UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

1 päivänä joulukuuta 2011 *

Asiassa C-253/09,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 8.7.2009,

Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja K. Talabér-Ritz, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Unkarin tasavalta, asiamiehinään R. Somssich ja M. Z. Fehér,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits ja M. Berger (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.9.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 9.12.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Unkarin tasavalta ei ole noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan sekä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se kohtelee ensisijaiseksi asunnoksi tarkoitetun kiinteistön hankintaa Unkarissa samaan tarkoitukseen käytetyn kiinteistön myynnin jälkeen eri tavalla sen mukaan, sijaitseeko myyty kiinteistö Unkarissa vai jonkin muun jäsenvaltion alueella.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

2 Tuloverosta annetun vuoden 1995 lain nro CXVII (jäljempänä tuloverolaki), sellaisena kuin sitä sovellettiin 31.12.2007 asti, 63 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”– – Kiinteän omaisuuden ja siihen liittyvien oikeuksien myynnistä saatavasta tulosta maksettava vero on 25 prosenttia.

– – Maksettavasta verosta vähennetään (tai veroa ei peritä) kiinteän omaisuuden tai siihen liittyvien oikeuksien myynnistä saatavan tulon siitä osasta maksettavan veron määrä (asunnonhankkimisvähennys), jonka yksityishenkilö on käyttänyt asumiskäyttöön tarkoitetun kiinteistön hankkimiseen itselleen, läheiselle perheenjäsenelleen tai entiselle puolisolleen tulon saamista edeltäneiden 12 kuukauden tai sitä seuranneiden 60 kuukauden aikana (asunnonhankkimisvähennyksen syy).”

3 Asunnonhankkimisvähennys myönnettiin vain, jos sijoitus koski Unkarissa sijaitsevaa asunto-omaisuutta.

4 Veroista annetun vuoden 1990 lain nro XCIII (jäljempänä verolaki), sellaisena kuin sitä sovelletaan nyt käsiteltävässä asiassa, 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Omaisuusveroa maksetaan omaisuuden perimisestä ja lahjoituksista sekä vastikkeellisesta omaisuuden luovuttamisesta.”

5 Verolain 2 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Säännöksiä omaisuuden lahjoittamisesta ja vastikkeellisesta omaisuuden luovutuksesta perittävästä verosta sovelletaan Unkarissa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen ja tällaiseen omaisuuteen liittyviin oikeuksiin, jos kansainvälisissä sopimuksissa ei muuta määrätä.”

6 Verolain 21 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos yksityinen hankkija myy toisen asuntonsa vuoden sisällä ennen hankintaa tai sen jälkeen, veron laskentaperusteena käytetään hankitun omaisuuden bruttomääräisen markkina-arvon ja myydyn omaisuuden bruttomääräisen markkina-arvon välistä erotusta.”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

7 Komissio kiinnitti 23.3.2007 päivätyssä virallisessa huomautuksessaan Unkarin hallituksen huomion siihen, että kiinteän omaisuuden luovutusta koskeva Unkarin verolainsäädäntö saattoi olla ristiriidassa EY 18, EY 39, EY 43 ja EY 56 artiklassa ja ETA-sopimuksen vastaavissa artikloissa taattujen oikeuksien kanssa.

8 Komissio väitti, että mainituilla verosäännöksillä syrjitään asunto-omaisuuden hankintaa Unkarissa silloin, kun sitä edeltää edellisen asunnon myynti, koska säännöksissä säädetään edullisemmista edellytyksistä siinä tapauksessa, että viimeksi mainittu asunto sijaitsi Unkarissa jonkin muun jäsenvaltion sijasta. Mainituilla säännöksillä verotetaan ankarammin sellaisen asunto-omaisuuden hankintaa, johon liittyy edellisen

asunnon myynti, jos viimeksi mainittu asunto ei sijainnut Unkarissa. Säännösten syrjivän luonteen vuoksi niillä rajoitetaan työntekijöiden ja pääomien vapaata liikkuvuutta sekä sijoittautumisvapautta. Komissio totesi myös, ettei se nähnyt mitään pätevää perustetta, jolla tällainen erilainen järjestelmä voitaisiin oikeuttaa.

9 Unkarin hallitus myönsi 8.8.2007 päivätyssä kirjeessään, että tuloverolain 63 §:n säännökset rikkovat voimassa olevaa unionin oikeutta, ja ilmoitti aikeestaan antaa uutta lainsäädäntöä, jolla taataan verovelvollisille, ettei heitä kohdella syrjivästi kiinteistön sijaintipaikan perusteella laskettaessa heidän tuloveroaan.

10 Verolain 21 §:n 5 momentin säännösten osalta Unkarin tasavalta sitä vastoin katsoi, ettei se rikkonut unionin oikeutta.

11 Unkarin tasavalta ilmoitti komissiolle 12.12.2007 päivätyllä kirjeellä, että Unkarin parlamentti oli antanut tiettyjen verotusta koskevien lakien muuttamisesta vuoden 2007 lain nro CXXVI, joka oli tullut voimaan 1.1.2008. Tämän lain 19 §:llä muutetaan tuloverolain 63 §:ää ja kumotaan säännökset, jotka koskivat verovähennystä, jota sovellettiin Unkarin alueella sijaitsevan asunto-omaisuuden hankintaan.

12 Komissio pitäytyi tässä tilanteessa virallisessa huomautuksessa esittämässään kannassa ja antoi 27.6.2008 perustellun lausunnon, jossa se kehotti Unkarin tasavaltaa toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa sen tiedoksi saamisesta.

13 Unkarin tasavalta vastasi perusteltuun lausuntoon 27.8.2008 päivätyllä kirjeellä ja toisti vastauksessaan näkemykset, jotka se oli esittänyt 8.8.2007 päivätyssä kirjeessään.

14 Koska komissio ei ollut tyytyväinen tähän vastaukseen, se nosti nyt käsiteltävän kanteen.

Kanne

Asianosaisten lausumat

15 Komissio väittää, että riidanalainen lainsäädäntö ja erityisesti kiinteistöjen hankinnasta kannettavan veron laskentatapa on EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan sekä ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan vastainen, koska sillä saatetaan huonompaan asemaan sellaiset unionin kansalaiset ja Euroopan talousalueen (ETA) jäsenvaltioiden kansalaiset, jotka vapaata liikkuvuutta koskevaa oikeuttaan käyttäessään haluavat hankkia kiinteistön Unkarista ja myydä samanaikaisesti toisessa Euroopan unionin tai ETA:n jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistönsä.

16 Komission mukaan kyseessä on välillinen vero.

17 Se väittää, että kyseinen vero kannetaan kaikista ensisijaiseksi asunnoksi tarkoitettujen kiinteistöjen hankinnoista Unkarissa mutta että veroa voidaan alentaa tai se voidaan jopa poistaa, jos hankinnan kanssa tietyssä määrin samanaikaisesti myydään

ostajan edellinen asunto, edellyttäen, että viimeksi mainittu asunto sijaitsee Unkarissa. Vaikka kyseisen veron laskentaperusteena verolain 21 §:n 5 momentin mukaan nimittäin onkin hankitun omaisuuden bruttomääräisen markkina-arvon ja myydyn omaisuuden bruttomääräisen markkina-arvon välinen erotus, ainoastaan Unkarin alueella sijainneen myydyn omaisuuden arvo voidaan vähentää. Tällä verojärjestelmällä luodun syrjinnän johdosta henkilöiden, jotka ostavat ensimmäistä kertaa Unkarissa ensisijaiseksi asunnoksi tarkoitetun kiinteistön, tilanne on epäedullisempi, ja heidän kannaltaan on vähemmän houkuttelevaa ostaa uutta asuntoa kyseisestä jäsenvaltiosta ja asettautua sinne kuin henkilöiden, jotka ostavat uudelleen tämänkaltaista omaisuutta heidän Unkarin alueella jo omistamansa omaisuuden tilalle.

18 Komission mukaan henkilöiden, joilla oli ennen uuden ensisijaisen asuntonsa hankkimista Unkarista ensisijainen asunto jossain muussa jäsenvaltiossa, tilanne saattoi olla sama kuin niiden henkilöiden, joilla jo oli tällainen asunto Unkarissa, eli ensin mainitut olivat niin ikään joutuneet maksamaan mainitussa toisessa jäsenvaltiossa riidanalaista veroa määrältään vastaavan veron hankkiessaan omaisuutta, joka oli tarkoitettu heidän ensisijaiseksi asunnokseen. Se seikka, että Unkarin lainsäädännön mukaan myydyn omaisuuden myyntiarvoa ei voida vähentää ostetun uuden omaisuuden arvosta veron perustetta laskettaessa, jos myyty omaisuus ei sijaitse Unkarissa, johtaa toisiinsa objektiivisesti rinnastettavien tilanteiden erilaiseen kohteluun ja on näin ollen syrjintää.

19 Sijoittautumisvapauden loukkaamisesta komissio katsoo, että mainitun vapauden käyttämisen kannalta merkitystä ei ole sillä, toisin kuin Unkarin tasavalta on esittänyt, että nyt tarkasteltava lain säännös koskee asuintarkoitukseen käytettäviä kiinteistöjä eikä liikekiinteistöjä. Ei nimittäin ole mahdotonta, että itsenäinen ammatinharjoittaja päättää käyttää ammattitoimintansa harjoittamispaikkana ensisijaista asuntoaan.

20 Komission mukaan samaa johtopäätöstä on EY 18 artiklan perusteella samoista syistä sovellettava henkilöihin, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa.

21 Komissio katsoo myös, että samoista syistä, joihin perustuu EY 39 ja EY 43 artiklan rikkominen, Unkarin tasavalta on jättänyt noudattamatta myös ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan – jotka koskevat sijoittautumisvapautta ja työntekijöiden vapaata liikkuvuutta – mukaisia velvoitteitaan.

22 Lisäksi komissio toteaa, ettei tällaista syrjintää voida oikeuttaa yleistä etua koskevilla syillä.

23 Verojärjestelmän johdonmukaisuuteen perustuvista syistä komissio katsoo, ettei Unkarin tasavalta voi vedota asiassa C-204/90, Bachmann, 28.1.1992 annettuun tuomioon (Kok., s. I-249) eikä asiassa C-471/04, Keller Holding, 23.2.2006 annettuun tuomioon (Kok., s. I-2107). Vaikka pitääkin paikkansa, että tarpeella taata verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa EY:n perustamissopimuksella taattujen perusvapauksien käytön rajoittamista, tähän oikeuttamisperusteeseen nojautuva argumentti voidaan hyväksyä vain, jos kyseinen veroetu on suorassa yhteydessä siihen, että se kompensoidaan kantamalla tietty vero. Riidanalaisessa lainsäädännössä tarkoitettujen kiinteistöjen myyntien välillä ei kuitenkaan ole mitään suoraa verotuksellista yhteyttä.

24 Komissio katsoo lisäksi, että Unkarin hallituksen puolustuksekseen esittämällä alueperiaatteella – jonka mukaan verotustoimivaltaa voidaan käyttää rajoituksetta valtion alueella oleviin mutta ei ulkomailla sijaitseviin kiinteistöihin – ei myöskään voida oikeuttaa verolain 21 §:n 5 momentissa säädettyä toimenpidettä.

25 Komissio toteaa asiassa C-319/02, Manninen, 7.9.2004 annettuun tuomioon (Kok., s. I-7477, 49 kohta) viitaten, etteivät Unkarin viranomaiset voi vedota myöskään verotulojen mahdolliseen vähentymiseen yleistä etua koskevana pakottavana syynä toimenpiteen oikeuttamiseksi.

26 Edelleen asiassa Manninen annettuun tuomioon viitaten komissio pitää pätemättömänä myös oikeuttamisperustetta, jonka mukaan Unkarin viranomaisten on Unkarissa sijaitsevan kiinteistön hankinnasta kannettavan veron määrää laskettaessa vaikea ottaa huomioon muissa jäsenvaltioissa myytyjä kiinteistöjä ja näiden kiinteistöjen hankinnan yhteydessä maksettuja veroja. Vaikeuksilla, jotka liittyvät sen määrittämiseen, missä määrin ulkomailla maksettu vero vastaa – sekä aineellisesti että laskentatavan suhteen – riidanalaista veroa, ei voida missään tapauksessa pätevästi oikeuttaa nyt tarkasteltavaa syrjintää. Komissio myöntää kuitenkin, että Unkarin tasavallalla on asiassa C-256/06, Jäger, 17.1.2008 annetun tuomion (Kok., s. I-123) mukaisesti oikeus asettaa verovelvollisille tiettyjä vaatimuksia tarvitsemiensa tietojen saamiseksi, mutta tällaiset vaatimukset eivät saa missään tapauksessa olla suhteettomia tavoitellun päämäärän kannalta.

27 Unkarin tasavalta korostaa, että riidanalaista veroa on pidettävä välittömänä verona, toisin kuin komissio on väittänyt, ja sen mukaan kyseessä oleva verojärjestelmä ei ole sellainen, että sillä rikottaisiin EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklaa tai ETA-sopimuksen vastaavia artikloja. Toissijaisesti se väittää, että järjestelmä on joka tapauksessa oikeutettu yleistä etua koskevista syistä.

28 Ensinnäkin Unkarin tasavalta vetoaa siihen, että henkilöiden liikkumisvapautta ja sijoittautumisvapautta ei ole loukattu lähinnä siitä syystä, ettei kyse ole toisiinsa objektiivisesti rinnastettavien tilanteiden välisestä syrjinnästä. Se kiistää komission näkemyksen tältä osin ja katsoo, että toisiinsa objektiivisesti rinnastettavissa tilanteissa ovat kaikki sellaiset henkilöt, jotka haluavat hankkia kiinteistön Unkarista ensimmäistä kertaa, eikä sillä, ovatko he hankkineet tällaista omaisuutta toisesta

jäsenvaltiosta, ole asian kannalta merkitystä. Toisiinsa objektiivisesti rinnastettavissa tilanteissa ovat niin ikään henkilöt, jotka jo omistivat Unkarissa ensisijaisena asuntonaan käyttämänsä kiinteistön ja hankkivat mainitusta jäsenvaltiosta uuden tällaisen kiinteistön aiemman tilalle.

29 Unkarin tasavallan mukaan henkilöiden, jotka myyvät Unkarissa sijaitsevan ensisijaisena asuntonaan käyttämänsä kiinteistön hankkiakseen samasta jäsenvaltiosta jonkin muun samantyyppisen kiinteistön, tilanne ei sitä vastoin ole rinnastettavissa sellaisten henkilöiden tilanteeseen, jotka myyvät muussa jäsenvaltiossa sijaitsevan ensisijaisena asuntonaan käyttämänsä kiinteistön hankkiakseen Unkarista jonkin muun samantyyppisen kiinteistön. Näiden henkilöiden verotuksellinen kotipaikka voi olla eri, koska ensin mainittuun ryhmään kuuluvien henkilöiden kotipaikka on Unkarissa ja jälkimmäiseen ryhmään kuuluvien kotipaikka taas on ulkomailla. Jälkimmäiseen ryhmään kuuluvien henkilöiden aiemmin omistama omaisuus ei myöskään kuulu Unkarin vero-oikeuden alueellisen eikä aineellisen soveltamisalan piiriin, kun taas ensin mainittuun ryhmään kuuluvien henkilöiden myymän omaisuuden kohdalla tilanne on toinen.

30 Tässä Unkarin tasavalta tukeutuu aiempaan oikeuskäytäntöön ja erityisesti asiassa C-279/93, Schumacker, 14.2.1995 annettuun tuomioon (Kok., s. I-225, 34 kohta) ja asiassa C-376/03, D., 5.7.2005 annettuun tuomioon (Kok., s. I-5821), joiden mukaan tulo- ja varallisuusverotuksessa maassa asuvien henkilöiden tilanne ei yleensä ole rinnastettavissa ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteeseen eikä se seikka, että jäsenvaltio ei myönnä ulkomailla asuvalle eräitä maassa asuville myöntämiään veroetuja, ole yleensä syrjintää. Lisäksi Unkarin tasavalta vetoaa väitteidensä tueksi asiassa C-512/03, Blanckaert, 8.9.2005 annettuun tuomioon (Kok., s. I-7658) ja korostaa, että siinä kyseessä olleet säännökset ovat samankaltaisia kuin nyt kyseessä olevat säännökset.

31 Unkarin tasavalta korostaa myös, ettei perustamissopimuksessa, sellaisena kuin sitä on oikeuskäytännössä tulkittu, taata unionin kansalaiselle, että toiminnan harjoittamisen siirtäminen toiseen jäsenvaltioon olisi verotuksen kannalta neutraalia (ks. mm.

asia C-387/01, Weigel, tuomio 29.4.2004, Kok., s., I-4981, 55 kohta; asia C-365/02, Lindfors, tuomio 15.7.2004, Kok., s. I-7183, 34 kohta ja asia C-403/03, Schempp, tuomio 12.7.2005, Kok., s. I-6421, 45 kohta). Mainittu jäsenvaltio väittää näin ollen, että nyt tarkasteltava järjestelmä noudattaa verotuksen alueperiaatetta, joka on tunnustettu unionin oikeudessa (ks. mm. asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997, Kok., s. I-2471) ja jonka nojalla kansallisia verojärjestelmiä sovelletaan rinnakkain ilman, että niiden välillä vallitsisi hierarkiaa.

32 Koska kansallisten verolainsäädäntöjen välisistä eroista mahdollisesti aiheutuvat vääristymät eivät kuulu liikkumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan, Unkarin tasavallan mukaan voidaan ajatella, että henkilöä, joka on käyttänyt hyväkseen vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä, kohdellaan jäsenvaltiossa verotuksellisesti epäedullisemmin pelkästään siitä syystä, että hän kuuluu toisen jäsenvaltion verotusvallan piiriin. Tällaista tilannetta ei kuitenkaan voida itsessään pitää mainittuun henkilöön kohdistuvana syrjintänä eikä myöskään unionin oikeuden vastaisena liikkumisvapautta koskevan oikeuden rajoituksena.

33 Unkarin tasavalta korostaa tässä yhteydessä, että verorasituksen määrittämisen lisäksi myös etujen myöntäminen kuuluu jäsenvaltioiden verotukselliseen toimivaltaan. Niinpä riidanalainen lainsäädäntö on alueperiaatteen mukainen, eikä sillä rikota unionin oikeutta.

34 Perusoikeuksien mahdollinen rajoitus on tässä tilanteessa ainoastaan väistämätön seuraus jäsenvaltioiden verotusvallan alueellisesta jakamisesta. Verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttäminen jäsenvaltioiden välillä on yleistä etua koskeva syy, jolla tällaiset rajoitukset voidaan oikeuttaa.

35 Toissijaisesti Unkarin tasavalta katsoo vakiintuneen oikeuskäytännön (ks. em. asia Bachmann; asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok., s. I-305; em. asia Manninen; em. asia Keller Holding ja asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007, Kok., s. I-9569) perusteella, että riidanalainen verotusjärjestelmä on oikeutettu verojärjestelmän johdonmukaisuuteen perustuvista yleistä etua koskevista syistä. Unionin tuomioistuin on hyväksynyt tällaisen oikeuttamisperusteen nyt tarkasteltavissa olosuhteissa, jos asiassa on osoitettu, että kyseisen veroedun myöntäminen on suorassa yhteydessä sitä vastaavaan verorasitukseen, ja jos etu ja rasitus koskevat samaa henkilöä ja samaa veroa. Nyt käsiteltävässä asiassa Unkarin tasavalta vahvistaa, että tällainen yhteys on olemassa, kun otetaan huomioon se seikka, että ainoastaan henkilöt, jotka ovat jo hankkineet kiinteistön Unkarin alueelta, voivat saada riidanalaisen veroedun Unkarissa sijaitsevan toisen kiinteistön hankinnan yhteydessä. Näin ollen on kiistatonta, että kyseinen veroetu ja sitä vastaava verorasitus koskevat samaa henkilöä ja liittyvät samaan veroon.

36 Unkarin tasavalta myös kiistää komission väitteen, jonka mukaan riidanalaisella lainsäädännöllä pyrittäisiin ainoastaan välttämään verovarojen väheneminen. Lainsäädännöllä pyritään siihen, että kaikista kiinteistöjen hankinnoista Unkarissa kannetaan hankitun omaisuuden täydestä markkina-arvosta riidanalainen vero ainakin yhden kerran, ja samalla vältetään se, että varoja, joita mainittu vero on rasittanut ensimmäisen hankinnan yhteydessä, rasitettaisiin enää uudestaan. Kyse on johdonmukaisesta kokonaisuudesta, jota ei voida erottaa alueperiaatteen täytäntöönpanosta.

37 Lopuksi kyseinen jäsenvaltio väittää, että riidanalaisessa lainsäädännössä säädetyn veroedun ulottaminen ulkomaisiin kiinteistöihin johtaisi käytännön ongelmiin, jotka ovat niin merkittäviä, että ne estäisivät järjestelmää toimimasta eikä mahdollisia väärinkäytöksiä voitaisi enää estää.

38 Unkarin tasavalta muistuttaa lisäksi vastauskirjelmässään komission kannekirjelmästä ilmenevän, että se riitauttaa Unkarin lainsäädännön siitä syystä, että sillä rajoitetaan

vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevan oikeuden käyttöä sellaisten henkilöiden vahingoksi, jotka haluavat muuttaa ensisijaisen asuinpaikkansa Unkariin käyttämällä vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevaa oikeuttaan. Jos komissio olisi halunnut tutkia riidanalaista lainsäädäntöä siltä pohjalta, että omaisuuden ostamista pidetään pelkästään sijoituksena eikä huomioon oteta asuinpaikan tai verotuksellisen kotipaikan vaihdoksia, voidaan olettaa, että komissio olisi tällöin tutkinut lainsäädäntöä EY 56 artiklassa tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta.

39 Koska komissio ei tuonut esiin viimeksi mainittua perusvapautta vaan ainoastaan henkilöiden vapaan liikkuvuuden, Unkarin tasavallan mukaan on katsottava, että kanne koskee ainoastaan tilanteita, joissa henkilö, joka käyttää oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, muuttaa asuinpaikkansa Unkariin. Kyseinen jäsenvaltio katsoo siis, että asuinpaikan ja verotuksellisen kotipaikan vaihtaminen oikeuttaa erottamaan henkilöt, jotka hankkivat asunnon Unkarista ensimmäistä kertaa, niistä henkilöistä, jotka hankkivat Unkarista uuden asunnon kyseisessä valtiossa jo olevan edellisen asuntonsa tilalle.

40 Näin ollen Unkarin tasavalta, joka vetoaa päättelynsä tueksi asiassa C-67/08, Block, 12.2.2009 annettuun tuomioon (Kok., s. I-883), väittää, ettei jäsenvaltiolla ole velvollisuutta ottaa huomioon unionin tai ETA:n toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan asunnon markkina-arvoa.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

41 Aluksi on muistutettava, että komissio ja Unkarin tasavalta ovat eri mieltä siitä, onko riidanalainen vero luokiteltava välittömäksi vai välilliseksi veroksi.

42 Tästä on todettava, että riippumatta siitä, onko nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva vero välitön vai välillinen, tällaista veroa ei ole yhdenmukaistettu unionissa, ja se kuuluu näin ollen jäsenvaltioiden toimivallan piiriin, mutta unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan niiden on kuitenkin tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. välittömästä verotuksesta asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok., s. I-2229, 21 kohta; asia C-155/09, komissio v. Kreikka, tuomio 20.1.2011, Kok., s. I-65, 39 kohta ja asia C-10/10, komissio v. Itävalta, tuomio 16.6.2011, Kok., s. I-5389, 23 kohta).

43 Näin ollen on tutkittava, rajoitetaanko kiinteän omaisuuden vastikkeellisten luovutusten verotusta koskevilla kansallisilla säännöksillä ja erityisesti verolain 2 §:n 2 momentilla ja 21 §:n 5 momentilla komission väittämällä tavalla henkilöiden liikkumisvapauksia, jotka vahvistetaan EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklassa sekä ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklassa.

Perustamissopimuksen määräysten rikkomista koskevat kanneperusteet

44 EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan rikkomista koskevasta kanneperusteesta on muistutettava, että EY 18 artiklasta, jossa ilmaistaan yleisesti jokaisella unionin kansalaisella oleva oikeus vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, on työntekijöiden vapaan liikkuvuuden osalta erityismääräys EY 39 artiklassa ja sijoittautumisvapauden osalta EY 43 artiklassa (ks. asia C-345/05, komissio v. Portugali, tuomio 26.10.2006, Kok., s. I-10633, 13 kohta; asia C-104/06, komissio v. Ruotsi, tuomio 18.1.2007, Kok., s. I-671, 15 kohta; asia C-152/05, komissio v. Saksa, tuomio 17.1.2008, Kok., s. I-39, 18 kohta ja em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 41 kohta).

45 Näin ollen nyt tarkasteltavaa verojärjestelmää on ensin tutkittava EY 39 ja EY 43 artiklan kannalta ja vasta sen jälkeen suhteessa EY 18 artiklaan sellaisten henkilöiden osalta, jotka siirtyvät jäsenvaltiosta toiseen asettuakseen sinne syistä, jotka eivät liity taloudellisen toiminnan harjoittamiseen.

– Kysymys siitä, onko asiassa rajoitettu EY 39 ja EY 43 artiklaa

46 Kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa unionin kansalaisten kaikenlaista ammattitoiminnan harjoittamista koko Euroopan unionin alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (ks. asia C-464/02, komissio v. Tanska, tuomio 15.9.2005, Kok., s. I-7929, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; em. asia komissio v. Portugali, tuomion 15 kohta; em. asia komissio v. Ruotsi, tuomion 17 kohta; em. asia komissio v. Saksa, tuomion 21 kohta ja em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 43 kohta).

47 Jäsenvaltion kansalaisille tunnustettu vapaus sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle sisältää muun muassa sen, että heillä on oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia niillä samoilla edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia (ks. mm. asia C-270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok., s. 273, 13 kohta ja asia C-47/08, komissio v. Belgia, tuomio 24.5.2011, Kok., s. I-4105, 79 kohta sekä vastaavasti asia C-161/07, komissio v. Itävalta, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10671, 27 kohta). Toisin sanoen EY 43 artiklassa kielletään jäsenvaltiota säätämästä lainsäädännössään niiden henkilöiden osalta, jotka käyttävät hyväkseen oikeutta sijoittautua sen alueelle, erilaisia edellytyksiä heidän toimintansa harjoittamiselle kuin mitä on määritelty jäsenvaltion omille kansalaisille (em. asia komissio v. Itävalta, tuomio 22.12.2008, 28 kohta ja em. asia komissio v. Belgia, tuomio 24.5.2011, 79 kohta).

48 Komissio väittää, että riidanalainen lainsäädäntö on siitä syystä, että siinä kohdellaan ulkomaisia tai unkarilaisia verovelvollisia, jotka myyvät Unkarin alueella sijaitsevaa omaisuutta, eri tavalla kuin niitä verovelvollisia, jotka myyvät kyseisen alueen ulkopuolella sijaitsevaa omaisuutta, syrjivä ja omiaan saamaan viimeksi mainitut luopumaan käyttämästä vapaan liikkuvuuden oikeuttaan ja sijoittautumisvapauttaan.

49 Komission mukaan syrjintä siis aiheutuu siitä, että asuinpaikan vaihtoa toisesta jäsenvaltiosta Unkariin kohdellaan verotuksessa epäedullisemmin kuin asuinpaikan vaihtoa Unkarin sisällä, koska se katsoo tässä yhteydessä, että verotuksellisen yhdenvertaisuusperiaatteen nojalla ensin mainittua tilannetta, johon liittyy rajat ylittävä tekijä, olisi kohdeltava samalla tavoin kuin jälkimmäistä, ja sen olisi oikeutettava riidanalaiseen veroetuun.

50 Tästä on muistutettava, että erittäin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on voi olla ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa (ks. mm. em. asia Schumacker, tuomion 30 kohta; asia C-383/05, Talotta, tuomio 22.3.2007, Kok., s. I-2555, 18 kohta ja asia C-182/06, Lakebrink ja Peters-Lakebrink, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6705, 27 kohta).

51 Näin ollen kahden eri verovelvollisten ryhmän erilaista kohtelua voidaan pitää perustamissopimuksessa tarkoitettuna syrjintänä, jos ryhmien tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavissa kyseessä olevien verosääntöjen kannalta.

52 Tästä seuraa, että Unkarin tasavallan on nyt käsiteltävässä asiassa myönnettävä kyseinen veroetu verovelvollisille, jotka myyvät kiinteistön Unkarin alueen ulkopuolella, vain, jos heidän tilanteensa voidaan nyt tarkasteltavan veron kannalta objektiivisesti rinnastaa sellaisten verovelvollisten tilanteeseen, jotka myyvät Unkarin alueella sijaitsevan kiinteistön.

53 Unkarin tasavalta riitauttaa komission tästä esittämän johtopäätöksen ja väittää, etteivät tilanteet ole toisiinsa rinnastettavia. Kyseisen jäsenvaltion mukaan riidanalaisen veroedun myöntäminen voidaan evätä sellaisen omaisuuden osalta, josta vero oli aiemmin maksettu tai olisi tullut maksaa muussa jäsenvaltiossa, jos tämä jäsenvaltio olisi säätänyt tällaisesta julkisesta maksurasituksesta. Koska riidanalaisen lainsäädännön soveltamisala – kuvatunlaisen julkisen maksurasituksen luonteen vuoksi – kattaa vain Unkarissa sijaitsevat kiinteistöt, henkilöiden, jotka eivät olleet aiemmin hankkineet kiinteistöä kyseisestä jäsenvaltiosta, tilanne ei ole rinnastettavissa niiden henkilöiden tilanteeseen, jotka jo omistivat tällaista omaisuutta, ja näin ollen erilaisten sääntöjen soveltaminen näihin kahteen henkilöryhmään ei kyseisen jäsenvaltion mukaan ole perustamissopimuksessa tarkoitettua syrjintää.

54 Tätä perustelua ei kuitenkaan voida hyväksyä.

55 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on tosin todettu, että kyseessä olevassa valtiossa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät pääsääntöisesti ole rinnastettavissa toisiinsa välittömien verojen alalla, koska ulkomailla asuvan henkilön kyseessä olevasta valtiosta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän saa pääasiallisesti asuinpaikaltaan, ja koska ulkomailla asuvan kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, joka yleensä on hänen tavanomainen asuinpaikkansa (ks. em. asia Schumacker, tuomion 31 ja 32 kohta; asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999, Kok., s. I-5451, 22 kohta ja asia C-169/03, Wallentin, tuomio 1.7.2004, Kok., s. I-6443, 15 kohta).

56 Näin ollen se, ettei jäsenvaltio anna ulkomailla asuvalle henkilölle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää kyseisessä jäsenvaltiossa asuville, ei pääsääntöisesti ole syrjivää, koska maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- ja

perhekohtaisen tilanteen osalta (ks. em. asia Schumacker, tuomion 34 kohta; em. asia Gschwind, tuomion 23 kohta; asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003, Kok., s. I-5933, 44 kohta ja em. asia Wallentin, tuomion 16 kohta).

57 On kuitenkin huomattava, että nämä periaatteet on kehitetty oikeuskäytännössä, joka koskee tuloveroa eli alaa, jolla objektiiviset erot verovelvollisten välillä – kuten tulolähde, henkilökohtainen veronmaksukyky tai henkilö- ja perhekohtainen tilanne – voivat vaikuttaa verovelvollisen verotukseen, ja lainsäätäjä ottaa tällaiset erot yleensä huomioon. Tilanne ei kuitenkaan ole tällainen riidanalaisen veron suhteen, sillä se määritetään myytyjen kiinteistöjen hinnan perusteella. Unkarin tasavalta ei ole myöskään väittänyt – eikä näin ilmene mistään oikeudenkäyntiaineistoon sisältyvästä seikasta –, että verovelvollisten henkilökohtaiset olosuhteet otettaisiin huomioon kyseistä veroa maksettaessa.

58 Tässä tilanteessa riidanalaisen veron kannalta arvioituna ainoa ero Unkarista uuden ensisijaisen asunnon hankkivien Unkarin ulkopuolella asuvien henkilöiden – mukaan luettuina Unkarin kansalaiset, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen unionissa – ja Unkarissa asuvien henkilöiden – olivatpa he Unkarin tai jonkin muun jäsenvaltion kansalaisia – välillä perustuu heidän aiemman ensisijaisen asuntonsa sijaintipaikkaan. Molemmissa tapauksissa kyseessä olevat henkilöt ovat ostaneet kiinteistön Unkarista asettautuakseen sinne asumaan, ja aiemman ensisijaisen asuntonsa oston yhteydessä toiset ovat maksaneet riidanalaiseen veroon nähden samanluonteisen veron aiemmassa asuinvaltiossaan, kun taas toiset ovat maksaneet riidanalaisen veron Unkarissa.

59 Tällaisissa olosuhteissa sen hyväksyminen, että jäsenvaltio voisi pelkästään sillä perusteella, että unionin kansalaisen ensimmäinen ensisijainen asuinpaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vapaasti kohdella häntä eri tavalla, tekisi henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevat säännöt sisällyksettömiksi (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, 18 kohta; yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok., s. I-1727, 42 kohta ja asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008, Kok., s. I-8947, 26 kohta).

60 Edellä esitetyn perusteella – ja kuten komissio on perustellusti todennut – kaikkien henkilöiden, jotka vaihtavat ensisijaista asuinpaikkaansa unionin ja ETA:n alueella, tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavissa riippumatta siitä, tapahtuuko vaihdos Unkarin alueen sisällä vai vaihdetaanko asuinpaikka Unkariin jäsenvaltiosta, jossa aiempi asuinpaikka sijaitsi.

61 Tämän tultua selvitetyksi on muistutettava, että syrjinnän olemassaolon osoittamiseksi tilanteen, johon liittyy yhteisöulottuvuus, rinnastettavuutta täysin jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen on tutkittava myös ottamalla huomioon kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä (ks. mm. em. asia Papillon, tuomion 27 kohta).

62 Oikeudenkäyntiaineistosta ilmenee, että nyt tarkasteltavan kansallisen lainsäädännön tarkoituksena on kantaa kaikista kiinteistöjen hankinnoista vero, jonka perusteena on hankitun kiinteistön täysi markkina-arvo, mutta välttää samalla se, että varoja, joita mainittu vero on rasittanut myydyn kiinteistön hankinnan yhteydessä, rasitettaisiin uudestaan myöhemmän hankinnan yhteydessä.

63 Kun tarkastellaan tilanteiden rinnastettavuutta toisiinsa, tavoite verottaa kiinteistöjen hankintaan sijoitettua pääomaa vain yhden kerran voidaan periaatteessa saavuttaa sekä silloin, kun myyty kiinteistö sijaitsee Unkarin alueella, että silloin, kun kiinteistö sijaitsee muun jäsenvaltion alueella.

64 Verolain tavoitteen kannalta nämä kaksi tilannetta ovat siis objektiivisesti toisiinsa rinnastettavia.

65 Näin ollen riidanalainen verojärjestelmä johtaa epäyhdenvertaiseen kohteluun sen perusteella, missä myyty kiinteistö sijaitsee.

66 Komission väittämästä, jonka mukaan riidanalainen lainsäädäntö voi saada henkilöt luopumaan asunnon ostamisesta Unkarissa, on muistutettava, että – kuten edellä todetaan – epäämällä riidanalaisen veroedun henkilöiltä, jotka hankkivat Unkarista kiinteistön ensisijaiseksi asunnokseen, vaikka he ovat myyneet tai ovat myymässä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa edellistä ensisijaista asuntoaan, kyseisellä lainsäädännöllä aiheutetaan näille henkilöille raskaampi verorasitus kuin niille, jotka saavat mainitun veroedun.

67 Tällaisessa tilanteessa ei ole mahdotonta, että riidanalainen lainsäädäntö voi tietyissä tapauksissa saada henkilöt, jotka käyttävät EY 39 ja EY 43 artiklaan perustuvaa oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen ja sijoittautumisvapauteen, luopumaan asunnon ostamisesta Unkarista.

68 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että verolain 2 §:n 2 momentti ja 21 §:n 5 momentti muodostavat EY 39 ja EY 43 artiklassa vahvistettujen henkilöiden liikkumisvapauksien rajoituksen sikäli kuin niillä saatetaan kiinteistöjen hankinnasta kannettavan veron suhteen henkilöt, jotka haluavat asettautua Unkariin ostamalla sieltä kiinteistön, epäedullisempaan asemaan kuin henkilöt, jotka muuttavat kyseisen jäsenvaltion sisällä, koska mainituilla säännöksillä ei sallita ensin mainittujen henkilöiden saavan edukseen kyseessä olevaa veroetua kiinteistöä ostaessaan.

– Kysymys siitä, voidaanko rajoitukset oikeuttaa

69 Hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansalliset toimenpiteet, jotka voivat haitata perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä tai tehdä näiden vapauksien käyttämisestä vähemmän houkuttelevaa, voidaan silti hyväksyä edellyttäen, että niillä on yleisen edun mukainen tavoite, että niillä voidaan taata tämän tavoitteen saavuttaminen ja että niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen

tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 51 kohta).

70 Niinpä on tutkittava, voidaanko näiden kahden verovelvollisryhmän välinen erilainen kohtelu oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, kuten tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus.

71 Oikeuskäytännössä on jo todettu, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa säännöstö, jolla voidaan rajoittaa perustamissopimuksessa taattuja perusvapauksia (ks. mm. em. asia Bachmann, tuomion 21 kohta; em. asia Manninen, tuomion 42 kohta; asia C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomio 23.10.2008, Kok., s. I-8061, 43 kohta ja asia C-182/08, Glaxo Wellcome, tuomio 17.9.2009, Kok., s. I-8591, 77 kohta).

72 Jotta tähän tarpeeseen pohjautuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on kuitenkin selvitettävä, että kyseinen veroetu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. mm. em. asia Manninen, tuomion 42 kohta; asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok., s. I-2107, 68 kohta ja em. asia Amurta, tuomion 46 kohta).

73 Tästä on todettava, että verolailla luotu järjestelmä perustuu ajatukseen siitä, että henkilön, joka ostaa Unkarissa sijaitsevan kiinteistön ensisijaiseksi asunnokseen ja myy mainitussa laissa säädetyssä määräajassa niin ikään Unkarissa sijaitsevan edellisen asuntonsa, ei ole maksettava veroa ostamansa omaisuuden koko määrästä vaan ainoastaan ostamansa omaisuuden markkina-arvon ja myymänsä omaisuuden markkina-arvon välisestä erotuksesta. Näin ollen veron kohteena on ainoastaan vielä verottamatta oleva osa omaisuuden hankintaan sijoitetuista varoista.

74 Jos myyty omaisuus sitä vastoin sijaitsee muussa jäsenvaltiossa kuin Unkarin tasavallassa, jälkimmäisellä ei ole verotusoikeutta siihen toimenpiteeseen, jonka henkilö, joka on päättänyt hankkia Unkarista kiinteistön ensisijaiseksi asunnokseen, toteutti tässä muussa jäsenvaltiossa. Koska nyt tarkasteltavassa säännöstössä säädetään, että kyseisen veroedun voivat kiinteistön hankinnan yhteydessä saada ainoastaan henkilöt, jotka ovat jo maksaneet riidanalaisen veron vastaavanlaisen omaisuuden hankinnan yhteydessä, tämän veroedun rakenne heijastaa symmetristä logiikkaa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla (ks. vastaavasti em. asia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 42 kohta).

75 Jos nimittäin verovelvolliset, jotka eivät ole aiemmin maksaneet kyseistä veroa riidanalaisen verojärjestelmän mukaisesti, voisivat saada nyt tarkasteltavan veroedun, he saisivat perusteetta etua sellaisen verotuksen seurauksena, jota heidän edelliseen, Unkarin alueen ulkopuolella toteutettuun hankintaansa ei ole kohdistunut.

76 Tämän seurauksena edellä kuvatussa järjestelmässä myönnetyn veroedun ja alkuperäisen maksusuorituksen välillä on suora yhteys. Kyseinen veroetu ja sitä vastaavaa verorasitus koskevat sekä samaa henkilöä että samaa veroa.

77 Tässä yhteydessä on muistutettava, että näitä kahta edellytystä eli sitä, että kyse on samasta verosta ja samasta verovelvollisesta, on pidetty riittävinä edellä mainitun yhteyden osoittamiseksi (ks. mm. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok., s. I-4071, 58 kohta; asia C-168/01, Bosal, tuomio 18.9.2003, Kok., s. I-9409, 29 ja 30 kohta sekä em. asia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 42 kohta). Lisäksi on korostettava, ettei komissio ole nimenomaisesti riitauttanut sitä, että kyseinen veroetu on myönnetty samalle verovelvolliselle ja saman veron osalta.

78 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että verolain 2 §:n 2 momentissa ja 21 §:n 5 momentissa säädetty rajoitus on oikeutettu tarpeella taata verojärjestelmän johdonmukaisuus.

79 Jotta rajoitus voisi kuitenkin olla tällä perusteella oikeutettu, sen on lisäksi – kuten tämän tuomion 69 kohdassa muistutetaan – oltava tavoitteeseen soveltuva ja siihen nähden oikeasuhteinen.

80 Tästä on todettava, että kyseessä oleva rajoitus soveltuu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa arvioituna tällaisen päämäärän saavuttamiseen sikäli kuin se toteutetaan täysin symmetrisesti, koska nyt tarkasteltavassa verojärjestelmässä voidaan ottaa huomioon ainoastaan Unkarissa sijaitsevan myydyn kiinteistön arvon ja hankitun kiinteistön arvon välinen erotus (ks. vastaavasti Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 44 kohta).

81 Rajoitus on myös oikeasuhteinen tavoitteeseen nähden. Yhtäältä on muistutettava, että nyt tarkasteltavan säännöstön tarkoituksena on erityisesti välttää sitä, että ostettaessa Unkarista toinen ensisijainen asunto edelliseen ensisijaiseen ja sittemmin myytyyn asuntoon sijoitetusta pääomasta kannettaisiin kaksinkertainen vero. Toisaalta on huomattava, että Unkarin tasavallalla ei ole mitään verotusoikeutta kiinteistöjen luovutuksiin muissa jäsenvaltioissa, kuten tämän tuomion 74 kohdassa todetaan.

82 Näissä olosuhteissa viimeksi mainittujen luovutusten huomioon ottaminen kyseessä olevan veron perusteen alentamiseksi johtaisi siihen, että niitä kohdeltaisiin kuin niistä olisi jo kannettu riidanalainen vero, vaikka näin ei olisi tehtykään. Tällainen tilanne olisi ilmeisen selvästi vastoin edellä mainittua kaksinkertaisen verotuksen välttämisen tavoitetta Unkarin verojärjestelmässä.

83 Vaikka myös muissa jäsenvaltioissa toteutettuihin kiinteistöjen luovutuksiin on voinut kohdistua samankaltaisia tai jopa samanlaisia veroja kuin nyt kyseessä oleva vero, unionin oikeuden nykytilassa jäsenvaltioilla on kuitenkin verotuksen alalla – unionin oikeuden noudattamisen asettamissa rajoissa – tietty itsenäisyys, ja näin ollen niillä ei ole velvollisuutta mukauttaa omia verotusjärjestelmiään muiden jäsenvaltioiden eri verotusjärjestelmiin estääkseen kaksinkertaisen verotuksen (ks. analogisesti asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007, Kok., s. I-10451, 51 kohta ja asia C-67/08, Block, tuomio 12.2.2009, Kok., s. I-883, 31 kohta).

84 Tätä arviointia ei voida kyseenalaistaa sillä, että omaisuusveron perusteen laskentatavan vuoksi verovelvollinen voidaan vapauttaa kyseisen veron maksamisesta hänen hankkiessaan myöhemmin Unkarissa sijaitsevan kiinteistön. Jos nimittäin toisen ostetun kiinteistön arvo on alhaisempi kuin myydyn kiinteistön arvo, toisen hankinnan yhteydessä sijoitettuun pääomaan ei kohdistu mitään verotusta, eikä verovelvollisella ole oikeutta mihinkään alennukseen ensimmäisen hankinnan yhteydessä maksamastaan verosta. Tällaisen mekanismin perusteella voidaan katsoa, että nyt tarkasteltava järjestelmä muodostaa todellakin edun eikä piilotettua verovapautusta, jonka voisivat saada ainoastaan Unkarissa asuvat henkilöt.

85 Näin ollen henkilöiden vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan oikeuttaa verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseen liittyvillä syillä.

– Kysymys siitä, onko asiassa rajoitettu EY 18 artiklaa

86 Henkilöistä, jotka eivät asu Unkarissa eivätkä harjoita siellä taloudellista toimintaa, on todettava, että kansallinen lainsäädäntö, jolla tietyt oman maan kansalaiset asetetaan

huonompaan asemaan pelkästään sen vuoksi, että he ovat käyttäneet vapauttaan liikkua ja oleskella toisessa jäsenvaltiossa, on EY 18 artiklan 1 kohdassa jokaiselle unionin kansalaiselle tunnustettuja vapauksia koskeva rajoitus (ks. asia C-406/04, De Cuyper, tuomio 18.7.2006, Kok., s. I-6947, 39 kohta; asia C-192/05, Tas-Hagen ja Tas, tuomio 26.10.2006, Kok., s. I-10451, 31 kohta sekä yhdistetyt asiat C-11/06 ja C-12/06, Morgan ja Bucher, tuomio 23.10.2007, Kok., s. I-9161, 25 kohta).

87 Nyt käsiteltävässä asiassa ei voida pätevästi kiistää sitä, että veron perusteen alentamisen epääminen henkilöiltä, jotka muuttavat unionin alueella muista kuin taloudellisen toiminnan harjoittamiseen liittyvistä syistä, voi eräissä tapauksissa saada kyseiset henkilöt luopumaan EY 18 artiklassa taattujen perusvapauksien käyttämisestä.

88 Oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että tällainen rajoitus voi olla unionin oikeuden kannalta oikeutettu, jos se perustuu objektiivisiin, yleistä etua koskeviin ja kyseessä olevien henkilöiden kansalaisuudesta riippumattomiin syihin ja jos se on oikeassa suhteessa kansallisessa oikeudessa hyväksyttävästi tavoiteltuun päämäärään (ks. em. asia De Cuyper, tuomion 40 kohta; em. asia Tas-Hagen ja Tas, tuomion 33 kohta ja em. yhdistetyt asiat Morgan ja Bucher, tuomion 33 kohta).

89 Tästä on todettava, että edellä 69–85 kohdassa esitettyä johtopäätöstä EY 39 ja EY 43 artiklan rajoittamisen oikeuttamisesta on samoilla perusteilla sovellettava myös EY 18 artiklan rikkomista koskevaan kanneperusteeseen (ks. asia C-522/04, komissio

v. Belgia, tuomio 5.7.2007, Kok., s. I-5701, 72 kohta; em. asia komissio v. Saksa, tuomion 30 kohta ja em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 60 kohta).

ETA-sopimuksen määräysten rikkomista koskevat kanneperusteet

90 Komissio väittää myös, että Unkarin tasavalta on jättänyt noudattamatta työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevien ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

91 Tästä on todettava, että vapaaseen liikkuvuuteen ja sijoittautumisvapauteen kohdistuvat rajoitukset kieltävät säännöt, jotka sisältyvät ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklaan, ovat sisällöltään samat kuin EY 39 ja EY 43 artiklassa määrätyt säännöt (ks. mm. em. asia komissio v. Belgia, tuomio 5.7.2007, 76 kohta).

92 Näin ollen kanneperusteet, jotka koskevat henkilöiden vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden loukkaamista, on todettava perusteettomiksi.

93 Koska mitään kanneperusteista ei ole hyväksytty, komission kanne on hylättävä.

Oikeudenkäyntikulut

94 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska Unkarin tasavalta on vaatinut komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja komissio on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Kanne hylätään.

2) Euroopan komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset