DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

1. december 2011 *

I sag C-253/09,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 8. juli 2009,

Europa-Kommissionen ved R. Lyal og K. Talabér-Ritz, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Republikken Ungarn ved R. Somssich og M.Z. Fehér, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

har

* Processprog: ungarsk.

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits og M. Berger (refererende dommer),

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. september 2010,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 9. december 2010,

afsagt følgende

Dom

1 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Republikken Ungarn har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF såvel som artikel 28 og 31 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«) ved at behandle køb af fast ejendom til brug som fast bopæl i Ungarn efter salg af en anden ejendom af denne type forskelligt, alt efter om den solgte ejendom er beliggende i Ungarn eller på en anden medlemsstats område.

Nationale retsforskrifter

2 § 63 i lov nr. CXVII af 1995 om indkomstskat (herefter »indkomstskatteloven«) i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 2007, foreskriver:

»[…] skattesatsen på indtægt fra salg af fast ejendom og tilhørende ejendomsrettigheder fastsættes til 25 %.«

[…] Denne skat skal nedsættes (eller helt bortfalde) med det skattebeløb, der kan henføres til den del af indtægten, der stammer fra salg af bolig eller tilhørende rettigheder (skattenedsættelse ved køb af bolig), og som anvendes, når en privatperson køber en fast ejendom til beboelse til sig selv, en nær slægtning eller en tidligere ægtefælle, inden for 12 måneder, forud for indtægten eller 60 måneder efter denne dato (grundlaget for skattefradraget ved køb af bolig).«

3 Denne godtgørelse ved boligkøb gives kun, såfremt investeringen vedrørte køb af en fast ejendom til beboelse i Ungarn.

4 § 1 i lov nr. XCIII af 1990 om skat (herefter »skatteloven«) bestemmer i den affattelse, der finder anvendelse i den foreliggende sag, følgende:

»Skat på fast ejendom skal erlægges ved arv, gave eller overdragelse af ejendom mod vederlag […]«

5 Skattelovens § 2, stk. 2, har denne ordlyd:

»Bestemmelserne om skat på gaver og overdragelse af ejendom mod vederlag finder anvendelse på fast ejendom inden for de nationale grænser og på de tilhørende rettigheder, medmindre andet foreskrives i internationale konventioner.«

6 Skattelovens § 21, stk. 5, bestemmer som følger:

»Når en privat køber sælger sin anden bolig inden for et år før eller efter købet, er beskatningsgrundlaget for skatten forskellen mellem bruttomarkedsværdien af den købte ejendom og den solgte ejendom.«

Den administrative procedure

7 Ved åbningsskrivelse af 23. marts 2007 gjorde Kommissionen Republikken Ungarn opmærksom på den omstændighed, at de nationale skatteretlige bestemmelser om overdragelse af fast ejendom muligvis var uforenelige med de rettigheder, som er sikrede ved artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF og de dertil svarende artikler i EØS-aftalen.

8 Kommissionen gjorde gældende, at disse skatteretlige bestemmelser behandler erhvervelse af fast ejendom til beboelse i Ungarn, som sker efter salg af en tidligere bolig, forskelligt, alt efter om denne sidstnævnte bolig er beliggende i Ungarn eller på en anden medlemsstats område, idet der er fastsat mere fordelagtige regler for det førstnævnte tilfælde. Disse bestemmelser underkaster således købet af fast ejendom til beboelse i forbindelse med salg af en tidligere bolig en mere byrdefuld beskatning, når

den sidstnævnte bolig ikke er beliggende i Ungarn. På grund af deres diskriminerende karakter hindrer disse bestemmelser den frie bevægelighed for personer og de frie kapitalbevægelser såvel som etableringsfriheden. Kommissionen anførte ligeledes, at den ikke mente, at der fandtes en gyldig begrundelse for denne forskelsbehandling.

9 I sin skrivelse af 8. august 2007 anerkendte Republikken Ungarn, at bestemmelserne i indkomstskattelovens § 63 udgjorde en tilsidesættelse af EU-retten, og bekendtgjorde, at den havde til hensigt at vedtage nye bestemmelser for at sikre, at skattepligtige personer ikke forskelsbehandles ved beregningen af deres indkomstskat på grund af beliggenheden af deres faste ejendom.

10 Med hensyn til skattelovens § 21, stk. 5, fastholdt Republikken Ungarn imidlertid, at denne bestemmelse ikke indebærer en tilsidesættelse af EU-retten.

11 Ved skrivelse af 12. december 2007 meddelte Republikken Ungarn Kommissionen, at det ungarske parlament havde vedtaget lov nr. CXXVI af 2007 om ændring af visse skattelove, som trådte i kraft den 1. januar 2008. Denne lovs artikel 19 ændrede indkomstskattelovens artikel 63, idet den ophævede bestemmelserne om skattenedsættelse, der gjaldt ved køb af fast ejendom til beboelse beliggende på ungarsk område.

12 Under disse omstændigheder fremsendte Kommissionen, idet den fastholdt den opfattelse, den havde givet udtryk for i sin åbningsskrivelse af 27. juni 2008, en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede Republikken Ungarn til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme denne udtalelse senest to måneder efter modtagelsen heraf.

13 Republikken Ungarn besvarede den begrundede udtalelse ved skrivelse af 27. august 2008, hvori den gentog de betragtninger, som den allerede havde givet udtryk for i sin skrivelse af 8. august 2007.

14 Kommissionen, som ikke fandt dette svar tilfredsstillende, besluttede at anlægge nærværende søgsmål.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

15 Kommissionen har gjort gældende, at den omtvistede lovgivning og nærmere bestemt beregningsmetoden for skatten ved køb af fast ejendom er i strid med artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF samt EØS-aftalens artikel 28 og 31, idet den stiller unionsborgere og borgere fra Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS), som i forbindelse med udøvelsen af deres ret til fri bevægelighed ønsker at anskaffe fast ejendom i Ungarn og samtidig sælger deres faste ejendom beliggende i en anden af Den Europæiske Unions eller EØS-aftalens medlemsstater, ringere.

16 Kommissionen har gjort gældende, at den omhandlede skat er en indirekte skat.

17 Dernæst har Kommissionen gjort gældende, at denne skat er skyldig ved enhver erhvervelse af fast ejendom i Ungarn til brug som fast bopæl, men at den kan nedsættes eller endog bortfalde, hvis der er et vist tidsmæssigt sammenfald med salget af

køberens tidligere bolig, forudsat, at denne er beliggende i Ungarn. Selv om beregningsgrundlaget for denne skat i henhold til skattelovens § 21, stk. 5, er forskellen mellem den købte og den solgte ejendoms bruttomarkedsværdi, er det kun værdien af solgte ejendomme, der er beliggende på ungarsk område, som kan fratrækkes. Under disse omstændigheder befinder de personer, som for første gang køber en fast ejendom i Ungarn til brug som fast bopæl, sig på grund af den forskelsbehandling, som denne skatteordning medfører, i en mindre fordelagtig situation og er mindre tilskyndede til at købe en ny bolig i denne medlemsstat og etablere sig dér, end personer, som på ny køber en fast ejendom af denne type i stedet for den, de tidligere besad på ungarsk område.

18 Ifølge Kommissionen vil personer, som før anskaffelsen af deres nye faste bopæl i Ungarn havde fast bopæl i en anden medlemsstat, kunne befinde sig i den samme situation som de personer, der allerede ejer en sådan bolig i Ungarn, nemlig den situation, hvori de førstnævnte personer ligeledes skulle betale en skat svarende til den omtvistede skat i denne anden medlemsstat ved anskaffelsen af fast ejendom til brug som fast bopæl. Den omstændighed, at den ungarske lovgivning ikke foreskriver nogen mulighed for at fradrage markedsværdien af den solgte ejendom i værdien af den nye købte ejendom ved beregningen af beskatningsgrundlaget, når den solgte ejendom ikke er beliggende i Ungarn, fører til en forskellig behandling af situationer, der objektivt set er sammenlignelige, og er derfor diskriminerende.

19 Hvad angår tilsidesættelsen af etableringsfriheden har Kommissionen, i modsætning til den af Republikken Ungarn forsvarede opfattelse, gjort gældende, at det ved udøvelsen af denne frihed er af ringe betydning, at den omtvistede lovbestemmelse vedrører fast ejendom, der anvendes til boligformål og ikke til kommercielle foretagender. Det kan således ikke udelukkes, at en selvstændig erhvervsdrivende etablerer stedet for sin professionelle virksomhed på sin faste bopæl.

20 Hvad angår personer, der ikke udøver økonomisk virksomhed, er det Kommissionens opfattelse, at den samme konklusion med de samme begrundelser gør sig gældende på grundlag af artikel 18 EF.

21 Kommissionen er ligeledes af den opfattelse, at Republikken Ungarn af de samme grunde, som gør sig gældende vedrørende tilsidesættelsen af artikel 39 EF og 43 EF, heller ikke har opfyldt de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EØS-aftalens artikel 28 og 31 om henholdsvis etableringsfriheden og arbejdskraftens frie bevægelighed.

22 Derudover er Kommissionen af den opfattelse, at en sådan forskelsbehandling ikke kan begrundes i almene hensyn.

23 Med hensyn til begrundelserne om sammenhæng i skattesystemet er det Kommissionens opfattelse, at Republikken Ungarn ikke kan påberåbe sig dom af 28. januar 1992, Bachmann (sag C-204/90, Sml. I, s. 249), og af 23. februar 2006, Keller Holding (sag C-471/04, Sml. I, s. 2107). Selv om det ifølge Kommissionen er korrekt, at hensynet til at sikre sammenhængen i et skattesystem kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten, skal der, for at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, foreligge en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning. Der er imidlertid ingen direkte skattemæssig forbindelse mellem de i den omtvistede lovgivning omhandlede salg af fast ejendom.

24 Det er derudover Kommissionens opfattelse, at territorialprincippet, dvs. eksistensen af en skatteretlig kompetence, der kan udøves uden begrænsninger for så vidt angår fast ejendom beliggende på det nationale område og fraværet af en sådan kompetence vedrørende ejendom beliggende i udlandet, som Republikken Ungarn har gjort gældende, heller ikke kan begrunde eksistensen af bestemmelsen i skattelovens § 21, stk. 5.

25 Ligeledes kan de ungarske myndigheder ifølge Kommissionen, der i denne henseende støtter sig på dom af 7. september 2004, Manninen (sag C-319/02, Sml. I, s. 7477, præmis 49), ikke påberåbe sig et muligt tab af skatteindtægter som et tvingende alment hensyn, der kan begrunde denne foranstaltning.

26 Kommissionen har endelig, idet den på ny henviser til Manninen-dommen, ligeledes afvist begrundelsen om de vanskeligheder, de ungarske myndigheder ville have ved at skulle tage salg af ejendomme i andre medlemsstater og den ved deres køb erlagte skat i betragtning ved fastsættelsen af den skyldige skat i forbindelse med erhvervelsen af en fast ejendom beliggende i Ungarn. Vanskeligheden ved at afgøre, om den i udlandet betalte skat indholdsmæssigt og med hensyn til beregningsmetode svarer til den omtvistede skat, kan under ingen omstændigheder gøres gældende som begrundelse for den omhandlede forskelsbehandling. Kommissionen medgiver imidlertid, at Republikken Ungarn i henhold til dom af 17. januar 2008, Jäger (sag C-256/06, Sml. I, s. 123), kan stille særlige krav til de skattepligtige med henblik på at indhente de nødvendige oplysninger, idet disse krav imidlertid ikke må være uforholdsmæssige i forhold til det tilstræbte mål.

27 Republikken Ungarn, der har understreget, at den omtvistede skat, i modsætning til det af Kommissionen anførte, hører til kategorien af direkte skatter, har svaret, at den omhandlede skatteordning ikke er af en karakter, at den tilsidesætter artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF eller de tilsvarende bestemmelser i EØS-aftalen. Subsidiært har denne medlemsstat gjort gældende, at denne ordning under alle omstændigheder er begrundet i almene hensyn.

28 Republikken Ungarn har for det første gjort gældende, at der ikke foreligger en hindring for den frie bevægelighed for personer og etableringsfriheden, hovedsageligt fordi der ikke er tale om forskelsbehandling af situationer, der er objektivt sammenlignelige. Republikken Ungarn har, idet den har anfægtet Kommissionens opfattelse i denne henseende, anført, at der foreligger en objektivt sammenlignelig situation for alle de personer, der for første gang ønsker at anskaffe fast ejendom i Ungarn, idet det

er uden betydning, om de har anskaffet en sådan ejendom i en anden medlemsstat eller ej. Personer, der allerede ejer fast ejendom i Ungarn, der benyttes som deres faste bopæl, og som anskaffer en ny ejendom af denne type til erstatning for den foregående, befinder sig ligeledes i en objektivt sammenlignelig situation.

29 Til gengæld befinder personer, der sælger en fast ejendom beliggende i Ungarn, der anvendes som deres faste bopæl, for herefter at anskaffe en anden ejendom af denne type i denne samme medlemsstat, og personer, der sælger en fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat, der anvendes som deres faste bopæl, for herefter at anskaffe en anden ejendom af denne type i Ungarn, sig ifølge denne medlemsstat ikke i en sammenlignelig situation. Disse personers skattemæssige hjemsted kan således for det første være forskelligt, idet de personer, der tilhører den første kategori, er bosiddende i indlandet, mens de personer, der tilhører den anden kategori, er bosiddende i udlandet. For det andet gælder det for den anden kategori af personer, at den tidligere ejede ejendom falder uden for ungarsk skatterets anvendelsesområde ud fra et territorialt og materielt synspunkt, hvilket ikke er tilfældet for de ejendomme, der sælges af den førstnævnte kategori af personer.

30 Republikken Ungarn har i denne henseende støttet sig på Domstolens praksis, herunder bl.a. dom af 14. februar 1995, Schumacker (sag C-279/93, Sml. I, s. 225, præmis 34), og af 5. juli 2005, D. (sag C-376/03, Sml. I, s. 5821), hvorefter situationen for bosiddende personer og ikke-bosiddende personer for så vidt angår indkomstbeskatning og beskatning af ejendom i almindelighed ikke er sammenlignelig, og at den omstændighed, at en medlemsstat ikke lader en ikke-bosiddende være berettiget til visse skattefordele, som den tildeler bosiddende personer, ikke som hovedregel er forskelsbehandling. Derudover har denne medlemsstat henvist til den sag, der gav anledning til dom af 8. september 2005, Blanckaert (sag C-512/03, Sml. I, s. 7685), til støtte for sine anbringender, idet den har understreget ligheden mellem de omtvistede bestemmelser i den nævnte sag og bestemmelserne i den foreliggende sag.

31 Republikken Ungarn har i øvrigt understreget, at traktaten, således som fortolket af Domstolen, ikke garanterer en unionsborger, at overflytningen af hans virksomhed til en anden medlemsstat er skattemæssigt neutral (jf. bl.a. dom af 29.4.2004, sag

C-387/01, Weigel, Sml. I, s. 4981, præmis 55, af 15.7.2004, sag C-365/02, Lindfors, Sml. I, s. 7183, præmis 34, og af 12.7.2005, sag C-403/03, Schempp, Sml. I, s. 6421, præmis 45). Denne medlemsstat har således gjort gældende, at den omhandlede ordning er i overensstemmelse med det skattemæssige territorialprincip, som er en anerkendt del af EU-retten (jf. bl.a. dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471), og hvorefter de forskellige nationale skattesystemer sameksisterer uden at stå i et hierarkisk forhold til hinanden.

32 Da de mulige forvridninger, som følger af forskellene mellem de nationale skattelovgivninger, ikke hører under anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, er det muligt at forestille sig, at en person, som har gjort brug af bestemmelserne om fri bevægelighed, set ud fra et skatteretligt synspunkt vil blive behandlet mindre gunstigt i en medlemsstat af den simple årsag, at vedkommende er underlagt skattemyndighederne i en anden medlemsstat. En sådan situation kan imidlertid for det første ikke i sig selv anses for at udgøre forskelsbehandling til skade for denne person eller for det andet for at være en hindring for retten til fri bevægelighed i strid med EU-retten.

33 Republikken Ungarn har i denne henseende understreget, at medlemsstaternes skatteretlige kompetence ikke kun omfatter fastlæggelsen af skattebyrden, men også indrømmelse af fordele. Den omtvistede lovgivning er således i overensstemmelse med territorialprincippet og tilsidesætter ikke EU-retten.

34 En mulig begrænsning af de grundlæggende friheder er, ifølge Republikken Ungarn, i henhold til denne antagelse en nødvendig følge af den territoriale fordeling af medlemsstaternes skatteretlige kompetence. Hensynet til bevarelsen af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er blandt de almene interesser, som kan begrunde sådanne begrænsninger.

35 Subsidiært har denne medlemsstat med henvisning til fast retspraksis (jf. Bachmann-dommen, dom af 28.1.1992, sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, Manninen-dommen og Keller-dommen samt dom af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569) gjort gældende, at den omtvistede skatteordning er begrundet i det almene hensyn til skattesystemets sammenhæng. Domstolen har anerkendt en sådan begrundelse, når det for det første er godtgjort, at der foreligger en direkte forbindelse mellem tildelingen af den skattemæssige fordel og den skattemæssige byrde, som er modstykket dertil, og når for det andet denne fordel og denne byrde vedrører den samme person og den samme beskatning. Republikken Ungarn har anført, at der i den foreliggende sag er en sådan forbindelse, henset til den omstændighed, at kun personer, der allerede har erhvervet en fast ejendom på ungarsk område, kan være berettigede til den omtvistede skattemæssige fordel ved erhvervelsen af en anden fast ejendom i Ungarn. Det kan således ikke benægtes, at denne skattemæssige fordel og den skattemæssige byrde, som udgør modstykket dertil, vedrører den samme person og den samme beskatning.

36 Republikken Ungarn har derudover afvist Kommissionens argument om, at den omtvistede lovgivning udelukkende tilsigter at undgå en formindskelse af de offentlige indtægter. Lovgivningens formål er at sikre, at enhver erhvervelse af fast ejendom i Ungarn pålægges den omtvistede skat mindst én gang af hele markedsværdien af den erhvervede ejendom, samtidig med at det undgås, at de aktiver, som er blevet beskattet med denne skat ved den første erhvervelse, efterfølgende bliver det på ny. Der er tale om en samlet helhed, som ikke kan adskilles fra gennemførelsen af territorialprincippet.

37 Denne medlemsstat har endelig gjort gældende, at en udstrækning af den skattemæssige fordel til udenlandsk fast ejendom inden for rammerne af den omtvistede lovgivning ville medføre praktiske problemer af en sådan størrelsesorden, at det ville forhindre systemet i at fungere, og at det i særdeleshed ikke længere ville være muligt at forhindre muligt misbrug.

38 Republikken Ungarn har endvidere anført i duplikken, at det fremgår af Kommissionens stævning, at denne anfægter den ungarske lovgivning, fordi den begrænser

retten til fri bevægelighed og den frie etableringsret for personer, der ønsker at flytte stedet for deres faste bopæl til Ungarn under udøvelse af deres ret til fri bevægelighed og fri etablering. Hvis Kommissionens intention var at undersøge den omtvistede lovgivning alene ud fra synsvinklen køb af ejendom ud fra et investeringsformål uden at tage ændringen af bopæl eller skattemæssigt hjemsted i betragtning, må det fastslås, at Kommissionen skulle have gjort det i forhold til de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF.

39 Da Kommissionen imidlertid ikke har henvist til denne grundlæggende frihed, men kun til den frie bevægelighed for personer, må stævningen anses for kun at omhandle situationer, hvor en person, der udøver sin ret til fri bevægelighed, flytter sin bopæl til Ungarn. Denne medlemsstat har deraf udledt, at ændringen af bopælsstedet og det skatteretlige hjemsted begrunder, at der gøres forskel mellem personer, der for første gang erhverver en bolig i Ungarn, og personer, som erhverver en ny bolig i Ungarn til erstatning for en bolig, de tidligere har ejet i denne stat.

40 Som følge heraf har Republikken Ungarn, idet den har påberåbt sig begrundelsen i dom af 12. februar 2009, Block (sag C-67/08, Sml. I, s. 883), fastholdt, at der ikke gælder en forpligtelse for en medlemsstat til at tage markedsværdien af en bolig, der er beliggende i en anden af Unionens eller EØS' medlemsstater, i betragtning.

Domstolens bemærkninger

41 Det bemærkes indledningsvis, at Kommissionen og Republikken Ungarn er uenige om, hvorvidt den omtvistede skat skal kvalificeres som direkte eller indirekte skat.

42 Det skal i denne henseende bemærkes, at uafhængigt af, om denne skat i det foreliggende tilfælde er en direkte eller indirekte skat, er den ikke blevet gjort til genstand for harmonisering inden for Den Europæiske Union og hører således under medlemsstaternes kompetence, som i henhold til Domstolens faste praksis skal udøve denne kompetence under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. vedrørende direkte beskatning dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 21, af 20.1.2011, sag C-155/09, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 65, præmis 39, og af 16.6.2011, sag C-10/10, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 5389, præmis 23).

43 Det må derfor undersøges, om den nationale lovgivning om beskatning af overdragelse af fast ejendom mod vederlag, herunder navnlig bestemmelserne i skattelovens § 2, stk. 2, og § 21, stk. 5, udgør en hindring for den ret til fri bevægelighed for personer, der er fastsat i artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF samt EØS-aftalens artikel 28 og 31, således som Kommissionen har gjort gældende.

Om klagepunkterne vedrørende tilsidesættelse af traktatens bestemmelser

44 Det bemærkes for så vidt angår klagepunktet om tilsidesættelse af artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF, at artikel 18 EF, hvori det generelle princip om, at enhver unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, fastslås, har fundet særligt udtryk i artikel 39 EF for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed og i artikel 43 EF for så vidt angår etableringsfriheden (dom af 26.10.2006, sag C-345/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 10633, præmis 13, af 18.1.2007, sag C-104/06, Kommissionen mod Sverige, Sml. I, s. 671, præmis 15, og af 17.1.2008, sag C-152/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 39, præmis 18, samt dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 41).

45 Det er derfor for det første nødvendigt at undersøge den omhandlede skatteordning i forhold til artikel 39 EF og 43 EF, før den undersøges med hensyn til artikel 18 EF for så vidt angår personer, der flytter fra en medlemsstat til en anden med det formål at tage bopæl dér af grunde, som ikke er forbundet med udøvelsen af en økonomisk virksomhed.

— Om tilstedeværelsen af hindringer for artikel 39 EF og 43 EF

46 Alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for unionsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Den Europæiske Unions område, og disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (jf. dommen af 15.9.2005, sag C-464/02, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 7929, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis, samt dommen i sagen Kommissionen mod Portugal, præmis 15, i sagen Kommissionen mod Sverige, præmis 17, i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 21, og i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 43).

47 Etableringsfriheden, der gælder for statsborgere i en medlemsstat på en anden medlemsstats område, indebærer bl.a. adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere (jf. bl.a. dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 13, af 24.5.2011, sag C-47/08, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 4105, præmis 79, og i denne retning dom af 22.12.2008, sag C-161/07, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 10671, præmis 27). Med andre ord forbyder artikel 43 EF, at en medlemsstat i sin lovgivning for personer og selskaber, som udnytter retten til at etablere sig dér, fastsætter vilkår for deres udøvelse af virksomhed, som adskiller sig fra de vilkår, der er fastsat for landets egne statsborgere (dom af 22.12.2008, sag C-161/07, Kommissionen mod Østrig, præmis 28, og dommen af 24.5.2011 i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 79).

48 I den foreliggende sag har Kommissionen gjort gældende, at den omtvistede skatteordning — som følge af den skattemæssige forskelsbehandling, den indfører mellem skattepligtige personer, udlændinge eller ungarere, der sælger ejendom beliggende på ungarsk område, og skattepligtige personer, der sælger ejendom beliggende uden for dette område — er udtryk for forskelsbehandling og kan afholde sådanne skattepligtige personer fra at udøve deres ret til fri bevægelighed og etableringsfrihed.

49 Det er således Kommissionens opfattelse, at forskelsbehandlingen følger af den mindre fordelagtige skatteretlige behandling, som gælder i tilfælde af flytning af bopæl fra en anden medlemsstat end Ungarn til denne stat, sammenlignet med den behandling, som gælder for interne flytninger af bopæl i Ungarn, idet Kommissionen i det væsentlige har anført, at den første situation, der indeholder et grænseoverskridende element, i henhold til princippet om skattemæssig lighed skal behandles på samme måde som den anden situation, og at den må give ret til den omtvistede skatteretlige fordel.

50 Det bemærkes i denne henseende, at efter fast retspraksis kan forskelsbehandling kun bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at der anvendes samme bestemmelser på forskellige situationer (jf. bl.a. Schumackerdommen, præmis 30, dom af 22.3.2007, sag C-383/05, Talotta, Sml. I, s. 2555, præmis 18, og af 18.7.2007, sag C-182/06, Lakebrink og Peters-Lakebrink, Sml. I, s. 6705, præmis 27).

51 En forskellig behandling af to kategorier af skattepligtige kan derfor anses for forskelsbehandling som omhandlet i traktaten, når de to kategorier af skattepligtige befinder sig i situationer, der er sammenlignelige med hensyn til de omhandlede skatteregler.

52 Det følger heraf, at Republikken Ungarn i den foreliggende sag kun er forpligtet til at indrømme den omhandlede skattefordel til skattepligtige, der sælger en fast ejendom, der er beliggende uden for denne medlemsstats område, på betingelse af, at deres situation kan anses for at være objektivt sammenlignelig med situationen for de skattepligtige, der sælger en fast ejendom, der er beliggende i Ungarn, med hensyn til den omhandlede skat.

53 Republikken Ungarn har i denne henseende anfægtet Kommissionens konklusion og gjort gældende, at de pågældende situationer ikke er sammenlignelige. Denne medlemsstat har fastholdt, at det er muligt at afslå at udstrække tildelingen af den omtvistede skattefordel til ejendomme, for hvilke en skat tidligere er blevet eller skulle have været betalt i en anden medlemsstat, hvis denne stat har indført en sådan offentlig beskatning. Da den omtvistede lovgivnings anvendelsesområde, henset til denne offentlige byrdes art, kun omfatter fast ejendom beliggende i Ungarn, befinder personer, som ikke tidligere har erhvervet fast ejendom i denne medlemsstat, og personer, der allerede besidder en sådan ejendom dér, sig således ikke i sammenlignelige situationer, således at anvendelsen af forskellige regler på disse to kategorier af personer ikke udgør forskelsbehandling som omhandlet i traktaten.

54 Denne argumentation kan imidlertid ikke tiltrædes.

55 Det er således ganske vist korrekt, at i henhold til Domstolens praksis vedrørende direkte skatter er situationen for hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer i en stat som udgangspunkt ikke sammenlignelig, for så vidt som den indkomst, som en ikke-hjemmehørende person oppebærer på en stats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans samlede indkomst, som koncentreres på det sted, hvor han har bopæl, og fordi den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til stedet for hans sædvanlige bopæl (Schumackerdommen, præmis 31 og 32, samt dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 22, og af 1.7.2004, sag C-169/03, Wallentin, Sml. I, s. 6443, præmis 15).

56 Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende person visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende person, indebærer ikke generelt en uberettiget forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer befinder sig i, med hensyn til såvel indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige

og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 34, Gschwind-dommen, præmis 23, dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 44, og Wallentin-dommen, præmis 16).

57 Det må imidlertid bemærkes, at disse principper er blevet udviklet af Domstolen inden for rammerne af en praksis vedrørende indkomstbeskatning, som er et område, hvor de objektive forskelle mellem de skattepligtige personer, såsom deres indkomstkilde, deres personlige skatteevne eller deres personlige og familiemæssige forhold, vil kunne have en indflydelse på den skattepligtiges skattebyrde, og hvor lovgiver i almindelighed tager dette i betragtning. Dette er imidlertid ikke tilfældet for så vidt angår den omtvistede skat, som fastsættes i forhold til salgsprisen for fast ejendom. Derudover har Republikken Ungarn ikke argumenteret for — og det fremgår ikke af nogen af sagsakterne — at den skattepligtiges personlige forhold tages i betragtning ved betalingen af denne skat.

58 Under disse omstændigheder består den eneste forskel med hensyn til den omtvistede skat mellem situationen for personer, der ikke er bosiddende i Ungarn, herunder ungarske statsborgere, som har gjort brug af deres ret til fri bevægelighed i Unionen, og situationen for personer, der er bosiddende i Ungarn, hvad enten de er ungarske statsborgere eller statsborgere i en anden medlemsstat, som erhverver en ny fast bopæl i denne medlemsstat i stedet for deres tidligere faste bopæl. I begge situationer har de pågældende personer købt en fast ejendom i Ungarn for at etablere sig dér, og ved købet af deres tidligere faste bopæl har den ene gruppe betalt en skat af samme karakter som den omtvistede skat i den stat, hvor den tidligere bolig befinder sig, mens den anden gruppe har betalt skatten i Ungarn.

59 Hvis man under disse omstændigheder anerkendte, at en medlemsstat frit kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at en statsborgers første faste bopæl er beliggende i en anden medlemsstat, ville bestemmelserne om den frie bevægelighed for personer blive indholdsløse (jf. i denne retning dom af 28.1.1986, Kommissionen mod Frankrig, præmis 18, af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 42, og af 27.11.2008, sag C-418/07, Papillon, Sml. I, s. 8947, præmis 26).

60 Henset til de foregående betragtninger, og som Kommissionen med rette har anført, er enhver person, der flytter stedet for deres faste bopæl inden for Unionen og EØS, i en sammenlignelig situation, hvad enten denne flytning sker inden for det ungarske område eller fra den medlemsstat, hvor den tidligere bopæl er beliggende, til Ungarn.

61 Med udgangspunkt i denne konklusion bemærkes det, at sammenligneligheden af forholdene på fællesskabsplan og forholdene på nationalt plan ligeledes skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser med henblik på afgørelsen af, om der er tale om forskelsbehandling (jf. i denne retning bl.a. Papillon-dommen præmis 27).

62 Det fremgår i denne henseende af sagens akter, at formålet med den nationale lovgivning i det foreliggende tilfælde er at pålægge enhver erhvervelse af fast ejendom betaling af en skat, hvis beregningsgrundlag udgøres af hele markedsværdien af den erhvervede ejendom, samtidig med at det undgås, at de aktiver, som er blevet beskattet ved erhvervelsen af den solgte faste ejendom, på ny beskattes ved en efterfølgende erhvervelse.

63 Hvad angår sammenligneligheden af disse situationer kan dette formål, der består i kun at beskatte den investerede kapital ved erhvervelsen af fast ejendom en enkelt gang, imidlertid i princippet opnås både i det tilfælde, hvor den solgte ejendom er beliggende på ungarsk område, og hvor den er beliggende på en anden medlemsstats område.

64 Med hensyn til skattelovens formål er de to situationer således objektivt sammenlignelige.

65 Som følge deraf indfører den omtvistede skatteordning en ulighed i behandlingen på grundlag af det sted, hvor den solgte faste ejendom er beliggende.

66 Hvad angår den omtvistede lovgivnings afskrækkende virkning, som Kommissionen har gjort gældende, bemærkes det — som anført tidligere — at denne lovgivning ved at nægte at tildele den omtvistede skattefordel til personer, der erhverver en fast ejendom i Ungarn til anvendelse som deres faste bopæl, når de har solgt eller skal til at sælge deres tidligere faste bopæl beliggende i en anden medlemsstat, medfører en større skattebyrde for disse personer end for de personer, der er berettigede til denne fordel.

67 Under disse omstændigheder kan det ikke udelukkes, at den omtvistede lovgivning i visse tilfælde vil kunne afskrække personer, der udøver deres ret til fri bevægelighed (og den frie etableringsret), som følger af artikel 39 EF og 43 EF, fra at købe en bolig i Ungarn.

68 Henset til de foregående betragtninger bemærkes det, at bestemmelserne i skattelovens § 2, stk. 2, og § 21, stk. 5, i forening udgør en hindring for den frie bevægelighed for personer i henhold til artikel 39 EF og 43 EF, idet de med hensyn til den skattemæssige behandling af erhvervelsen af fast ejendom stiller personer, der ønsker at flytte til Ungarn og købe en fast ejendom dér, ringere, sammenlignet med personer, der flytter inden for denne medlemsstat, idet de førstnævnte ikke er berettigede til den omhandlede skattemæssige fordel ved købet af en fast ejendom.

— Om begrundelsen for restriktionerne

69 Det fremgår af fast retspraksis, at nationale foranstaltninger, der kan hæmme udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gøre udøvelsen heraf mindre tiltrækkende, dog kan tillades, såfremt de forfølger et formål af almen interesse, er egnede til at sikre virkeliggørelsen af dette og ikke går ud over, hvad der er

nødvendigt for at nå det tilsigtede mål (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 51).

70 Det må således undersøges, om den forskel, der er mellem de to kategorier af skattepligtige, kan være begrundet i et tvingende alment hensyn, såsom hensynet til at bevare sammenhængen i beskatningsordningen.

71 Domstolen har således allerede fastslået, at hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en lovgivning, der begrænser de grundlæggende friheder (jf. bl.a. Bachmann-dommen, præmis 21, og Manninen-dommen, præmis 42, samt dom af 23.10.2008, sag C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Sml. I, s. 8061, præmis 43, og af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 77).

72 For at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal det dog være fastslået, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. bl.a. Manninen-dommen, præmis 42, dom af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 68, og Amurta-dommen, præmis 46).

73 Det bemærkes i denne henseende, at den ordning, der er blevet etableret ved skatteloven, bygger på en idé om, at erhververen af en fast ejendom beliggende i Ungarn til brug som fast bopæl, som — inden for den i loven fastsatte frist — sælger sin tidligere bopæl, der ligeledes er beliggende i denne medlemsstat, ikke skal betale skatten af hele den købte ejendoms værdi, men kun af forskellen mellem markedsværdien af den købte og den solgte ejendom. Det er således kun den del af de investerede midler ved erhvervelsen af en ejendom, som ikke allerede er blevet underlagt beskatning, der beskattes.

74 Til gengæld har Republikken Ungarn, når den solgte ejendom er beliggende i en anden medlemsstat, ingen ret til at beskatte den transaktion, som den person, der ønsker at erhverve en fast ejendom i Ungarn til brug som fast bopæl, har gennemført i den anden medlemsstat. Under disse omstændigheder er det udtryk for en logisk symmetri i opbygningen af denne fordel, at det kun er personer, der tidligere har betalt den omtvistede skat ved købet af en tilsvarende ejendom, som er berettigede til denne skattefordel (jf. i denne retning dommen i sagen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, præmis 42).

75 Hvis skattepligtige, der ikke tidligere havde betalt denne skat i henhold til den omtvistede skatteordning, var berettigede til den omhandlede skattefordel, ville de således drage uretmæssig fordel af en beskatning, som deres tidligere erhvervelse uden for det ungarske område ikke var blevet pålagt.

76 Det følger deraf, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den tildelte skattemæssige fordel og den oprindelige opkrævning. Fordelen og skatteopkrævningen vedrører således for det første den samme person og for det andet den samme beskatning.

77 Det må i denne sammenhæng bemærkes, at de to betingelser om skatten og den skattepligtiges identitet er blevet anset for at være tilstrækkelige til at godtgøre tilstedeværelsen af en sådan sammenhæng (jf. bl.a. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 58, og af 18.9.2003, sag C-168/01, Bosal, Sml. I, s. 9409, præmis 29, samt dommen i sagen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, præmis 42). Det bemærkes derudover, at Kommissionen ikke udtrykkeligt har anfægtet, at den omhandlede skattefordel tildeles den samme skattepligtige person i forbindelse med den samme beskatning.

78 Det bemærkes, henset til det foregående, at den begrænsning, der følger af skattelovens § 2, stk. 2, og § 21, stk. 5, er begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen.

79 For at begrænsningen kan være begrundet i den henseende, skal den imidlertid, som anført i denne doms præmis 69, endvidere være egnet til at opnå det tilsigtede mål og forholdsmæssig i forhold til dette.

80 Det må i denne sammenhæng fastslås, at den omhandlede begrænsning, set i lyset af Domstolens praksis, er egnet til at sikre virkeliggørelsen af et sådant formål, for så vidt som den finder anvendelse symmetrisk, da det kun er forskellen mellem værdien af den i Ungarn beliggende solgte ejendom og værdien af den erhvervede faste ejendom, som kan tages i betragtning inden for rammerne af den omhandlede skatteordning (jf. i denne retning dommen i sagen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, præmis 44).

81 Derudover er den omhandlede begrænsning forholdsmæssig i forhold til det tilsigtede formål. Det bemærkes således for det første, at den omhandlede lovgivnings formål bl.a. er at undgå dobbeltbeskatning af den ved købet af en tidligere bopæl, der i mellemtiden er blevet solgt, investerede kapital. For det andet har Republikken Ungarn, som det bemærkes i denne doms præmis 74, ikke nogen beskatningskompetence over transaktioner vedrørende fast ejendom, der gennemføres i andre medlemsstater.

82 Under disse omstændigheder ville de sidstnævnte transaktioner blive behandlet, som om de allerede var blevet pålagt den omtvistede skat, selv om dette ikke er tilfældet, hvis de blev taget i betragtning i form af nedsættelse af beregningsgrundlaget for den omhandlede skat. Denne situation ville åbenbart være i strid med det nævnte formål om at undgå dobbeltbeskatning inden for det ungarske skattesystem.

83 Selv om transaktioner vedrørende fast ejendom, der gennemføres i andre medlemsstater, ganske vist ligeledes vil kunne være pålagt tilsvarende eller endog identisk beskatning som den omhandlede, må det imidlertid fastslås, at medlemsstaterne på EU-rettens nuværende udviklingstrin har en vis autonomi på området, forudsat at EU-retten overholdes, og at de derfor ikke er forpligtede til at tilpasse deres eget skattesystem til de forskellige beskatningssystemer i de øvrige medlemsstater med henblik på navnlig at undgå dobbeltbeskatning (jf. analogt dom af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 51, og af 12.2.2009, sag C-67/08, Block, Sml. I, s. 883, præmis 31).

84 Denne bedømmelse ændres ikke af den omstændighed, at den skattepligtige, som følge af den måde, beskatningsgrundlaget for ejendomsskatten beregnes på, vil kunne være fritaget for skatten ved den endelige erhvervelse af en fast ejendom beliggende i Ungarn. Når værdien af den senest erhvervede faste ejendom er lavere end værdien af den solgte ejendom, pålægges den kapital, der investeres ved den seneste erhvervelse, således ikke nogen beskatning, og den skattepligtige person er ikke berettiget til nogen tilbagebetaling for en del af den ved den første erhvervelse betalte skat. En sådan mekanisme gør, at den omhandlede ordning kan anses for at være en fordel og ikke en skjult fritagelse, som kun tilkommer ungarske bosiddende.

85 Det følger heraf, at begrænsningen af den frie bevægelighed for personer og af etableringsfriheden er begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen.

— Om tilstedeværelsen af en begrænsning som omhandlet i artikel 18 EF

86 Hvad angår personer, der ikke er bosiddende i Ungarn, og som ikke udøver økonomisk virksomhed dér, bemærkes det, at en national lovgivning, som stiller visse

nationale statsborgere ringere, blot fordi de gør brug af deres ret til frit at færdes og tage ophold i en anden medlemsstat, udgør en hindring for de friheder, som ifølge artikel 18, stk. 1, EF tilkommer enhver unionsborger (jf. dom af 18.7.2006, sag C-406/04, De Cuyper, Sml. I, s. 6947, præmis 39, af 26.10.2006, sag C-192/05, Tas-Hagen og Tas, Sml. I, s. 10451, præmis 31, og af 23.10.2007, forenede sager C-11/06 og 12/06, Morgan og Bucher, Sml. I, s. 9161, præmis 25).

87 Det kan i den foreliggende sag ikke afvises, at udelukkelsen fra fordelen i form af det nedsatte skattemæssige beregningsgrundlag i visse tilfælde vil kunne afskrække personer, der flytter inden for Unionens område af årsager, der ikke er forbundet med udøvelsen af økonomisk virksomhed, fra at udøve de grundlæggende friheder, som sikres ved artikel 18 EF.

88 Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at en sådan hindring kan være berettiget i henhold til EU-retten, såfremt den er begrundet i objektive almene hensyn, der er uafhængige af de berørte personers nationalitet og står i rimeligt forhold til det formål, der lovligt tilstræbes med den nationale lovgivning (jf. De Cuyper-dommen, præmis 40, dommen i sagen Tas-Hagen og Tas, præmis 33, og i sagen Morgan og Bucher, præmis 33).

89 Det bemærkes i denne henseende, at den samme konklusion, som fremgår af denne doms præmis 69-85 vedrørende begrundelsen for begrænsningen i forhold til artikel 39 EF og 43 EF, finder anvendelse af de samme årsager for så vidt angår klagepunktet om en tilsidesættelse af artikel 18 EF (jf. dom af 5.7.2007, sag C-522/04,

Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 5701, præmis 72, samt dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 30, og i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 60).

Om klagepunkterne vedrørende en tilsidesættelse af bestemmelserne i EØS-aftalen

90 Kommissionen har ligeledes gjort gældende, at Republikken Ungarn har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØS-aftalens artikel 28 og 31 vedrørende henholdsvis arbejdskraftens frie bevægelighed og etableringsfriheden.

91 Det bemærkes i denne henseende, at forbuddet mod at begrænse den frie bevægelighed og etableringsfriheden i EØS-aftalens artikel 28 og 31 har samme retlige indhold som de i det væsentlige identiske bestemmelser i artikel 39 EF og 43 EF (jf. bl.a. dommen af 5.7.2007 i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 76).

92 Under disse omstændigheder må Kommissionens klagepunkter om tilsidesættelse af den frie bevægelighed for personer og etableringsfriheden forkastes.

93 Da der ikke gives medhold i nogen af klagepunkterne, bør Republikken Ungarn frifindes.

Sagens omkostninger

94 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Republikken Ungarn har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Første Afdeling):

1) Republikken Ungarn frifindes.

2) Europa-Kommissionen betaler sagens omkostninger.

Underskrifter