SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 1. decembra 2011*

V zadevi C-253/09,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 8. julija 2009,

Evropska komisija, ki jo zastopata R. Lyal in K. Talabér-Ritz, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Republiki Madžarski, ki jo zastopata R. Somssich in M. Z. Fehér, zastopnika,

tožena stranka,

* Jezik postopka: madžarščina.

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits, sodniki, in M. Berger (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. septembra 2010,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 9. decembra 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Republika Madžarska s tem, da je nakup nepremičnine, ki naj bi se uporabljala kot glavno prebivališče, na Madžarskem po prodaji druge tovrstne nepremičnine obravnavala različno glede na to, ali je bila prodana nepremičnina na Madžarskem ali na ozemlju druge države članice, ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter iz členov 28 in 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

Nacionalni pravni okvir

2 Člen 63 zakona št. CXVII o dohodnini iz leta 1995 (v nadaljevanju: zakon o dohodnini) je v različici, ki je veljala do 31. decembra 2007, določal:

„[…] stopnja davka, ki ga je treba plačati od dohodka od prodaje nepremičnega premoženja in premoženjskih pravic, je 25 odstotkov.

[…] Davek, ki ga je treba plačati, se zniža (ali oprosti) za znesek davka, ki se obračuna od dela dohodka od prodaje nepremičnega premoženja ali premoženjske pravice (dodatek za nakup stanovanja), ki ga posameznik porabi za nakup nepremičnine, namenjene njegovemu bivanju, bivanju bližnjega družinskega člana ali bivšega zakonca, v 12 mesecih pred prejetjem dohodka ali v 60 mesecih po tem datumu (osnova za dodatek za nakup stanovanja).“

3 Ta dodatek za nakup stanovanja je bil odobren le, če se je investicija nanašala na stanovanje na Madžarskem.

4 Člen 1 zakona št. XCIII o davkih iz leta 1990 (v nadaljevanju: zakon o davkih) v različici, ki se uporablja v obravnavanem primeru, določa:

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

5 Člen 2(2) zakona o davkih določa:

„Določbe o davku na darila in na odplačen prenos premoženja se uporabljajo za nepremičnine na nacionalnem ozemlju in z njimi povezane premoženjske pravice, če ni v mednarodni konvenciji določeno drugače."

6 Člen 21(5) zakona o davkih določa:

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

Predhodni postopek

7 Komisija je s pisnim opominom z dne 23. marca 2007 Republiko Madžarsko opozorila, da so nacionalne davčne določbe o prenosu nepremičnin nezdružljive s pravicami, ki jih zagotavljajo členi 18 ES, 39 ES in 43 ES ter ustrezni členi Sporazuma EGP.

8 Komisija je trdila, da te davčne določbe diskriminatorno obravnavajo nakup stanovanja na Madžarskem, do katerega pride po prodaji prejšnjega stanovanja, ker določajo ugodnejše obravnavanje, kadar je to stanovanje na Madžarskem, ne pa na ozemlju druge države članice. Tako naj bi navedene določbe nalagale večje davčno breme na nakup stanovanja, kadar je s tem povezana prodaja prejšnjega stanovanja, ki ni na

Madžarskem. Ker naj bi bile te določbe diskriminatorne, naj bi bile tudi ovira za prosto gibanje delavcev in prosti pretok kapitala ter za svobodo ustanavljanja. Komisija je tudi trdila, da ne vidi nobenega utemeljenega razloga, ki bi upravičeval to različno obravnavanje.

9 Republika Madžarska je z dopisom z dne 8. avgusta 2007 priznala, da določbe člena 63 zakona o dohodnini kršijo veljavno pravo Unije in izrazila namen, da bo sprejela nova pravila, s katerimi bo zagotovila, da davčni zavezanci pri izračunu dohodnine ne bodo diskriminirani glede na kraj, v katerem leži njihova nepremičnina.

10 Vendar pa je Republika Madžarska glede člena 21(5) zakona o davkih menila, da s to določbo ni kršeno pravo Unije.

11 Republika Madžarska je z dopisom z dne 12. decembra 2007 Komisijo obvestila, da je madžarski parlament leta 2007 sprejel zakon št. CXXVI o spremembah nekaterih davčnih zakonov, ki bo začel veljati 1. januarja 2008. Člen 19 tega zakona spreminja člen 63 zakona o dohodnini in razveljavlja določbe glede znižanja davka ob nakupu stanovanj na madžarskem ozemlju.

12 V teh okoliščinah je Komisija, ki je vztrajala pri svojem stališču, navedenem v pisnem opominu, 27. junija 2008 izdala obrazloženo mnenje, s katerim je Republiko Madžarsko pozvala, naj sprejme potrebne ukrepe za uskladitev s tem mnenjem v dveh mesecih od njegovega prejema.

13 Republika Madžarska je na obrazloženo mnenje odgovorila z dopisom z dne 27. avgusta 2008, v katerem je ponovila svoja stališča iz dopisa z dne 8. avgusta 2007.

14 Ker Komisija s tem odgovorom ni bila zadovoljna, je vložila to tožbo.

Tožba

Trditve strank

15 Komisija zatrjuje, da je sporna zakonodaja, zlasti sistem izračuna davka, ki se plača ob nakupu nepremičnin, v nasprotju s členi 18 ES, 39 ES in 43 ES ter s členi 28 in 31 Sporazuma EGP, ker manj ugodno obravnava državljane Unije in državljane Evropskega gospodarskega prostora (v nadaljevanju: EGP), ki v okviru uresničevanja svoje pravice do prostega gibanja želijo kupiti nepremičnino na Madžarskem, pri čemer istočasno prodajo svojo nepremičnino v drugi državi članici Evropske unije ali EGP.

16 Najprej, ta institucija meni, da je zadevni davek posredni davek.

17 Komisija nato zatrjuje, da je ta davek treba plačati ob vsakem nakupu nepremičnine, ki naj bi se uporabljala kot glavno prebivališče, na Madžarskem, medtem ko ga je mogoče znižati ali celo izključiti, če gre za sočasno prodajo prejšnjega stanovanja

kupca in če je to prejšnje stanovanje na Madžarskem. Čeprav je namreč na podlagi člena 21(5) zakona o davkih osnova za odmero tega davka razlika med bruto tržno vrednostjo kupljene in prodane nepremičnine, je mogoče odbiti zgolj vrednost prodanih nepremičnin na madžarskem ozemlju. V teh okoliščinah in zaradi diskriminacije, ki jo povzroča ta davčna ureditev, naj bi bile osebe, ki na Madžarskem prvič kupijo nepremičnino, ki naj bi se uporabljala kot glavno prebivališče, v manj ugodnem položaju in naj bi bile manj spodbujane, da kupijo novo stanovanje v tej državi članici in se v njej nastanijo, kot osebe, ki kupijo tovrstno nepremičnino namesto nepremičnine, ki so jo že imele na madžarskem ozemlju.

18 Komisija meni, da bi osebe, ki so pred nakupom novega glavnega prebivališča na Madžarskem imele glavno prebivališče v drugi državi članici, lahko bile v enakem položaju kot osebe, ki so že imele tako prebivališče na Madžarskem, in sicer če bi prvonavedene osebe pri nakupu nepremičnine, ki naj bi se uporabljala kot glavno prebivališče, prav tako morale v drugi državi članici plačati davek po isti stopnji, kot je stopnja spornega davka. To, da madžarska zakonodaja pri izračunu osnove za odmero davka ne predvideva nobene možnosti odbitka tržne vrednosti prodane nepremičnine od vrednosti nove kupljene nepremičnine, če prodana nepremičnina ni na Madžarskem, naj bi povzročalo, da se objektivno primerljivi položaji obravnavajo različno, kar povzroča diskriminacijo.

19 Komisija glede kršitve svobode ustanavljanja meni, da je v nasprotju s stališčem Republike Madžarske glede uresničevanja te pravice malo pomembno, da se zadevna zakonska določba nanaša na nepremičnine, ki se uporabljajo za stanovanjske namene, ne pa na poslovne prostore. Naj namreč ne bi bilo izključeno, da samozaposlena oseba kot kraj opravljanja svoje poklicne dejavnosti določi kraj svojega glavnega prebivališča.

20 Kar zadeva osebe, ki ne opravljajo gospodarske dejavnosti, Komisija meni, da iz enakih razlogov velja enako na podlagi člena 18 ES.

21 Komisija tudi meni, da Republika Madžarska iz enakih razlogov, kot so razlogi v zvezi s kršitvami členov 39 ES in 43 ES, prav tako ne spoštuje obveznosti iz členov 28 in 31 Sporazuma EGP, ki se nanašata na svobodo ustanavljanja in na prosto gibanje delavcev.

22 Komisija poleg tega meni, da taka diskriminacija ni upravičena z razlogi splošnega interesa.

23 Komisija glede razlogov v zvezi z doslednostjo davčnega sistema meni, da se Republika Madžarska ne more sklicevati na sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249) in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding (C-471/04, ZOdl., str. I-2107). Čeprav Komisija meni, da nujnost zagotavljanja doslednosti davčnega sistema lahko upraviči omejitve pri uresničevanju temeljnih načel, zagotovljenih s Pogodbo ES, je argument, ki temelji na tem razlogu, mogoče sprejeti le, če obstaja neposredna zveza med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davčnim bremenom. Vendar naj ne bi obstajala nobena neposredna davčna zveza med prodajami nepremičnin, na katere se nanaša sporna zakonodaja.

24 Komisija poleg tega meni, da tudi z načelom teritorialnosti, na katero se sklicuje Republika Madžarska – gre za obstoj davčne pristojnosti, ki jo je brez omejitev mogoče izvajati nad nepremičninami na nacionalnem ozemlju, in za neobstoj take pristojnosti glede nepremičnin v tujini – ni mogoče upravičiti ukrepa iz člena 21(5) zakona o davkih.

25 Komisija, ki se pri tem sklicuje na sodbo z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 49), tudi meni, da se madžarski organi ne morejo sklicevati na morebitno zmanjšanje davčnih prihodkov kot na nujni razlog v splošnem interesu, da bi utemeljili ta ukrep.

26 Nazadnje, Komisija s ponovnim sklicevanjem na zgoraj navedeno sodbo Manninen prav tako zavrača utemeljitev, da bi madžarski organi pri določanju zneska davka, ki ga je treba plačati ob nakupu nepremičnine na Madžarskem, težko upoštevali obstoj nepremičnin, prodanih v drugih državah članicah, in davke, ki jih je treba plačati ob nakupu teh nepremičnin. Težave pri ugotavljanju, koliko davek, plačan v tujini, tako vsebinsko kot glede načina izračuna, ustreza spornemu davku, naj nikakor ne bi bil argument, s katerim bi bilo mogoče upravičiti zadevno diskriminacijo. Komisija kljub temu priznava, da Republika Madžarska na podlagi sodbe z dne 17. januarja 2008 v zadevi Jäger (C-256/06, ZOdl., str. I-123) lahko naloži davčnim zavezancem posebne zahteve zaradi pridobitve potrebnih informacij, vendar te zahteve nikakor ne smejo biti nesorazmerne z uresničevanim ciljem.

27 Republika Madžarska poudarja, da je treba sporni davek, v nasprotju z mnenjem Komisije, uvrstiti v kategorijo neposrednih davkov, in odgovarja, da zadevni davčni sistem ne krši členov 18 ES, 39 ES in 43 ES, prav tako pa ne ustreznih določb Sporazuma EGP. Ta država članica podredno trdi, da navedeni sistem v vsakem primeru upravičujejo razlogi v splošnem interesu.

28 Republika Madžarska najprej trdi, da ni kršitve pravice do prostega gibanja oseb in svobode ustanavljanja, zlasti ker naj ne bi šlo za različno obravnavanje objektivno primerljivih položajev. Republika Madžarska izpodbija mnenje Komisije v zvezi s tem in meni, da so vse osebe, ki želijo prvič kupiti nepremičnino na Madžarskem, v objektivno primerljivem položaju, pri čemer je malo pomembno, ali so tako nepremičnino

kupile v drugi državi članici. Prav tako naj bi bile v objektivno primerljivem položaju osebe, ki so na Madžarskem že imele v lasti nepremičnino, ki so jo uporabljale kot svoje glavno prebivališče, in ki v tej državi kupijo novo tovrstno nepremičnino, s katero zamenjajo prejšnjo.

29 Vendar ta država članica meni, da osebe, ki prodajo nepremičnino, ki so jo uporabljale kot svoje glavno prebivališče, na Madžarskem, da bi v tej državi kupile drugo tovrstno nepremičnino, in osebe, ki prodajo nepremičnino, ki so jo uporabljale kot svoje glavno prebivališče, v drugi državi članici, da bi na Madžarskem kupile drugo tovrstno nepremičnino, niso v primerljivem položaju. Davčni domicil teh oseb je namreč lahko različen, saj so prvonavedene osebe nacionalni rezidenti, drugonavedene pa tuji rezidenti. Pri teh drugonavedenih osebah se za nepremičnino, ki so jo imele prej v lasti, niti s teritorialnega niti z materialnega vidika ne uporablja madžarsko davčno pravo, medtem ko to ni tako glede nepremičnin, ki jih prodajo prvonavedene osebe.

30 Republika Madžarska se sklicuje na sodno prakso Sodišča, zlasti na sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 34) in z dne 5. julija 2005 v zadevi D. (C-376/03, ZOdl., str. I-5821), v skladu s katero glede dohodnine in davka na premoženje položaji rezidentov in nerezidentov praviloma niso primerljivi in to, da država članica nerezidentu ne prizna nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih prizna rezidentu, praviloma ni diskriminatorno. Ta država članica se v oporo svojim trditvam poleg tega sklicuje na sodbo z dne 8. septembra 2005 v zadevi Blanckaert (C-512/03, ZOdl., str. I-7685), pri čemer opozarja na podobnost spornih določb v tej in v obravnavani zadevi.

31 Republika Madžarska poleg tega poudarja, da Pogodba, kot jo razlaga Sodišče, državljanu Unije ne zagotavlja, da je prenos njegovih dejavnosti v drugo državo članico glede obdavčenja nevtralen (glej zlasti sodbe z dne 29. aprila 2004 v zadevi Weigel,

C-387/01, Recueil, str. I-4981, točka 55; z dne 15. julija 2004 v zadevi Lindfors, C-365/02, ZOdl., str. I-7183, točka 34, in z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp, C-403/03, ZOdl., str. I-6421, točka 45). Ta država članica torej trdi, da je zadevni sistem v skladu z davčnim načelom teritorialnosti, ki ga priznava pravo Unije (glej zlasti sodbo z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer, C-250/95, Recueil, str. I-2471) in v skladu s katerim različni nacionalni davčni sistemi soobstajajo, ne da bi med njimi obstajala hierarhija.

32 Ker morebitna izkrivljanja, ki izhajajo iz razlik med nacionalnimi davčnimi predpisi, ne spadajo na področje uporabe določb Pogodbe glede prostega pretoka, je mogoče osebo, ki je uporabila določbe glede prostega pretoka, v državi članici manj ugodno obravnavati z davčnega vidika zgolj zato, ker spada pod davčno pristojnost druge države članice. Vendar takega položaja samega po sebi ni mogoče šteti za diskriminacijo v škodo te osebe in za omejitev pravice do prostega gibanja, ki bi bila v nasprotju s pravom Unije.

33 Republika Madžarska v zvezi s tem poudarja, da davčna pristojnost držav članic ne zajema zgolj določitev davčnega bremena, ampak tudi podelitev ugodnosti. Sporna zakonodaja naj bi tako bila v skladu z načelom teritorialnosti in naj ne bi kršila prava Unije.

34 Republika Madžarska meni, da je v teh okoliščinah morebitno omejevanje temeljnih svoboščin nujna posledica ozemeljske porazdelitve davčnih pristojnosti držav članic. Ohranjanje uravnotežene porazdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami pa je razlog v splošnem interesu, ki upravičuje tako omejevanje.

35 Ta država članica podredno meni, da sporni davčni sistem upravičujejo razlogi v splošnem interesu, ki se nanašajo na doslednost davčnega sistema, pri čemer se sklicuje na ustaljeno sodno prakso (glej zgoraj navedeno sodbo Bachmann; sodbo z dne 28. januarja 1992 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-300/90, Recueil, str. I-305; zgoraj navedeno sodbo Manninen; zgoraj navedeno sodbo Keller Holding in sodbo z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569). Sodišče naj bi v teh okoliščinah tako utemeljitev sprejelo, če obstaja neposredna povezava med dodelitvijo zadevne davčne ugodnosti in ustreznim davčnim bremenom ter če se ta ugodnost in to breme nanašata na isto osebo in isti davek. V obravnavanem primeru Republika Madžarska meni, da taka povezava obstaja, ob upoštevanju dejstva, da je lahko zgolj osebam, ki so na madžarskem ozemlju že kupile nepremičnino, dodeljena sporna davčna ugodnost pri nakupu druge nepremičnine na Madžarskem. Ni torej mogoče zanikati, da se navedena davčna ugodnost in ustrezno davčno breme nanašata na isto osebo in isti davek.

36 Republika Madžarska poleg tega zavrača trditev Komisije, da je edini namen sporne zakonodaje preprečiti znižanje proračunskih prihodkov. Uresničevani cilj te zakonodaje naj bi bil, da je treba ob vsakem nepremičninskem nakupu na Madžarskem vsaj enkrat plačati sporni davek od celotne tržne vrednosti kupljene nepremičnine, pri čimer se izogne temu, da bi bilo premoženje, ki je bilo obdavčeno ob prvem nakupu, ponovno obdavčeno. Šlo naj bi za skladno celoto, ki je neločljivo povezana z izvrševanjem načela teritorialnosti.

37 Ta država članica nazadnje zatrjuje, da bi razširitev davčne ugodnosti na tuje nepremičnine v okviru sporne zakonodaje povzročila tako resne praktične težave, da sistem ne bi mogel delovati in da zlasti ne bi bilo več mogoče preprečiti morebitnih zlorab.

38 Republika Madžarska v dupliki prav tako opozarja, da je iz tožbe Komisije razvidno, da ta madžarsko zakonodajo izpodbija, ker naj bi omejevala uresničevanje pravice

do prostega gibanja in svobodo ustanavljanja glede oseb, ki v zvezi z uresničevanjem pravice do prostega gibanja in svobode ustanavljanja želijo svoje glavno prebivališče prenesti na Madžarsko. Če bi Komisija hotela preizkusiti sporno zakonodajo tako, da bi nakup nepremičnine obravnavala zgolj kot naložbo, ne da bi upoštevala spremembe prebivališča in davčnega domicila, je treba domnevati, da bi to storila z vidika prostega pretoka kapitala v smislu člena 56 ES.

39 Ker pa se ni sklicevala na to temeljno svoboščino, ampak zgolj na prosto gibanje oseb, je treba ugotoviti, da se tožba nanaša samo na položaje, v katerih osebe, ki uresničujejo pravico do prostega gibanja, svoje prebivališče prenesejo na Madžarsko. Ta država članica na podlagi tega sklepa, da sprememba kraja prebivališča in davčnega domicila upravičuje razlikovanje med osebami, ki na Madžarskem prvič kupijo stanovanje, in osebami, ki na Madžarskem kupijo novo stanovanje namesto prejšnjega stanovanja, ki je že bilo v tej državi.

40 Republika Madžarska tako trdi, da država članica ni zavezana upoštevati tržne vrednosti stanovanja v drugi državi članici Unije ali EGP, pri čemer se sklicuje na sodbo z dne 12. februarja 2009 v zadevi Block (C-67/08, ZOdl., str. I-883).

Presoja Sodišča

41 Najprej je treba opozoriti, da se Komisija in Republika Madžarska ne strinjata glede tega, ali je sporni davek neposreden ali posreden.

42 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da ne glede na to, ali gre v obravnavanem primeru za neposreden ali posreden davek, ta ni bil predmet usklajevanja na ravni Unije in tako spada v pristojnost držav članic, ki morajo v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pri izvrševanju te pristojnosti spoštovati pravo Unije (glej zlasti glede neposrednega obdavčevanja sodbe z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 21; z dne 20. januarja 2011 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-155/09, ZOdl., str. I-65, točka 39, in z dne 16. junija 2011 v zadevi Komisija proti Avstriji, C-10/10, ZOdl., str. I-5389, točka 23).

43 Tako je treba preučiti, ali nacionalni predpisi, ki se nanašajo na obdavčitev odplačnega prenosa nepremičnin, zlasti določbe člena 2(2) v povezavi s členom 21(5) zakona o davkih, pomenijo omejitev prostega gibanja oseb iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter členov 28 in 31 Sporazuma EGP, kot zatrjuje Komisija.

Očitki glede kršitve določb Pogodbe

44 V zvezi z očitkom glede kršitve členov 18 ES, 39 ES in 43 ES je treba opozoriti, da člen 18 ES, ki na splošno določa pravico vsakega državljana Unije, da se prosto giblje in prebiva na ozemlju držav članic, pride posebej do izraza v členih 39 ES, ki se nanaša na prosto gibanje delavcev, in 43 ES, ki se nanaša na svobodo ustanavljanja (glej sodbe z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-345/05, ZOdl., str. I-10633, točka 13; z dne 18. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Švedski, C-104/06, ZOdl., str. I-671, točka 15, in z dne 17. januarja 2008 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-152/05, ZOdl., str. I-39, točka 18, ter zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Grčiji, točka 41).

45 Zato je treba zadevni davčni sistem najprej preizkusiti glede na člena 39 ES in 43 ES, nato pa glede na člen 18 ES v zvezi z osebami, ki se preselijo iz ene v drugo državo članico, da bi se tam nastanile iz razlogov, ki niso povezani z gospodarsko dejavnostjo.

– Obstoj omejitev členov 39 ES in 43 ES

46 Vse določbe Pogodbe o prostem pretoku oseb želijo državljanom Unije olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na celotnem ozemlju Unije in nasprotujejo ukrepom, ki bi lahko te državljane postavili v slabši položaj, kadar želijo izvajati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice (glej sodbo z dne 15. septembra 2005 v zadevi Komisija proti Danski, C-464/02, ZOdl., str. I-7929, točka 34 in navedena sodna praksa, in zgoraj navedene sodbe Komisija proti Portugalski, točka 15; Komisija proti Švedski, točka 17; Komisija proti Nemčiji, točka 21, in Komisija proti Grčiji, točka 43).

47 Svoboda ustanavljanja, ki je priznana državljanom države članice na ozemlju druge države članice, med drugim zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri je ustanovitev opravljena (glej zlasti sodbi z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 13, in z dne 24. maja 2011 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-47/08, ZOdl., str. I-4105, točka 79, in v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2008 v zadevi Komisija proti Avstriji, C-161/07, ZOdl., str. I-10671, točka 27). Povedano drugače, člen 43 ES prepoveduje kateri koli državi članici, da s svojo zakonodajo za osebe, ki v tej državi članici uresničujejo svobodo ustanavljanja, predvidi drugačne pogoje za izvajanje njihovih različnih dejavnosti kot za svoje državljane (zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Avstriji z dne 22. decembra 2008, točka 28, in Komisija proti Belgiji z dne 24. maja 2011, točka 79).

48 V obravnavanem primeru Komisija meni, da je zaradi različnega obravnavanja davčnih zavezancev, ne glede na to, ali so tujci ali madžarski državljani, ki prodajajo nepremičnino, ki ni na madžarskem ozemlju, sporna zakonodaja diskriminatorna in lahko odvrne takšne osebe od uresničevanja njihove pravice do prostega gibanja in svobode ustanavljanja.

49 Komisija torej meni, da diskriminacija izhaja iz manj ugodnega davčnega obravnavanja prenosa prebivališča iz druge države članice na Madžarsko v primerjavi s prenosom prebivališča znotraj madžarskega ozemlja, pri čemer je v bistvu njeno stališče, da bi glede na načelo davčne enakosti prvonavedeni čezmejni položaj moral biti obravnavan enako kot zadnjenavedeni položaj in bi bilo treba na njegovi podlagi dodeliti sporno davčno ugodnost.

50 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso diskriminacijo lahko pomeni le uporaba različnih pravil v primerljivih položajih ali uporaba istega pravila v različnih položajih (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 30; sodbi z dne 22. marca 2007 v zadevi Talotta, C-383/05, ZOdl., str. I-2555, točka 18, in z dne 18. julija 2007 v zadevi Lakebrink in Peters-Lakebrink, C-182/06, ZOdl., str. I-6705, točka 27).

51 Zato je v smislu Pogodbe ena skupina davčnih zavezancev v primerjavi z drugo skupino davčnih zavezancev diskriminirana le, če je položaj teh skupin glede zadevnih davčnih pravil primerljiv.

52 Iz tega je mogoče sklepati, da je v obravnavanem primeru Republika Madžarska zavezana dodeliti zadevno davčno ugodnost davčnim zavezancem, ki prodajajo nepremičnino zunaj ozemlja te države članice, le, če se šteje, da je njihov položaj glede zadevnega davka objektivno primerljiv s položajem davčnih zavezancev, ki prodajajo nepremičnino na Madžarskem.

53 Republika Madžarska v zvezi s tem nasprotuje ugotovitvam Komisije in trdi, da položaja nista primerljiva. Ta država članica zatrjuje, da je mogoče izključiti sporno razširitev davčne ugodnosti na nepremičnine, za katere bi davek moral ali mogel biti predhodno plačan v drugi državi članici, če je ta uvedla tak davek. Ker se glede na naravo tega davka sporna zakonodaja uporablja zgolj za nepremičnine na Madžarskem, osebe, ki prej niso kupile nepremičnine v tej državi članici, in osebe, ki so tako nepremičnino že imele, niso v primerljivih položajih, tako da uporaba različnih pravil za ti skupini oseb ne pomeni diskriminacije v smislu Pogodbe.

54 Vendar te utemeljitve ni mogoče sprejeti.

55 Res je namreč, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v zvezi z neposrednimi davki položaj rezidentov neke države praviloma ni primerljiv s položajem nerezidentov, ker je dohodek, ki ga na ozemlju države pridobi nerezident, najpogosteje le del njegovih skupnih dohodkov, ki se zbirajo v kraju njegovega prebivališča, in ker je osebno zmožnost prispevanja nerezidenta, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter osebnega in družinskega položaja, najenostavneje presoditi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar po navadi ustreza kraju njegovega običajnega prebivališča (zgoraj navedena sodba Schumacker, točki 31 in 32, in sodbi z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind, C-391/97, Recueil, str. I-5451, točka 22, in z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin, C-169/03, ZOdl., str. I-6443, točka 15).

56 Zato dejstvo, da država članica nerezidentu ne podeljuje nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih podeljuje rezidentu, praviloma ni diskriminatorno, in sicer zaradi objektivnih razlik med položajem rezidentov in položajem nerezidentov tako z vidika vira dohodkov kot z vidika osebne zmožnosti prispevanja ali osebnega in družinskega

položaja (zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točka 34, in Gschwind, točka 23; sodba z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse, C-234/01, Recueil, str. I-5933, točka 44, in zgoraj navedena sodba Wallentin, točka 16).

57 Vendar je treba poudariti, da je Sodišče ta načela razvilo v okviru sodne prakse, ki se nanaša na dohodnino, to je na področju, na katerem lahko objektivne razlike med davčnimi zavezanci, kot so vir dohodkov, osebna zmožnost prispevanja ali osebni in družinski položaj, vplivajo na obdavčitev davčnega zavezanca in jih zakonodajalec praviloma upošteva. To pa ni tako pri spornem davku, ki je določen glede na prodajno ceno nepremičnin. Republika Madžarska poleg tega ni trdila, kar tudi ni razvidno iz nobenega dokumenta v spisu, da se pri plačilu navedenega davka upoštevajo osebne okoliščine davčnega zavezanca.

58 V teh okoliščinah je glede spornega davka kraj prejšnjega glavnega prebivališča edina razlika med položajem nerezidentov na Madžarskem, vključno z madžarskimi državljani, ki uresničujejo svojo pravico do prostega gibanja v Uniji, in rezidentov na Madžarskem, ki so bodisi madžarski državljani bodisi državljani druge države članice, ki v zadevni državi kupujejo novo glavno prebivališče. V obeh položajih namreč te osebe kupijo nepremičnino na Madžarskem, da bi se tam nastanile, pri čemer so ene ob nakupu prejšnjega glavnega prebivališča plačale tak davek, kot je sporni davek, v državi, v kateri je bilo to prebivališče, druge pa so ga plačale na Madžarskem.

59 Če bi se v teh okoliščinah dopustilo, da lahko država članica svobodno uporabi različno obravnavanje zgolj zato, ker je prvo glavno prebivališče državljana Unije v drugi državi članici, bi s tem pravila o prostem gibanju oseb izgubila pomen (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji z dne 28. januarja 1986, točka 18, in sodbi z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 42, in z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon, C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 26).

60 Glede na zgornje ugotovitve in kot pravilno trdi Komisija, so v primerljivem položaju vse osebe, ki prenesejo kraj svojega glavnega prebivališča znotraj Unije in EGP, ne glede na to, ali je ta prenos omejen na madžarsko ozemlje ali pa poteka iz države članice, v kateri je bilo prejšnje prebivališče, na Madžarsko.

61 Glede na to je treba spomniti, da je za dokaz obstoja diskriminacije treba tudi presojati primerljivost položaja z razsežnostjo Skupnosti s povsem notranjim položajem ob upoštevanju cilja, ki se mu sledi z zadevnimi nacionalnimi določbami (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Papillon, točka 27).

62 V zvezi s tem iz spisa izhaja, da je v obravnavanem primeru cilj nacionalne zakonodaje ob vsakem nepremičninskem nakupu plačati davek, katerega osnova je celotna tržna vrednost kupljene nepremičnine, pri čemer se preprečuje, da bi bilo premoženje, ki je bilo predmet obdavčenja, ko se je kupovala nepremičnina, ki se zdaj prodaja, še enkrat obdavčeno pri naslednjem nakupu.

63 Vendar kar zadeva primerljivost položajev je ta cilj zgolj enkratnega obdavčenja kapitala, investiranega v nakup nepremičnin, načeloma mogoče uresničiti, tako če je prodana nepremičnina na madžarskem ozemlju kot če je na ozemlju druge države članice.

64 Glede na cilj zakona o davkih sta ta položaja torej objektivno primerljiva.

65 Sporni davčni sistem zato povzroča neenako obravnavanje glede na kraj, v katerem leži prodana nepremičnina.

66 Glede odvračilnega učinka sporne zakonodaje, na katerega se sklicuje Komisija, je treba opozoriti, da, kot je bilo poudarjeno zgoraj, ta zakonodaja s tem, da osebam, ki na Madžarskem kupijo nepremičnino, ki bo njihovo glavno prebivališče, ne dodeljuje sporne davčne ugodnosti, če so ali bodo prodale svoje prejšnje glavno prebivališče v drugi državi članici, zanje ustvarja večje davčno breme kot za osebe, ki jim je navedena ugodnost dodeljena.

67 V teh okoliščinah ni mogoče izključiti, da lahko sporna zakonodaja v nekaterih primerih osebe, ki uresničujejo pravico do prostega gibanja (in svobodo ustanavljanja), ki izhajata iz členov 39 ES in 43 ES, odvrača od nakupa stanovanja na Madžarskem.

68 Glede na zgornje ugotovitve je treba ugotoviti, da določbe člena 2(2) v povezavi s členom 21(5) zakona o davkih s tem, da glede davka, ki se plača ob nakupu nepremičnin, manj ugodno obravnavajo osebe, ki se želijo nastaniti na Madžarskem tako, da tam kupijo nepremičnino, v primerjavi z osebami, ki se preselijo znotraj te države članice, in s tem, da prvonavedenim osebam ne dodeljuje zadevne davčne ugodnosti ob nakupu nepremičnine, pomenijo omejitev pravice do prostega gibanja oseb in svobode ustanavljanja iz členov 39 ES in 43 ES.

– Upravičenost omejitev

69 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je mogoče dopustiti nacionalne ukrepe, ki lahko ovirajo ali naredijo manj privlačno izvrševanje temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, če uresničujejo cilje v splošnem interesu, če so primerni za zagotovitev

uresničitve teh ciljev in če ne presegajo tega, kar je nujno za njihovo uresničitev (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Grčiji, točka 51).

70 Zato je treba preizkusiti, ali je različno obravnavanje teh dveh skupin davčnih zavezancev mogoče upravičiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu, kot je nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema.

71 Sodišče je namreč že razsodilo, da nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema lahko upraviči ureditev, ki omejuje temeljne svoboščine (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Bachmann, točka 21, in Manninen, točka 42, in sodbi z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, ZOdl., str. I-8061, točka 43, in z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 77).

72 Vendar lahko trditev, ki temelji na taki utemeljitvi, velja samo, če je ugotovljen obstoj neposredne zveze med zadevno davčno ugodnostjo in nadomestitvijo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 42; sodbo z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 68, in zgoraj navedeno sodbo Amurta, točka 46).

73 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da sistem, določen v zakonu o davkih, temelji na ideji, da kupcu nepremičnine na Madžarskem, ki naj bi se uporabljala kot glavno prebivališče, ki v zakonskem roku proda svoje prejšnje prebivališče, ki je prav tako v tej državi, ni treba plačati davka na celotno tržno vrednost kupljene nepremičnine, ampak zgolj na razliko med tržno vrednostjo kupljene nepremičnine in tržno vrednostjo prodane nepremičnine. Tako je obdavčen zgolj del sredstev, investiranih v nakup premoženja, ki še ni bilo obdavčeno.

74 Če pa je prodana nepremičnina v državi članici, ki ni Republika Madžarska, zadnjenavedena država nima nobene pravice do obdavčitve transakcije, ki jo je v prvonavedeni državi opravila oseba, ki se je odločila, da bo na Madžarskem kupila nepremičnino, ki naj bi jo uporabljala kot svoje glavno prebivališče. V teh okoliščinah navedena davčna ugodnost s tem, da se ob nakupu take nepremičnine lahko dodeli zgolj osebam, ki so sporni davek že plačale ob nakupu podobne nepremičnine, izraža logiko simetrije v smislu sodne prakse (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 42).

75 Če bi bila namreč zadevna davčna ugodnost dodeljena davčnim zavezancem, ki navedenega davka niso plačali prej v okviru spornega davčnega sistema, bi ti imeli neupravičeno prednost pri obdavčitvi, ki se ni uporabljala ob njihovem prejšnjem nakupu zunaj madžarskega ozemlja.

76 Iz tega je mogoče sklepati, da v navedenem sistemu obstaja neposredna povezava med dodeljeno davčno ugodnostjo in prvotnim odtegljajem. Navedena ugodnost in davčno breme se namreč nanašata na isto osebo in isti davek.

77 V tem okviru je treba opozoriti, da se je štelo, da ta pogoja glede identičnosti davka in davčnega zavezanca zadoščata za dokaz o obstoju take povezave (glej zlasti sodbi z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 58, in z dne 18. septembra 2003 v zadevi Bosal, C-168/01, Recueil, str. I-9409, točki 29 in 30, in zgoraj navedeno sodbo Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 42). Poleg tega je treba poudariti, da Komisija ni izrecno izpodbijala tega, da je bila zadevna davčna ugodnost dodeljena istemu davčnemu zavezancu v okviru istega davka.

78 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da je omejitev, ki izhaja iz členov 2(2) in 21(5) zakona o davkih, upravičena z nujnostjo zagotovitve doslednosti davčnega sistema.

79 Toda da bi bila omejitev upravičena iz tega razloga, mora biti tudi primerna in sorazmerna glede na uresničevani cilj, kot je bilo opozorjeno v točki 69 te sodbe.

80 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je ob upoštevanju sodne prakse Sodišča zadevna omejitev primerna za uresničitev takega cilja, ker deluje simetrično, saj se v okviru zadevnega davčnega sistema upošteva zgolj razlika med vrednostjo prodane nepremičnine na Madžarskem in vrednostjo kupljene nepremičnine (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 44).

81 Poleg tega je navedena omejitev sorazmerna z uresničevanim ciljem. Spomniti je namreč treba, da je po eni strani cilj zadevne ureditve zlasti izogibanje dvojnega obdavčevanja kapitala, investiranega v nakup prejšnjega prebivališča, ki je bilo medtem prodano, ob nakupu drugega glavnega prebivališča na Madžarskem. Po drugi strani, kot je bilo poudarjeno v točki 74 te sodbe, pa Republika Madžarska nima nobene pristojnosti za obdavčitev nepremičninskih transakcij, opravljenih v drugih državah članicah.

82 V teh okoliščinah bi upoštevanje takih transakcij za znižanje zadevne davčne osnove pomenilo, da se za te transakcije šteje, da so že bile predmet spornega davka, čeprav niso bile. Jasno je, da bi bil tak položaj v nasprotju z navedenim ciljem, ki je izogibanje dvojnega obdavčevanja v skladu z madžarskim davčnim sistemom.

83 Čeprav so nepremičninske transakcije, opravljene v drugih državah članicah, lahko prav tako obdavčene s podobnimi ali celo enakimi davki, kot je zadevni davek, je treba ugotoviti, da imajo v sedanjem stanju prava Unije države članice ob spoštovanju prava Unije na davčnem področju neko stopnjo avtonomije in da zato za odpravo dvojnega obdavčevanja niso dolžne prilagajati svojega davčnega sistema različnim davčnim sistemom drugih držav članic (glej po analogiji sodbi z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 51, in z dne 12. februarja 2009 v zadevi Block, C-67/08, ZOdl., str. I-883, točka 31).

84 Te presoje ne more izpodbiti dejstvo, da je davčni zavezanec pri predhodnem nakupu nepremičnine na Madžarskem lahko oproščen plačila tega davka zaradi načina izračuna osnove za odmero davka na premoženje. Če je namreč vrednost druge kupljene nepremičnine nižja od vrednosti prodane nepremičnine, pri čemer torej kapital, investiran v ta drugi nakup, nikakor ni obdavčen, davčni zavezanec nima pravice do kakršnega koli znižanja dela davka, ki je bil plačan ob prvem nakupu. Na podlagi takega mehanizma je mogoče ugotoviti, da zadevni sistem res pomeni ugodnost, ne pa prikrito oprostitev, ki je v korist zgolj madžarskim rezidentom.

85 Iz tega izhaja, da je omejitev prostega gibanja oseb in svobode ustanavljanja mogoče upravičiti z razlogi ohranjanja doslednosti davčnega sistema.

– Obstoj omejitve člena 18 ES

86 V zvezi z osebami, ki niso rezidentke Madžarske in ki tam ne opravljajo gospodarske dejavnosti, je treba poudariti, da nacionalna ureditev, ki je za nekatere državljane

manj ugodna zgolj zaradi tega, ker so uresničili svojo pravico do prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici, pomeni omejitev svoboščin, ki jih člen 18(1) ES priznava vsakemu državljanu (glej sodbe z dne 18. julija 2006 v zadevi De Cuyper, C-406/04, ZOdl., str. I-6947, točka 39; z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Tas-Hagen in Tas, C-192/05, ZOdl., str. I-10451, točka 31, in z dne 23. oktobra 2007 v združenih zadevah Morgan in Bucher, C-11/06 in C-12/06, ZOdl., str. I-9161, točka 25).

87 V obravnavanem primeru ni mogoče utemeljeno zanikati, da bi lahko izključitev ugodnosti znižanja davčne osnove za osebe, ki se gibljejo znotraj Unije iz razlogov, ki niso povezani z opravljanjem gospodarske dejavnosti, v nekaterih primerih te osebe odvrnila od uresničevanja temeljnih pravic, zagotovljenih s členom 18 ES.

88 Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je taka omejitev z vidika prava Unije lahko utemeljena, če temelji na objektivnih preudarkih v splošnem interesu, ki niso odvisni od državljanstva zadevnih oseb, in če je sorazmerna s ciljem, ki mu legitimno sledi nacionalno pravo (glej zgoraj navedene sodbe De Cuyper, točka 40; Tas-Hagen in Tas, točka 33, ter Morgan in Bucher, točka 33).

89 Glede tega je treba poudariti, da v zvezi z očitkom, ki temelji na kršitvi člena 18 ES, iz istih razlogov velja isti sklep, kot je tisti, naveden v točkah od 69 do 85 te sodbe glede utemeljitve omejitve členov 39 ES in 43 ES (glej sodbo z dne 5. julija 2007 v zadevi

Komisija proti Belgiji, C-522/04, ZOdl., str. I-5701, točka 72, in zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Nemčiji, točka 30, in Komisija proti Grčiji, točka 60).

Očitki glede kršitve določb Sporazuma EGP

90 Komisija trdi tudi, da Republika Madžarska ni izpolnila obveznosti iz členov 28 in 31 Sporazuma EGP, ki se nanašata na prosto gibanje delavcev in svobodo ustanavljanja.

91 V zvezi s tem je treba opozoriti, da imajo pravila o prepovedi omejitev prostega pretoka in svobode ustanavljanja, določena v členih 28 in 31 Sporazuma EGP, enak pravni učinek kot v bistvu enake določbe členov 39 ES in 43 ES (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Belgiji z dne 5. julija 2007, točka 76).

92 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da so očitki glede kršitve prostega pretoka oseb in svobode ustanavljanja neutemeljeni.

93 Ker noben očitek ni bil sprejet, je treba tožbo Komisije zavrniti.

Stroški

94 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Republika Madžarska predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Tožba se zavrne.

2. Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov.

Podpisi