закупуват жилище в Унгария за първи път и които преди това са притежавали такъв имот в друга държава членка, не са в положение, сравнимо с това на лица, които правят втора покупка на жилище в Унгария с цел да заменят имот, находящ се в Унгария.

20. По-скоро трябва да се счита, че всички лица, които закупуват имот на унгарска територия за първи път, са в едно и също положение с всяко друго лице по смисъла на разглеждания данъчен закон, докато лицата, които закупуват за втори път имот на унгарска територия, за да заменят имот, който вече притежават там, от своя страна, са в сравнимо положение помежду си. Всъщност членовете на всяка от тези групи са третирани еднакво по унгарския данъчен закон, независимо от тяхната националност или местопребиваване. Следователно въпросното данъчно предимство не може да се квалифицира като дискриминационно третиране.

21. В този контекст унгарското правителство изтъква, че разграничаването на тези, които желаят да закупят жилище в Унгария за първи път, от тези, които продавайки имот, за който вече е заплатен

данък върху прехвърлянето, закупят нов имот в Унгария, е обективно обосновано от гледна точка на обстоятелството, че компетентността на Унгария да облага прехвърлянето на недвижими имоти с данъци е ограничена до нейната територия. Нещо повече, в съответствие с практиката на Съда от Решение по дело Schumacker обстоятелството, че дадена държава членка не предоставя на чуждестранно лице данъчните предимства, които предоставя на местните за нея лица, не е дискриминационно, тъй като тези две категории данъчнозадължени лица не са в сходно положение [2].

22. Що се отнася до въпроса дали разглежданото унгарско законодателство възпрепятства правото на свободно движение по силата на членовете от Договора, на които се позовава Комисията, унгарското правителство припомня, че съгласно практиката на Съда Договорът не гарантира на гражданин на Съюза, че преместването на дейността му в друга държава членка, различна от тази, в която е пребивавал дотогава, ще бъде данъчно неутрално. Като се имат предвид различията в правните уредби на държавите членки в тази област, такова преместване би могло според случая да бъде повече или по-малко благоприятно за гражданина от гледна точка на косвеното данъчно облагане [3].

23. При всички положения според унгарското правителство, дори и да се приеме, че въпросното законодателство ограничава свободата на движение, то е обективно обосновано от гледна точка на данъчния принцип на териториалност и от необходимостта да се запази съгласуваността на националната система на данъчно облагане. Що се отнася до този последен елемент от обосновката, изискването за „пряка връзка“ между разглежданото данъчно предимство и компенсирането на посоченото предимство не трябва да се възприема толкова тясно, колкото твърди Комисията, тъй като не е необходимо данъчната отстъпка, предоставена при втората покупка на имот, да съответства точно на данъка, с който е обложена първата покупка на имот.

24. В заключение унгарското правителство подчертава, че задължението да се взема предвид данък, с който може да е обложено прехвърлянето на имот в друга държава членка, би усложнило прекомерно данъчната ѝ система и би довело до сериозни административни затруднения, тъй като на практика не е възможно да се провери дали или до каква степен покупката на недвижим имот някъде извън Унгария може да е обложена със сравним данък при прехвърлянето и да бъдат предотвратявани ефективно злоупотребите с въпросното данъчно предимство. От друга страна, обратно на тезата на Комисията, въпросното данъчно законодателство няма за цел да избегне намаляването на данъчните приходи.

2 — Вж. Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 34).

3 — Като се позовава inter alia на Решение от 12 юли 2005 г. по дело Schempp (C-403/03, Recueil, стр. I-6421, точка 45).

Б — *Съображения*

25. Най-напред, според мен, обратно на изтъкнатото в жалбата на Комисията, няма причини да се поставя под съмнение дадената от унгарското правителство квалификация на имотния данък, предмет на настоящото дело, с който се облага прехвърлянето на недвижимо имущество, като пряк данък, доколкото той очевидно се събира пряко от лицето, което понася и икономическата му тежест [4].

26. Що се отнася до Решение по дело Европейска общност/Белгия, цитирано от Комисията в този контекст, достатъчно е да посочим, че това дело, на първо място, се отнася до различен данък, а именно до данък при вписване, и второ, че за да отговори на поставените пред него въпроси, Съдът по същество е приел квалификацията, дадена от съответния национален съд, че въпросният данък е косвен [5].

27. Предвид това следва да припомним, че съгласно постоянната практика на Съда, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право [6].

28. Поради това трябва да се прецени дали, както Комисията твърди, разпоредбите в унгарското законодателство във връзка с данъчното облагане при възмездно прехвърляне на недвижим имот, и по-специално параграф 2 във връзка с параграф 21(5) от Закон XCIII, ограничават свободното движение на лица и свободата на установяване, предвидени в членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, както и в членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП.

29. Най-напред, що се отнася до твърдението, че Република Унгария не е изпълнила задълженията си по членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, трябва да отбележим, че член 18 ЕО, който регламентира в общи линии правото на всеки гражданин на Съюза свободно да се движи и да пребивава в рамките на територията на държавите членки, намира конкретен израз в член 39 ЕО по отношение на свободното движение на работници и в член 43 ЕО по отношение на свободата на установяване. Поради това би следвало да се прецени, първо, дали въпросният данъчен режим противоречи на членове 39 ЕО и 43 ЕО, а

4 — Що се отнася до общоприетото разграничение между преки и косвени данъци, вж. заключението на генералния адвокат Stix-Hackl по дело Banca Popolare di Cremona (Решение от 3 октомври 2006 г., C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точки 54 и 55).

5 — Вж. Решение от 26 октомври 2006 г. по дело Европейска общност/Белгийската държава (C-199/05, Recueil, стр. I-10485, по-специално точка 17).

6 — Вж. напр. Решение от 17 януари 2008 г. по дело Комисия/Германия (C-152/05, Сборник, стр. I-39, точка 16), Решение от 13 декември 2005 г. по дело. Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 29), Решение от 26 октомври 2006 г. по дело Комисия/Португалия (C-345/05, Recueil, стр. I-10633, точка 10) и Решение от 18 януари 2007 г. по дело Комисия/Швеция (C-104/06, Сборник, стр. I-671, точка 12).

след това да разгледаме този режим в светлината на член 18 ЕО [7].

30. В този контекст още в самото начало следва да се напомни, че независимо от своето местопребиваване и гражданство, всеки гражданин на Общността, който упражнява или е упражнил правото на свободно движение на работниците или на свобода на установяване и извършва професионална дейност в държава членка, различна от тази по местопребиваване, попада, в зависимост от случая, в приложното поле на член 39 ЕО или на член 43 ЕО [8].

31. След това трябва да отбележим, че разпоредбите на Договора, свързани със свободното движение на лица, имат за цел да улеснят гражданите на Съюза при упражняването на трудова дейност от какъвто и да е характер на цялата територия на Съюза и не допускат мерки, които биха могли да поставят в неблагоприятно положение тези граждани, когато искат да упражняват икономическа дейност на територията на друга държава членка [9].

32. Следователно нормите относно свободното движение на работници и тези относно свободата на установяване имат по-конкретно за цел да гарантират, че чуждестранните граждани и чуждестранните дружества ще бъдат третирани в приемащата държава членка по същия начин, както гражданите на тази държава [10].

33. В конкретния случай разглежданото данъчно законодателство, по-специално параграф 21(5) от Закон XCIII, е критикувано от Комисията, на основание че при установяване на това дали купувач на жилище в Унгария, за целите на определянето на данъчната основа на данъка, с който се облага възмездното прехвърляне на имот, може да приспадне търговската стойност на друго жилище, продадено в срок от една година преди или след покупката на съответния имот, то прави разграничение въз основа на това дали този имот, който в миналото е бил притежаван и е продаден, се намира в Унгария. Според Комисията от разликата в данъчното третиране на данъчнозадължените лица, независимо дали те са чуждестранни лица или унгарски граждани, които продават имот, находящ се в Унгария, и данъчнозадължените лица, които продават имот извън унгарската територия, произтича, че разглежданият данъчен режим е дискриминационен и може да възпре тези данъчнозадължени лица да упражнят правото си на свободно движение и на установяване.

34. В това отношение трябва да отбележим, че от твърденията на Комисията, върху която пада тежестта за доказване на твърдяното нарушение на правото на

7 — Вж. във връзка с това Решение по дело Комисия/Португалия, цитирано в бележка под линия 6, точки 13 и 14 и Решение по дело Комисия/Германия, цитирано в бележка под линия 6, точки 18 и 19.

8 — Вж. Решение по дело Комисия/Германия, цитирано в бележка под линия 6, точка 20, Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Ritter-Coulais (C-152/03, Recueil, стр. I-1711, точка 31), Решение от 7 септември 2006 г. по дело N (C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 28) и Решение от 18 юли 2007 г. по дело Hartmann (C-212/05, Сборник, стр. I-6303, точка 17).

9 — Вж. Решение по дело Комисия/Швеция, цитирано в бележка под линия 6, точка 17), Решение от 15 декември 1995 г. по дело Bosman (C-415/93, Recueil, стр. I-4921, точка 94), Решение от 2 октомври 2003 г. по дело van Lent (C-232/01, Recueil, стр. I-11525, точка 15) и Решение от 29 април 2004 г. по дело Weigel (C-387/01, Recueil, стр. I-4981, точка 52).

10 — Вж. например Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services (C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 33) и Решение по дело Комисия/Швеция, цитирано в бележка под линия 6, точка 19.

Общността/ЕС в производство за установяване на неизпълнение на задължения [11], не става ясно дали тя счита, че оспореното разграничение по унгарското данъчно законодателство съставлява дискриминация на основа местопребиваване. Следователно, от една страна, Комисията твърди, че спорното законодателство по-конкретно възпира лица, които имат местопребиваване в друга държава членка, да се установят в Унгария, като например започнат работа там. От друга страна, тя изрично отхвърля позоваването от страна на унгарското правителство на съдебната практика по дело Schumacker [12], като заявява в този контекст, че разграничението по силата на разглеждания данъчен режим не се основава на местопребиваване, тъй като конкретният случай засяга данъкоплатци, които или пребивават, или предстои да пребивават в Унгария.

35. При всички положения по логиката на Комисията изглежда се приема, че дискриминацията по принцип възниква от по-малко благоприятното данъчно третиране на промяната на местожителство от друга държава членка в Унгария в сравнение с промяната на местожителството в рамките на унгарската територия. По същество Комисията счита, че в съответствие с принципа на равенство (при данъчното облагане) предходното трансгранично положение следва да получи същото данъчно третиране като последващото вътрешно положение, т.е. би следвало да поражда правото на данъчното предимство, което е предмет на настоящото дело.

36. Както и двете страни в настоящото производство в действителност признават в този контекст, въпросът дали позицията на Комисията и оттам, настоящият иск за установяване на нарушение са основателни, зависи от това дали гореспоменатите положения — това на данъкоплатец, който продава недвижим имот, находящ се в Унгария, от една страна, и това на данъкоплатец, който продава недвижим имот, находящ се извън унгарската територия, от друга — са обективно сравними от гледна точка на въпросното данъчно предимство (възможността пазарната стойност на продавания имот да се приспадне от данъчната основа за данъка, с който се облага прехвърлянето на имот).

37. Всъщност това произтича от обстоятелството, че според постоянната съдебна практика дискриминация е налице единствено при прилагането на различни правила към сходни положения или при прилагането на едно и също правило към различни положения [13].

38. Съответно за дискриминация по отношение на една категория данъчнозадължени лица спрямо друга категория данъчнозадължени лица може да се твърди

11 — Вж. inter alia Решение от 29 април 2004 г. по дело Комисия/Австрия (C-194/01, Recueil, стр. I-4579, точка 34) и Решение от 22 септември 1988 г. по дело Комисия/Гърция (272/86, Recueil, стр. 4875, точка 17).

12 — Решение по дело Schumacker, цитирано в бележка под линия 2, точка 34.

13 — В този смисъл вж. напр. Решение от 22 март 2007 г. по дело Talotta (WS^{2}C-383/05, Сборник, стр. I-2555, точка 18) и Решение от 18 юли 2007 г. по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink (C-182/06, Сборник, I-6705, точка 27).

единствено в случай че положението на тези групи е сравнимо от гледна точка на съответните данъчни норми [14].

39. В конкретния случай Унгария следва да осигури в това отношение разглежданото данъчно предимство на данъчнозадължените лица, продаващи недвижим имот извън унгарската територия, единствено ако положението им следва да се разглежда като обективно сравнимо от гледна точка на данъка, с който се облага прехвърлянето на имот, с това на данъчнозадължено лице, което продава имот, находящ се на унгарска територия [15].

40. В този контекст трябва да се отчете, че що се отнася до подходящия подход, който следва да бъде избран при търсенето на отговор на въпроса за обективната сравнимост по конкретния случай, и в писмените си становища, и в съдебното заседание Комисията по същество се ограничава до твърдението, че според нея не съществува обективна разлика между данъчнозадължено лице, което закупува първо жилище в Унгария, и лице, закупуващо първо жилище някъде другаде в Съюза.

41. Извън обстоятелството, че този довод сам по себе си едва ли е определящ, считам, че анализът на Комисията по конкретния случай се основава на предпоставка, която не отчита в достатъчна степен факта, че на настоящия етап от развитието на правото на ЕС и на хармонизацията на националното право в областта на прякото данъчно облагане не можем да възприемем идеята Общността/Съюзът да формира единна „данъчна област“ или данъчен суверенитет, при което местонахождението на данъчнозадължените лица или имоти или движението им в рамките на тази област да е без значение, що се отнася до задължението им да заплащат преки данъци.

42. На практика обаче, от гледна точка на прякото данъчно облагане, Комисията/Съюзът се представя като мозайка от съществуващи успоредно национални данъчни системи и данъчни суверенитети, в която всяка държава членка определя по-принцип организацията и концепцията на своята данъчна система и упражнява правомощията си във връзка с данъчно облагане в съответствие с данъчния принцип на териториалност относно дейностите, извършвани на собствената ѝ територия [16].

43. Макар и данъчният суверенитет да е подчинен на изискванията на правото на Общността/ЕС, по-специално на основните свободи, и макар разпределението на националната компетентност във връзка с данъчното облагане до известна степен да е съгласувано в конвенциите в областта на данъчното облагане, факт е, че териториалните аспекти, като местопребиваването

14 — В този смисъл вж. също Решение по дело Schempp, цитирано в бележка под линия 3, точка 29 и Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta (C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 33).

15 — Вж. в обратния смисъл Решение по дело Schumacker, цитирано в бележка под линия 2, точка 34.

16 — Вж. в този контекст Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Block (C-67/08, Сборник, стр. I-883, точки 28—30), Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann (C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 23); що се отнася до данъчния принцип на териториалност, вж. Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants (C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 75) и Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations (C-250/95, Recueil, стр. I-2471, точка 22).

или местонахождението на имота, могат да бъдат обективно съотносими към упражняването на компетентността във връзка с данъчното облагане от страна на държавите членки.

44. Разбира се, проблемът обаче е да се установи дали в конкретен случай данъчното законодателство може да се основава на подобен критерий, или с други думи, дали може обективно да бъде сравнено положението на двама данъкоплатци, независимо от разлика, свързана с местопребиваването на данъкоплатеца или с местонахождението на имота. При всички положения този въпрос трябва да се определя и преценява от гледна точка на целта и съдържанието на конкретния национален данъчен режим, който установява разглежданото разграничение [17].

45. В това отношение трябва да се има предвид в конкретния случай, че въпросният данък съставлява данък, с който се облага възмездното прехвърляне на имот. Във връзка с недвижимите имоти често пъти данъчното облагане зависи от мястото, където се намира недвижимият имот, като свързващ фактор и всъщност, както твърди унгарското правителство, това е в съответствие с данъчния принцип на териториалност. Следователно като такъв този критерий обективно съответства на вида на разглеждания данък.

46. Освен това следва да се посочи, че като е приела спорния параграф 21(5) от Закон XCIII, Унгария е избрала да упражнява компетентността си във връзка с данъчното облагане на прехвърлянето на имоти по такъв начин, че в съответствие с условията, определени в гореспоменатата разпоредба, данъчната основа при облагане на втора покупка на жилище да бъде единствено разликата между пазарните стойности на закупения и продадения имот. Не се оспорва, че този избор е обоснован и попада в обхвата на данъчния суверенитет на Унгария, както би било обосновано и тя да не облага с какъвто и да е данък прехвърлянето на жилищни имоти изобщо или, обратно, да вземе за данъчна основа оценката на пазарната стойност на закупения имот, без да се предвижда приспадане при всяка покупка на такъв имот.

47. Дори и предоставената възможност за приспадане по този механизъм да не съответства непременно на данъка, с който е обложена първата покупка на жилище, както посочва Комисията, съгласно разглежданото данъчно законодателство съответното данъчнозадължено лице вече е имало задължение да заплати унгарския данък при прехвърляне за този имот.

17 — Вж. във връзка с това Решение по дело Amurta, цитирано в бележка под линия 14, точка 33, Решение от 14 септември 1999 г. по дело Frans Gschwind (C-391/97, Recueil, стр. I-5451, точка 26); вж. също Решение от 16 декември 2008 г. по дело Arcelor Atlantique et Lorraine и др. (C-127/07, Сборник, стр. I-9895, точка 26). Следователно практиката на Съда по този аспект от областта на прякото данъчно облагане, като напр. Решение по дело Schumacker (цитирано в бележка под линия 2), на което се позовава унгарското правителство, или Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477), на което се позовава Комисията, трябва да се тълкува от гледна точка на обстоятелствата по всеки отделен случай, и по-специално в светлината на съответния спорен данък, и не може да се транспонира направо към разглежданото в конкретния случай данъчно законодателство.

48. От тази гледна точка, да се наложи на Унгария да вземе предвид пазарната стойност на жилище, закупено и продадено в друга държава членка, и съответно прехвърлянето на недвижим имот, за който в Унгария не е заплащан данък при прехвърляне, би довело до сериозна намеса в равнището и степента на данъчно облагане [18], които Унгария обосновано е избрала във връзка с прехвърлянето на жилище.

49. Поради това според мен унгарското правителство правилно изтъква, че положението на данъчнозадължено лице, закупило или продало жилище на унгарска територия, от гледна точка на съдържанието и целите на разглежданото данъчно законодателство обективно се различава от положението на данъчнозадължено лице, закупило и продало жилище в друга държава членка, тъй като в първия случай покупката на имота е била обложена с данък в Унгария, а във втория, в съответствие с данъчния принцип на териториалност, не е било предмет на данъчно облагане в Унгария.

50. С други думи, от гледна точка на компетентността на Унгария в областта на данъчното облагане, която съгласно данъчния принцип на териториалност е ограничена до дейности в рамките на националната територия по отношение на данък, с който се облага прехвърляне, данъчнозадължените лица, които се намират в положение с чисто вътрешен характер, и данъчнозадължените лица, които се намират в положение с трансграничен характер, са третирани еднакво, доколкото лице, което за първи път закупи жилище, находящо се в Унгария, се облага по пълната пазарна стойност на съответния имот, а лице, което впоследствие за втори път закупи жилище, находящо се в Унгария, има право в съответствие с допълнителните условия, предвидени в параграф 21(5) от Закон XCIII, да бъде обложено с данък на основата на разликата между пазарните стойности на закупения и на продадения (първи) имот.

51. От гореизложеното следва, че противно на изтъкнатото от Комисията, като позволява пазарната стойност на продаденото жилище да бъде взета предвид при определянето на данъчната основа за данъка при прехвърлянето на имот единствено при условие че имотът се намира в Унгария, параграф 2 във връзка с параграф 21(5) от Закон XCIII не е дискриминационен.

52. Доколкото Комисията твърди, че като не предоставя предвиденото данъчно предимство на данъчнозадължени лица, които прехвърлят свое жилище в Унгария, данъчният режим може да ограничи свободното движение на лица, трябва да отбележим, че Съдът е приел, че Договорът не гарантира на гражданин на Съюза, че преместването на пребиваването му в държава членка, различна от тази, в която той е пребивавал дотогава, е неутрално от гледна точка на данъчното облагане. Като се имат предвид различията в правните уредби на държавите членки в тази област, такова преместване в зависимост от

18 — Вж. точка 46 по-горе.

случая може да бъде повече или по-малко благоприятно за гражданина [19].

53. В това отношение възможният „възпиращ ефект“ на конкретния данъчен режим по отношение на лица, които желаят да се възползват от правото си на свободно движение, принципно не се различава от този, който може да възникне само поради съществуването на който и да е пряк данък в дадена държава членка или поради сравнително висока данъчна ставка, която държавата членка при всички случаи е свободна да определи, упражнявайки своя данъчен суверенитет. Въпросът е, че в случаи като настоящия този ограничаващ ефект е резултат от различия между системите на данъчно облагане на държавите членки, а не на неблагоприятно данъчно третиране на трансгранични положения, които характеризират самото данъчно законодателство на държавата членка, така че този ефект трябва да бъде приет като последица от едновременното съществуване на различни национални системи [20].

19 — Вж. в този смисъл Решение по дело Block, цитирано в бележка под линия 16, точки 34 и 35, Решение по дело Schempp, цитирано в бележка под линия 3, точка 45 и Решение от 15 юли 2004 г. по дело Lindfors (C-365/02, Recueil, стр. I-7183, точка 34).

20 — В този смисъл вж. също Решение по дело Block, цитирано в бележка под линия 16, точка 28, Решение от 14 ноември 2006 г. по дело Kerckhaert and Morres (C-513/04, Recueil, стр. I-10967, точка 20) и Решение по дело Columbus Container Services, цитирано в бележка под линия 10, точка 43. Следователно в конкретния случай, ако напр. държавата членка, в която едно лице е закупило първо жилище, облага с данък всяка, включително и втора, покупка на жилище, върху цялата й стойност и при по-висока данъчна ставка от приложимата в Унгария, по логиката на доводите на Комисията това лице може даже да бъде насърчено, въпреки разглежданията унгарски данъчен режим, да се установи в Унгария и да закупи второ жилище там, вместо да се премести в рамките на съответната държава членка.

54. Следователно, на първо място, без да е необходимо да се прецени дали разглежданото данъчно законодателство е обосновано и от необходимостта да се поддържа съгласуваността на данъчната система или предотвратяването на данъчни злоупотреби, разпоредбите на параграф 2 във връзка с параграф 21(5) от Закон XCIII не противоречат на членове 39 ЕО и 43 ЕО.

55. Второ, с оглед на лицата, които не са икономически активни, същият извод се прилага поради същите причини и по отношение на твърденията във връзка с член 18 ЕО.

56. Трето, доколкото Комисията твърди също, че Република Унгария не е изпълнила своите задължения по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, които по същество са идентични с въведените по силата на членове 39 ЕО и 43 ЕО и във връзка с които Комисията не е изложила отделни съображения, тези твърдения следва да бъдат отхвърлени на същите основания като гореизложените.

57. С оглед на гореизложеното заключавам, че настоящият иск за установяване на неизпълнение на задължения следва да бъде отхвърлен.

V — Заключение

58. Ето защо предлагам на Съда да се произнесе, както следва:

1) Отхвърля иска като неоснователен.

2) Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски.