DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 1 december 2011 *

I mål C-253/09,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 8 juli 2009,

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal och K. Talabér-Ritz, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Ungern, företrädd av R. Somssich och M.Z. Fehér, båda i egenskap av ombud,

svarande, meddelar

* Rättegångsspråk: ungerska.

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits och M. Berger (referent),

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 september 2010,

och efter att den 9 december 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Ungern har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG, samt artiklarna 28 och 31 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet), genom att behandla förvärv, i Ungern, av fast egendom som ska användas som permanentbostad efter avyttring av annan egendom av samma slag olika, beroende på om den avyttrade egendomen är belägen i Ungern eller i en annan medlemsstat.

Tillämpliga nationella bestämmelser

2 63 § i 1995 års lag CXVII om inkomstskatt (nedan kallad inkomstskattelagen) hade, fram till och med den 31 december 2007, följande lydelse:

”… skattesatsen vid inkomst i samband med avyttring av fast egendom och rättigheter i fast egendom ska vara 25 procent.

… Denna skatt ska sättas ned helt eller delvis med det skattebelopp som är hänförligt till den del av intäkterna från avyttringen av fast egendom eller rättigheter i fast egendom (skatteavdrag för bostadsförvärv) som nyttjas när en privatperson förvärvar fast egendom som ska användas som permanentbostad av förvärvaren, en nära anhörig eller en före detta maka eller make, inom de 12 månader som föregår tidpunkten då intäkten uppbärs eller inom 60 månader efter den tidpunkten (grunden för skatteavdrag för bostadsförvärv).”

3 Detta skatteavdrag för förvärv av bostad medgavs endast i de fall investeringen avsåg en privatbostad i Ungern.

4 I 1 § i 1990 års lag XCIII om skatt (nedan kallad skattelagen) föreskrevs, i den i målet gällande lydelsen, följande:

”Förmögenhetsskatt ska erläggas vid arv, gåva och överlåtelse av egendom mot vederlag.”

5 2 § stycke 2 skattelagen har följande lydelse:

”Bestämmelserna om skatt på gåva och överlåtelse av egendom mot vederlag ska tillämpas på fast egendom inom landets gränser och på rättigheter i fast egendom, om inte annat föreskrivs i en internationell konvention.”

6 21 § stycke 5 skattelagen har följande lydelse:

”Om en privat köpare säljer en annan permanentbostad inom ett år före eller efter köpet ska beskattningsunderlaget för skatten utgöras av skillnaden mellan bruttomarknadsvärdet på den köpta egendomen och på den avyttrade egendomen.”

Det administrativa förfarandet

7 Genom en formell underrättelse av den 23 mars 2007 uppmärksammade kommissionen de ungerska myndigheterna på att ungersk skattelagstiftning avseende avyttring av fast egendom föreföll stå i strid med artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och 56 EG samt motsvarande artiklar i EES-avtalet.

8 Kommissionen gjorde gällande att dessa skattebestämmelser innebär att förvärv, i Ungern, av fast egendom som ska användas som permanentbostad efter avyttring av en tidigare bostad behandlades mindre fördelaktigt om den sistnämnda bostaden var belägen i Ungern och inte i en annan medlemsstat. Dessa bestämmelser medför således en högre skatt vid förvärv av fast egendom som ska användas som permanentbostad när det finns en koppling till en avyttring av en tidigare permanentbostad som

inte är belägen i Ungern. På grund av dessa bestämmelsers diskriminerande karaktär utgör de ett hinder mot den fria rörligheten för arbetstagare och kapital samt etableringsfriheten. Kommissionen gjorde också gällande att den inte såg några hänsyn som skulle kunna motivera denna skillnad i beskattning.

9 Republiken Ungern medgav i skrivelse av den 8 augusti 2007 att bestämmelserna i 63 § inkomstskattelagen stred mot gällande unionsrätt och angav avsikten att anta nya bestämmelser i syfte att säkerställa att skattskyldiga inte diskriminerades i samband med beräkningen av deras inkomstskatt på grund av platsen där deras fasta egendom är belägen.

10 Däremot fann Republiken Ungern att 21 § stycke 5 inkomstskattelagen inte stred mot unionsrätten.

11 I skrivelse av den 12 december 2007 underrättade Republiken Ungern kommissionen om att det ungerska parlamentet hade antagit 2007 års lag CXXVI om ändring av vissa skattelagar och om att den lagen skulle träda i kraft den 1 januari 2008. 19 § i den lagen innebar en ändring av 63 § inkomstskattelagen, genom att bestämmelserna om skattereducering vid förvärv av fast egendom som ska användas som permanentbostad i Ungern upphävdes.

12 Kommissionen, som vidhöll sin uppfattning såsom den kom till uttryck i den formella underrättelsen, avgav ett motiverat yttrande den 27 juni 2008, varigenom Republiken Ungern anmodades att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet inom två månader från delgivning av detsamma.

13 I skrivelse av den 27 augusti 2008 svarade Republiken Ungern på det motiverade yttrandet genom att upprepa vad den redan angett i skrivelse av den 8 augusti 2007.

14 Kommissionen ansåg att detta svar var otillfredsställande och väckte därför förevarande talan.

Talan

Parternas argument

15 Kommissionen har gjort gällande att den omtvistade lagstiftningen, och i synnerhet systemet för att beräkna skatten vid förvärv av fast egendom, strider mot artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG samt mot artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet, eftersom den missgynnar medborgare i Europeiska unionen och i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) som, inom ramen för utövandet av sin rätt till fri rörlighet, vill förvärva fast egendom i Ungern samtidigt som de säljer fast egendom i en annan medlemsstat inom Europeiska unionen eller EES.

16 Kommissionen anser att den aktuella skatten är en indirekt skatt.

17 Kommissionen har vidare gjort gällande att denna skatt tas ut vid alla förvärv i Ungern av fast egendom som ska användas som permanentbostad men att den kan sättas ned eller falla bort helt om förvärvet sker ungefär samtidigt som försäljningen av

köparens tidigare bostad, under förutsättning att denna bostad är belägen i Ungern. Även om beräkningsunderlaget för denna skatt, i enlighet med 21 § stycke 5 skattelagen, utgörs av skillnaden mellan bruttomarknadsvärdet på den förvärvade egendomen och samma värde på den avyttrade egendomen, är det enbart värdet av såld egendom som är belägen i Ungern som kan dras av. Under dessa förutsättningar och på grund av den nämnda skattens diskriminerande verkan, befinner sig de personer som för första gången förvärvar egendom i Ungern som ska användas som permanentbostad i en sämre situation och är mindre benägna att köpa en ny bostad och bosätta sig i denna medlemsstat än personer som köper en ny permanentbostad för att ersätta den permanentbostad som de redan äger i denna stat.

18 Kommissionen anser att personer som innan de förvärvar en ny permanentbostad i Ungern har en permanentbostad i en annan medlemsstat skulle kunna befinna sig i samma situation som de personer som redan tidigare hade en sådan bostad i Ungern, det vill säga en situation i vilken de första också skulle vara skyldiga att i den andra medlemsstaten betala en skatt som motsvarade den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen när de förvärvar fast egendom som ska användas som permanentbostad. Den omständigheten, att den ungerska lagstiftningen inte föreskriver någon möjlighet att i samband med beräkningen av beskattningsunderlaget dra av marknadsvärdet på den sålda egendomen från den nya egendomen när den försålda egendomen inte är belägen i Ungern, innebär att objektivt sett jämförbara situationer behandlas olika. Lagstiftningen är således diskriminerande.

19 Vad gäller åsidosättandet av etableringsfriheten har kommissionen, i motsats till Republiken Ungern, gjort gällande att det vid utövandet av denna frihet har föga betydelse att den aktuella bestämmelsen avser fast egendom som ska användas som permanentbostad och inte fast egendom som ska användas i näringsverksamhet. Det kan nämligen inte uteslutas att en egenföretagare förlägger sätet för den ekonomiska verksamheten till sin permanentbostad.

20 Enligt kommissionen kan man av identiska skäl dra samma slutsats för personer som inte bedriver ekonomisk verksamhet och detta på grundval av artikel 18 EG.

21 Kommissionen anser också att Republiken Ungern, av samma skäl som avseende artiklarna 39 EG och 43 EG, inte heller uppfyller sina skyldigheter enligt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet, avseende etableringsfriheten och den fria rörligheten för arbetstagare.

22 Kommissionen anser att en sådan diskriminering inte heller är motiverad av hänsyn till allmänintresset.

23 Vad gäller hänsyn till skattesystemets inre sammanhang anser kommissionen att Republiken Ungern inte kan åberopa dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), och av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding (REG 2006, s. I-2107). Kommissionen anser nämligen att behovet av att garantera skattesystemets inre sammanhang visserligen kan motivera en inskränkning av de grundläggande principerna i EG-fördraget, men ett argument som grundas på detta behov kan emellertid enbart godtas om det finns ett direkt samband mellan den aktuella skattelättnaden och den kompensation för denna förmån som består i ett visst skatteuttag. I den omtvistade lagstiftningen finns emellertid inget direkt skatterättsligt samband mellan de ifrågavarande försäljningarna av fast egendom.

24 Kommissionen anser dessutom att den av Republiken Ungern åberopade territorialitetsprincipen, närmare bestämt beskattningsrätten som kan utövas utan restriktioner, vad gäller fast egendom, på nationellt territorium, och avsaknaden av en sådan rätt vad gäller egendom som är belägen utomlands, inte heller kan motivera åtgärderna i 21 § stycke 5 skattelagen.

25 Enligt kommissionen, som härvid stöder sig på dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I.-7477), punkt 49, kan Republiken Ungern av samma anledning inte heller åberopa eventuella minskade skatteintäkter som tvingande skäl av allmänintresse för att motivera denna åtgärd.

26 Kommissionen har även, åter med hänvisning till domen i det ovannämnda målet Manninen, avvisat Republiken Ungerns motivering enligt vilken de ungerska myndigheterna, i samband med fastställandet av den skatt som ska betalas vid förvärv av fast egendom i Ungern, har svårt att ta hänsyn till egendom som sålts i en annan medlemsstat och de skatter som betalats vid förvärvet av denna egendom. Svårigheten att avgöra huruvida den skatt som betalats i utlandet, vad gäller såväl föremål och beräkningsmetod, motsvarar den ifrågavarande skatten, kan under inga omständigheter utgöra ett skäl som skulle kunna motivera den aktuella diskrimineringen. Kommissionen medger emellertid att Republiken Ungern, i enlighet med domen av den 17 januari 2008 i mål C-256/06, Jäger (REG 2008, s. I-123), har rätt att införa särskilda krav på den skattskyldige för att erhålla nödvändig information. Dessa krav får emellertid aldrig vara oproportionerliga i förhållande till det eftersträvade syftet.

27 Republiken Ungern har genmält att den aktuella skatten, i motsats till vad kommissionen har gjort gällande, ska klassificeras som en direkt skatt och att det aktuella skattesystemet således inte strider mot vare sig artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG eller motsvarande artiklar i EES-avtalet. I andra hand har Republiken Ungern gjort gällande att nämnda system i vilket fall som helst är motiverat med hänsyn till allmänintresset.

28 Republiken Ungern har för det första gjort gällande att den inte har åsidosatt den fria rörligheten för personer eller etableringsfriheten, eftersom det inte föreligger en diskriminering mellan objektivt sett jämförbara situationer. Denna stat har härvid bestritt kommissionens uppfattning och gjort gällande att de som befinner sig i jämförbara situationer är de personer som vill förvärva fast egendom i Ungern för första

gången, eftersom frågan om huruvida dessa redan har förvärvat en sådan egendom i en annan medlemsstat eller inte har föga betydelse. Alla personer som redan är innehavare av fast egendom i Ungern och som förvärvar en ny sådan egendom i denna stat i den förra egendomens ställe, befinner sig å sin sida i en jämförbar situation.

29 Enligt denna stat befinner sig personer som säljer en permanentbostad som är belägen i Ungern, för att sedan i samma stat köpa en annan bostad av samma slag, å ena sidan, och de personer som säljer en permanentbostad som är belägen i en annan medlemsstat för att i Ungern köpa en annan bostad av samma slag, å andra sidan, inte i samma situation. För det första kan dessa personers skatterättsliga hemvist skilja sig åt, eftersom de personer som tillhör den första kategorin har hemvist i landet medan de som tillhör den andra kategorin har hemvist i utlandet. För det andra omfattas egendom som tidigare tillhörde personer som ingår i denna andra kategori inte av den ungerska skattelagstiftningen, vare sig territoriellt eller materiellt, medan detta inte är fallet med egendom som personer som tillhör den första kategorin säljer.

30 I detta avseende har Republiken Ungern hänvisat till domstolens praxis, särskilt dess dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 34, och av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D. (REG 2005, s. I-5821). Enligt denna praxis går det generellt sett inte att jämföra situationerna för personer med hemvist i landet och de som inte har hemvist i landet, vad gäller inkomst- och förmögenhetsskatt, och det utgör generellt sett inte diskriminering att medlemsstaten nekar personer utan hemvist i landet vissa skatteförmåner som medges personer med hemvist i landet. Till stöd för sina argument har Republiken Ungern vidare åberopat dom av den 8 september 2005 i mål C-512/03, Blanckaert (REG 2005, s. I-7685), varvid den har understrukit likheten mellan de i det målet aktuella bestämmelserna och de i förevarande mål aktuella bestämmelserna.

31 Republiken Ungern har för övrigt påpekat att EG-fördraget, såsom det har tolkats av domstolen, emellertid inte garanterar en unionsmedborgare skatteneutralitet vid överföring av dennes verksamhet till en annan medlemsstat (se, bland annat, dom av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel, REG 2004, s. I-4981, punkt 55, av den

15 juli 2004 i mål C-365/02, Lindfors, REG 2004, s. I-7183, punkt 34, och av den 12 juli 2005 i mål C-403/03, Schempp, REG 2005, s. I-6421, punkt 45). Denna stat har alltså gjort gällande att det ifrågavarande systemet är förenligt med territorialitetsprincipen, som är erkänd i unionsrätten (se, bland annat, dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471) och enligt vilken de olika nationella skattesystemen ska samexistera utan rangordning sinsemellan.

32 Eftersom tillämpningsområdet för fördragets bestämmelser om fri rörlighet inte omfattar eventuella obalanser som uppstår på grund av skillnaderna mellan de nationella skattelagstiftningarna, är det möjligt att föreställa sig att en person som har utnyttjat bestämmelserna om fri rörlighet känner sig mindre fördelaktigt behandlad i skatterättsligt hänseende i en medlemsstat av det enkla skälet att personen omfattas av en annan medlemsstats beskattningsrätt. En sådan situation ska emellertid inte i sig betraktas som en diskriminering av denna person eller som en med unionsrätten oförenlig inskränkning av den fria rörligheten.

33 Republiken Ungern har i detta avseende påpekat att medlemsstaternas beskattningsrätt inte enbart omfattar fastställandet av den skatt som ska tas ut utan också beviljandet av förmåner. Den omtvistade lagstiftningen är följaktligen förenlig med territorialitetsprincipen och strider inte mot unionsrätten.

34 En eventuell inskränkning av de grundläggande friheterna skulle enligt Republiken Ungern i detta fall vara en nödvändig följd av den territoriella fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Behovet av att upprätthålla en väl avvägd beskattningsrätt är en del av de hänsyn till allmänintresset som motiverar en sådan inskränkning.

35 Republiken Ungern har i andra hand, och med hänvisning till fast rättspraxis (se domen i det ovannämnda målet Bachmann, dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305, domen i det ovannämnda målet Manninen, och Keller Holding, och dom av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta, REG 2007, s. I-9569), gjort gällande att det omtvistade skattesystemet är motiverat av hänsyn till allmänintresset avseende skattesystemets inre sammanhang. Domstolen har under sådana omständigheter godkänt en dylik motivering, när det för det första finns ett direkt samband mellan beviljandet av den ifrågavarande skatteförmånen och den uttagna skatten, och för det andra när denna förmån och uttagna skatt avser samma person och samma skatt. Republiken Ungern har gjort gällande att det i förevarande fall finns ett sådant samband, eftersom enbart de personer som redan en gång förvärvat fast egendom i Ungern kan medges den omtvistade skatteförmånen när de förvärvar en annan fast egendom i Ungern. Det kan således inte förnekas att nämnda skatteförmån och den skatt som tas ut som kompensation avser en och samma skatt.

36 Republiken Ungern har dessutom bestritt kommissionens argument enligt vilket den omtvistade skatten enbart har som syfte att undvika minskade budgetintäkter. Lagens syfte är att se till att den omtvistade skatten tas ut vid alla förvärv av fast egendom i Ungern, åtminstone en gång på hela marknadsvärdet av den förvärvade egendomen, och samtidigt undvika att de medel som påfördes denna skatt vid det första förvärvet senare beskattas på nytt. Det är härvid fråga om en sammanhållen beskattning som är oskiljbart förenad med utövandet av territorialitetsprincipen.

37 Denna stat har slutligen gjort gällande att en utvidgning, inom ramen för den omtvistade lagstiftningen, av skatteförmånen till att även gälla fast egendom i utlandet skulle medföra så allvarliga praktiska problem att de skulle utgöra hinder för systemets funktion och göra det svårare att bland annat upptäcka missbruk.

38 Republiken Ungern har i sin duplik erinrat om att det av dess ansökan framgår att kommissionen riktat klagomål mot den ungerska lagstiftningen på grund av att den

inskränker utövandet av rätten till fri rörlighet och etableringsfriheten för personer som vill utnyttja dessa rättigheter och förlägga platsen för sin permanentbostad till Ungern. Om kommissionen hade velat undersöka den omtvistade lagstiftningen genom att enbart beakta förvärvet av egendomen som en investering, utan att beakta bytet av bosättning eller skatterättsligt hemvist, borde den ha gjort detta mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 56 EG.

39 Med hänsyn till att kommissionen inte åberopat denna frihet utan enbart den fria rörligheten för personer, ska ansökan enbart anses avse situationer där en person, genom att utnyttja sin rätt till fri rörlighet, bosätter sig i Ungern. Republiken Ungern drar härur den slutsatsen att bytet av bostadsort och det skatterättsliga hemvistet motiverar en åtskillnad mellan personer som för första gången förvärvar en bostad i Ungern och de som förvärvar en ny bostad i Ungern i stället för en tidigare bostad belägen i denna stat.

40 Republiken Ungern anser följaktligen att det inte föreligger någon skyldighet för en medlemsstat att beakta marknadsvärdet på en bostad som är belägen i en annan medlemsstat i EU eller EES, varvid den till stöd för sitt resonemang har hänvisat till dom av den 12 februari 2009 i mål C-67/08, Block (REG 2009, s. I-883).

Domstolens bedömning

41 Det ska inledningsvis erinras om att kommissionen och Republiken Ungern är oense om huruvida den omtvistade skatten är en direkt eller indirekt skatt.

42 I detta avseende konstaterar domstolen att den omtvistade skatten, oberoende av huruvida den är av direkt eller indirekt slag, inte är harmoniserad i unionen och att den följaktligen omfattas av medlemsstaternas befogenhet varvid dessa, enligt fast rättspraxis, ska iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se, bland annat, dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 21, av den 20 januari 2011 i mål C-155/09, kommissionen mot Grekland, REU 2011, s. I-65, punkt 39, och av den 16 juni 2011 i mål C-10/10, kommissionen mot Österrike, REU 2011, s. I-5389, punkt 23).

43 Det är således nödvändigt att pröva huruvida den nationella lagstiftningen gällande beskattning vid överlåtelse av fast egendom mot vederlag, i synnerhet 2 § stycke 2 jämförd med 21 § stycke 5 skattelagen, såsom kommissionen har anfört, utgör ett hinder mot den fria rörligheten för personer och etableringsfriheten, såsom dessa följer av artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG samt av artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet.

Invändningarna avseende åsidosättande av bestämmelser i fördraget

44 Vad gäller invändningen avseende ett åsidosättande av artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG, erinrar domstolen om att det i artikel 18 EG föreskrivs en allmän rätt för alla unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium, vilken tar sig särskilt uttryck i artiklarna 39 EG, när det gäller fri rörlighet för arbetstagare, och 43 EG, när det gäller etableringsfriheten (se dom av den 26 oktober 2006 i mål C-345/05, kommissionen mot Portugal, REG 2006, s. I-10633, punkt 13, av den 18 januari 2007 i mål C-104/06, kommissionen mot Sverige, REG 2007, s. I-671, punkt 15, och av den 17 januari 2008 i mål C-152/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2008, s. I-39, punkt 18, samt domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Grekland, punkt 41).

45 Följaktligen ska domstolen först pröva det aktuella skattesystemet mot bakgrund av artiklarna 39 EG och 43 EG innan den prövar systemet mot bakgrund av artikel 18 EG vad gäller personer som flyttar från en medlemsstat till en annan i syfte att bosätta sig där av skäl som inte är knutna till en ekonomisk verksamhet.

— Huruvida det föreligger en inskränkning av artiklarna 39 EG och 43 EG

46 Alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för unionsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom Europeiska unionen, och de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (se dom av den 15 september 2005 i mål C-464/02, kommissionen mot Danmark, REG 2005, s. I-7929, punkt 34 och där angiven rättspraxis, och domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Portugal, punkt 15, kommissionen mot Sverige, punkt 17, kommissionen mot Tyskland, punkt 21, och kommissionen mot Grekland, punkt 43).

47 Rätten som tillerkänns medborgare i en medlemsstat att etablera sig i en annan medlemsstat innefattar bland annat en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt bilda och driva ett företag på samma villkor som etableringsstatens lagstiftning föreskriver för dess egna medborgare (se, bland annat, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, av den 24 maj 2011 i mål C-47/08, kommissionen mot Belgien, REU 2011, s. I-4105, punkt 79, liksom, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008 i mål C-161/07, kommissionen mot Österrike, REG 2008, s. I-10671, punkt 27). Med andra ord innebär artikel 43 EG ett förbud för samtliga medlemsstater att, i sina lagstiftningar, för de personer som utnyttjar rätten att etablera sig där föreskriva villkor för dessa personers bedrivande av verksamhet som skiljer sig från de villkor som uppställs för de egna medborgarna (se domen av den 22 december 2008 i det ovannämnda målet kommissionen mot Österrike, punkt 28, och domen av den 24 maj 2011 i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 79).

48 I förevarande fall har kommissionen gjort gällande att den omtvistade lagstiftningen, genom att föreskriva olika behandling av skattskyldiga, utländska eller ungerska, som säljer egendom som är belägen på ungerskt territorium, och skattskyldiga som säljer egendom som är belägen utanför detta territorium, är diskriminerande och kan avskräcka de senare från att utnyttja sin rätt till fri rörlighet och etableringsfriheten.

49 Kommissionen anser alltså att diskrimineringen uppkommer till följd av att byte av hemvist från en annan medlemsstat än Ungern till denna senare stat behandlas mindre fördelaktigt i skattehänseende än vad som gäller förflyttningar inom Ungern. Kommissionen anser att den första situationen, som innehåller ett gränsöverskridande moment, enligt principen om jämlikhet i skattehänseende ska medges samma skattemässiga behandling som den andra situationen och att den aktuella skatteförmånen således bör beviljas även i sådana situationer.

50 I detta avseende ska det erinras om att diskriminering enligt fast rättspraxis endast uppkommer när olika regler tillämpas på lika situationer eller när samma regel tillämpas på olika situationer (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 30, dom av den 22 mars 2007 i mål C-383/05, Talotta, REG 2007, s. I-2555, punkt 18, och av den 18 juli 2007 i mål C-182/06, Lakebrink och Peters-Lakebrink, REG 2007, s. I-6705, punkt 27).

51 Särbehandling av en kategori skattskyldiga jämfört med en annan kategori skattskyldiga kan således klassificeras som diskriminering när dessa kategorier befinner sig i jämförbara situationer vad beträffar de ifrågavarande skattereglerna.

52 I förevarande fall är Republiken Ungern endast skyldig att bevilja den aktuella skatteförmånen till skattskyldiga som säljer fast egendom som är belägen utanför denna medlemsstats territorium, om de skattskyldigas situation är objektivt jämförbar, vad gäller den aktuella skatten, med situationen för en skattskyldig person som säljer egendom som är belägen i Ungern.

53 I detta avseende har Republiken Ungern bestritt kommissionens slutsatser och därvid gjort gällande att situationerna inte är jämförbara. Republiken Ungern anser att en utvidgning av beviljandet av den omtvistade skatteförmånen till att gälla även egendom för vilken det tidigare utgått eller borde ha utgått en skatt i en annan medlemsstat, får nekas om denna senare stat infört en sådan offentlig skatt. Eftersom tillämpningsområdet för den omtvistade skatten, med hänsyn till denna offentliga skatts natur, inte sträcker sig längre än till fast egendom som är belägen i Ungern, befinner sig personer som tidigare inte har förvärvat fast egendom i denna medlemsstat och de personer som redan tidigare hade en sådan egendom där således inte i jämförbara situationer, med den följden att tillämpningen av olika regler på dessa båda personkategorier inte utgör diskriminering i den mening som avses i fördraget.

54 Detta argument kan emellertid inte godtas.

55 Domstolen har visserligen när det gäller direkta skatter fastslagit att de som har hemvist respektive inte har hemvist i en och samma stat generellt sett inte befinner sig i jämförbara situationer, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte har sitt hemvist där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han eller hon har sitt hemvist. Vidare kan skatteförmågan hos en person som inte har sitt hemvist i landet, vilken ska fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina levnadsintressen, vilket vanligtvis är där personen stadigvarande vistas (se domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 31 och 32, dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind, REG 1999, s. I-5451, punkt 22, och av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin, REG 2004, s. I-6443, punkt 15).

56 Den omständigheten att en medlemsstat nekar en person som har sitt hemvist i utlandet vissa skattemässiga förmåner, som beviljas en person som har sitt hemvist i denna stat, är generellt sett inte heller diskriminerande, då det finns objektiva skillnader i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som har sitt hemvist i landet och dem som

inte har sitt hemvist där (se domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 34, Gschwind, punkt 23, dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2004, s. I-5933, punkt 44, och domen i det ovannämnda målet Wallentin, punkt 16).

57 Det ska dock framhållas att dessa principer har fastslagits av domstolen inom ramen för dess praxis på området för inkomstskatt. På det området kan objektiva skillnader mellan de beskattningsbara personerna i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation påverka hur skattebetalarna beskattas, och dessa skillnader beaktas i allmänhet av lagstiftaren. Detta gäller inte den omtvistade skatten som fastställs mot bakgrund av försäljningspriset på den fasta egendomen. Republiken Ungern har inte heller hävdat, och det framgår inte heller av handlingarna i målet, att skattebetalarens personliga förhållanden beaktas när nämnda skatt påförs.

58 Vad gäller den omtvistade skatten kan det således konstateras att den enda skillnaden mellan situationen för dem som inte har sitt hemvist i Ungern, vilket inbegriper ungerska medborgare som utövat sin rätt till fri rörlighet i unionen, och situationen för dem som har sitt hemvist i Ungern, oavsett om de är ungerska medborgare eller medborgare i en annan medlemsstat, när de förvärvar en ny permanentbostad i nämnda stat, avser den plats där deras tidigare permanentbostad är belägen. I båda situationerna förvärvades fast egendom i Ungern i syfte att använda den som permanentbostad. I samband med förvärvet av den tidigare permanentbostaden erlade de förstnämnda personerna skatt som motsvarar den aktuella skatten i det land där nämnda bostad var belägen, medan de sistnämnda personerna erlade sådan skatt i Ungern.

59 Om en medlemsstat under dessa förhållanden fritt tillåts att tillämpa en differentierad behandling enbart på grund av att en unionsmedborgares första permanentbostad är belägen i en annan medlemsstat, skulle bestämmelserna om fri rörlighet för personer bli utan verkan (se, för ett liknande resonemang, domen av den 28 januari 1986 i det ovannämnda målet 270/83, kommissionen mot Frankrike, punkt 18, dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 42, och av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon, REG 2008, s. I-8947, punkt 26).

60 Med hänsyn till det ovanstående och i likhet med vad kommissionen med rätta har framfört, ska alla personer som inom unionen och EES byter permanentbostad anses befinna sig i en jämförbar situation, oavsett om denna flytt sker inom ungerskt territorium eller från den medlemsstat i vilken den tidigare permanentbostaden var belägen till Ungern.

61 Sedan detta klargjorts, erinrar domstolen om att det, för att avgöra huruvida det föreligger en diskriminering, också måste prövas huruvida en gemenskapssituation är jämförbar med en helt inhemsk situation, varvid hänsyn ska tas till det ändamål som eftersträvas med de ifrågavarande nationella bestämmelserna (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Papillon, punkt 27).

62 I detta avseende framgår det av handlingarna i målet att syftet med den nationella lagstiftningen i förevarande fall är att på alla fastighetsförvärv ta ut en skatt vars underlag utgörs av den förvärvade egendomens totala marknadsvärde, och samtidigt undvika att de medel som påfördes denna skatt vid förvärvet av den sedermera avyttrade fasta egendomen beskattas på nytt vid ett senare förvärv.

63 Vad gäller situationernas jämförbarhet, kan syftet med att bara beskatta det kapital som investerats för att förvärva fast egendom en gång i princip uppnås oavsett om den sålda fasta egendomen är belägen i Ungern eller i en annan medlemsstat.

64 Utifrån syftena med skattelagen är dessa båda situationer alltså objektivt sett jämförbara.

65 Den omtvistade skattelagstiftningen ger alltså upphov till en skillnad i behandling på grund av platsen där den försålda egendomen är belägen.

66 Vad gäller den omtvistade lagstiftningens – och av kommissionen påstådda – avskräckande verkan, erinrar domstolen om att denna lagstiftning, på samma sätt som anförts ovan, ger upphov till hårdare beskattning av personer som i Ungern förvärvar fast egendom som ska användas som permanentbostad samtidigt som de har eller är i färd med att sälja sin tidigare permanentbostad som är belägen i en annan medlemsstat, då dessa personer inte medges någon skatteförmån, jämfört med de personer som medges denna förmån.

67 Under dessa omständigheter kan det inte uteslutas att den omtvistade lagstiftningen i vissa fall kan avskräcka personer som utnyttjar sin rätt till fri rörlighet (och etableringsfrihet), som följer av artiklarna 39 EG och 43 EG, från att köpa en bostad i Ungern.

68 Mot bakgrund av det anförda konstaterar domstolen att bestämmelserna i 2 § stycke 2 och 21 § stycke 5 skattelagen utgör en inskränkning av den fria rörligheten för personer enligt artiklarna 39 EG och 43 EG, eftersom dessa bestämmelser, vad gäller skatt på förvärv av fast egendom, innebär att personer som vill bosätta sig i Ungern och där köpa fast egendom behandlas mindre fördelaktigt än de personer som flyttar inom denna medlemsstat, på grund av att de förra inte medges den ifrågavarande skatteförmånen vid köp av fast egendom.

— Huruvida inskränkningen är motiverad

69 Det följer av fast rättspraxis att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget kan godtas, om det mål som eftersträvas är av allmänintresse, om de är ägnade att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och inte går utöver vad som är

nödvändigt för att uppnå detta mål (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Grekland, punkt 51).

70 Det ska således prövas om åtskillnaden i behandling mellan dessa båda kategorier av skattebetalare kan vara motiverad av tvingande skäl till allmänintresset, såsom nödvändigheten av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.

71 Domstolen har nämligen redan slagit fast att behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang kan rättfärdiga bestämmelser som är av sådan art att de inskränker de grundläggande friheterna (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Bachmann, punkt 21, och Manninen, punkt 42, dom av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, REG 2008, s. I-8061, punkt 43, och av den 17 september 2009 i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, REG 2009, s. I-8591, punkt 77).

72 För att ett argument baserat på en sådan motivering ska kunna vinna framgång måste det emellertid visas att det föreligger ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna förmån (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 42, och dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 68, samt domen i det ovannämnda målet Amurta, punkt 46).

73 I detta avseende konstaterar domstolen att det system som inrättats genom skattelagen baseras på tanken att förvärvaren av fast egendom, som är belägen i Ungern och som ska användas som permanentbostad, vilken inom den tidsfrist som föreskrivs i lagen säljer sin tidigare permanentbostad som också den är belägen i denna stat, inte behöver betala skatt på hela marknadsvärdet på den köpta egendomen utan enbart på skillnaden mellan marknadsvärdet på den köpta och den sålda egendomen. Skatt tas följaktligen enbart ut på den del av de medel som investerats för att förvärva egendomen som inte redan har beskattats.

74 Om den försålda egendomen emellertid skulle vara belägen i en annan medlemsstat än Republiken Ungern, hade denna senare stat inte haft rätt att i den förra staten beskatta den transaktion som företagits av den person som beslutat sig för att i Ungern förvärva fast egendom som ska användas som permanentbostad. Genom att föreskriva att denna skatteförmån, i samband med förvärv av en sådan egendom, enbart medges personer som redan betalat den omtvistade skatten när de köpte en liknande egendom, återspeglar utformningen av nämnda skatteförmån en logisk symmetri i den mening som avses i rättspraxis (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 42).

75 Om skattebetalare som tidigare inte betalat nämnda skatt skulle medges den ifrågavarande skatteförmånen enligt den omtvistade skattelagstiftningen, hade de nämligen otillbörligt dragit fördel av en skatt som det tidigare förvärvet utanför Ungern inte hade påförts.

76 Av detta följer att det i det ifrågavarande systemet finns ett direkt samband mellan den beviljade skatteförmånen och det ursprungliga skatteuttaget. Nämnda förmån och uttagna skatt avser nämligen för det första samma person och sker, för det andra, inom ramen för en och samma beskattning.

77 I detta sammanhang erinrar domstolen om att dessa båda identitetskrav vad gäller skatten och skattebetalaren ska betraktas som tillräckliga för att bevisa att det finns ett sådant samband (se, bland annat, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 58, och av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal, REG 2003, s. I-9409, punkterna 29 och 30, samt domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 42). Det ska dessutom påpekas att kommissionen inte uttryckligen har ifrågasatt att den ifrågavarande skatteförmånen medges samma skattebetalare inom ramen för samma beskattning.

78 Mot bakgrund av det anförda konstaterar domstolen att den inskränkning som följer av 2 § stycke 2 och 21 § stycke 5 skattelagen är motiverad med hänsyn till behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.

79 För att inskränkningen ska vara motiverad med hänsyn till detta behov krävs dock även att den, såsom domstolen har erinrat om i punkt 69 ovan i denna dom, är ändamålsenlig och proportionerlig i förhållande till det mål som eftersträvas.

80 Domstolen konstaterar i detta avseende att denna inskränkning, mot bakgrund av domstolens praxis, är ändamålsenlig i förhållande till ett sådant mål, eftersom dess verkan är symmetrisk. Det är nämligen endast skillnaden mellan marknadsvärdet på den i Ungern belägna försålda egendomen och marknadsvärdet på den förvärvade fasta egendomen som beaktas i det aktuella skattesystemet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 44).

81 Inskränkningen är dessutom inte proportionerlig i förhållande till det eftersträvade målet. För det första erinrar domstolen om att syftet med den aktuella lagstiftningen nämligen är att i samband med köpet av en andra permanentbostad i Ungern bland annat undvika en dubbelbeskattning av det kapital som investerats i köpet av den förra numera sålda bostaden. För det andra har Republiken Ungern, såsom framgår av punkt 74 ovan i denna dom, inte någon beskattningsrätt vid fastighetstransaktioner i andra medlemsstater.

82 I detta sammanhang innebär den omständigheten, att sådana transaktioner beaktas i syfte att minska beskattningsunderlaget för den aktuella skatten, att dessa senare transaktioner behandlas som om de redan påförts den omtvistade skatten, trots att detta inte är fallet. Denna situation skulle uppenbarligen strida mot det ovannämnda målet med att undvika dubbelbeskattning vad gäller det ungerska skattesystemet.

83 Även om fastighetstransaktioner som genomförs i andra medlemsstater också skulle kunna påföras skatter som liknar, eller är identiska med, den aktuella skatten, konstaterar domstolen att medlemsstaterna på unionsrättens nuvarande utvecklingsstadium har ett visst utrymme för självbestämmande på området, under förutsättning att de iakttar unionsrätten, och att de följaktligen inte är skyldiga att anpassa sina egna skattesystem till de övriga medlemsstaternas skatte- och avgiftssystem i syfte bland annat att undvika dubbelbeskattning (se, analogt, dom av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I-10451, punkt 51, och av den 12 februari 2009 i mål C-67/08, Block, REG 2009, s. I-883, punkt 31).

84 Denna bedömning påverkas inte av den omständigheten att skattebetalaren, på grund av hur underlaget för förmögenhetsskatten beräknas, kan undantas från denna skatt i samband med ett senare förvärv av fast egendom som är belägen i Ungern. När värdet på denna andra köpta fasta egendom är lägre än värdet på den försålda egendomen har skattebetalaren nämligen inte rätt till något som helst avdrag av en del av den skatt som betalats vid detta första förvärv, eftersom det kapital som investerats i det andra förvärvet över huvud taget inte beskattas. Med hänsyn till denna mekanism kan det aktuella systemet mycket väl betraktas som innebärande en förmån och inte ett förtäckt undantag som enbart kan beviljas ungerska medborgare.

85 Av detta följer att inskränkningen av den fria rörligheten för personer och av etableringsfriheten kan vara motiverad med hänsyn till behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.

— Huruvida det föreligger en inskränkning av artikel 18 EG

86 Vad gäller personer utan hemvist i Ungern och som inte bedriver ekonomisk verksamhet, ska det konstateras att en nationell lagstiftning som missgynnar vissa nationella

medborgare, endast på grund av att de utnyttjar rätten att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat, utgör en inskränkning av de friheter som tillkommer varje unionsmedborgare enligt artikel 18.1 EG (se dom av den 18 juli 2006 i mål C-406/04, De Cuyper, REG 2006, s. I-6947, punkt 39, av den 26 oktober 2006 i mål C-192/05, Tas-Hagen och Tas, REG 2006, s. I-10451, punkt 31, och av den 23 oktober 2007 i de förenade målen C-11/06 och C-12/06, Morgan och Bucher, s. I-9161, punkt 25).

87 I förevarande fall kan man inte på goda grunder bortse från att den omständigheten, att personer som rör sig inom unionen av skäl som inte har någon koppling till en ekonomisk verksamhet inte medges ett reducerat beskattningsunderlag, i vissa fall kan avskräcka dessa personer från att utöva de grundläggande friheter som de garanteras i artikel 18 EG.

88 Det framgår emellertid av domstolens praxis att en sådan inskränkning med avseende på unionsrätten kan vara motiverad endast om den grundar sig på objektiva hänsyn av allmänintresse, som är oberoende av de berörda personernas nationalitet och står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna (se domarna i de ovannämnda målen De Cuyper, punkt 40, Tas-Hagen och Tas, punkt 33, och Morgan och Bucher, punkt 33).

89 I detta avseende påpekar domstolen att den slutsats som dras ovan i punkterna 69–85 i denna dom och som avser rättfärdigandet av inskränkningen mot bakgrund av artiklarna 39 EG och 43 EG, av identiska skäl också gäller i fråga om invändningen avseende åsidosättandet av artikel 18 EG (se dom av den 5 juli 2007 i mål C-522/04, kommissionen mot Belgien, REG 2007, s. I-5701, punkt 72, och domarna i de ovannämnda

målen kommissionen mot Tyskland, punkt 30, och kommissionen mot Grekland, punkt 60).

Invändningarna avseende åsidosättande av bestämmelser i EES-avtalet

90 Kommissionen har även gjort gällande att Republiken Ungern har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet, avseende fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfrihet.

91 Bestämmelserna om förbud mot inskränkningar i den fria rörligheten och etableringsfriheten i artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet har samma rättsliga räckvidd som de i sak identiska bestämmelserna i artiklarna 39 EG och 43 EG (se domen av den 5 juli 2007 i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 76).

92 Under dessa förhållanden ska kommissionens invändningar avseende åsidosättande av den fria rörligheten för personer och etableringsfriheten inte godtas.

93 Eftersom ingen av dess invändningar kan godtas ska kommissionens talan ogillas.

Rättegångskostnader

94 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Republiken Ungern har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska Republiken Ungerns yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) Talan ogillas.

2) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter