РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

1 декември 2011 година *

По дело C-253/09

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 226 ЕО на 8 юли 2009 г.,

Европейска комисия, за която се явяват г-н R. Lyal и г-жа K. Talabér-Ritz, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Република Унгария, за която се явяват г-жа R. Somssich и г-н M. Z. Fehér, в качеството на представители,

ответник,

* Език на производството: унгарски.

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano, председател на състав, г-н M. Safjan, г-н M. Ilešič, г-н E. Levits и г-жа M. Berger (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 23 септември 2010 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 9 декември 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

1 С иска си Комисията на Европейските общности иска от Съда да установи, че като прилага различно третиране по отношение на покупката в Унгария на недвижим имот, предназначен да бъде основно жилище след продажбата на друг имот от този тип, в зависимост от това дали продаденият имот се намира в Унгария или на територията на друга държава членка, Република Унгария не е изпълнила задълженията си по членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, както и по членове 28 и 31 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“).

Национална правна уредба

2 В редакцията на Закон № CXVII от 1995 г. за данъка върху доходите (наричан по-нататък „Закон за данъка върху доходите“), която е била в сила до 31 декември 2007 г., член 63 е предвиждал:

„[…] данъчната ставка на дължимия данък върху доходите от продажбата на недвижимо имущество и на право на собственост е 25 %.

[…] Платеният данък се намалява (или опрощава) с размера на данъка, който се начислява върху частта от дохода от продажбата на недвижим имот или на право на собственост (помощ за закупуване на жилище), използвана за закупуването на имот за жилищни цели от частно лице за собствено ползване, близък роднина или предишен съпруг, в срок от 12 месеца преди получаването на дохода или 60 месеца след тази дата (основа на помощта за закупуване на жилище).“

3 Тази помощ за закупуване на жилище е била предоставяна единствено в случай че е направена инвестиция в жилище, намиращо се в Унгария.

4 Член 1 от Закон XCIII от 1990 г. за данъците (наричан по-нататък „Законът за данъците“) в приложимата към настоящия спор негова редакция гласи:

„Данък върху имуществото се дължи при наследяване, дарение или възмездно прехвърляне на имот […].“

5 Член 2, параграф 2 от Закона за данъците гласи:

„Разпоредбите относно данъка върху даренията или възмездното прехвърляне на имот се прилагат за имотите, находящи се на националната територия, и свързаните с тях имуществени права, освен ако друго не е предвидено в международен договор.“

6 Член 21, параграф 5 от Закона за данъците предвижда:

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

Досъдебна процедура

7 С официално уведомително писмо от 23 март 2007 г. Комисията обръща внимание на Република Унгария на обстоятелството, че националните данъчни разпоредби във връзка с прехвърлянето на недвижими имоти видимо нарушават задълженията на Република Унгария по членове 18 ЕО, 39 ЕО, 43 ЕО и 56 ЕО, както и по съответстващите на тях членове от Споразумението за ЕИП.

8 Комисията изтъква, че тези данъчни разпоредби третират по дискриминационен начин закупуването в Унгария на недвижим имот за жилищни цели след продажба на предишно жилище, като предвиждат по-благоприятни мерки в случаите, в които жилището се намира в Унгария, а не на територията на друга държава членка. По този начин посочените разпоредби предвиждали по-голяма данъчна тежест върху покупката на недвижими имоти за жилищни цели

при свързана продажба на предишно жилище в случаите, в които последното не се намира в Унгария. Също така поради дискриминационния си характер тези разпоредби възпрепятствали свободното движение на работници и капитали, както и свободата на установяване.

9 В писмото си от 8 август 2007 г. Република Унгария признава, че разпоредбата на член 63 от Закона за данъка върху доходите представлява нарушение на действащото право на Съюза, и обявява намерението си да приеме нови правни норми, гарантиращи на данъчнозадължените лица, че те няма да бъдат дискриминирани при определянето на техния данък върху дохода според мястото, в което се намира техният недвижим имот.

10 По отношение обаче на разпоредбата, съдържаща се в член 21, параграф 5 от Закона за данъците, Република Унгария счита, че тази разпоредба не нарушава правото на Съюза.

11 С писмо от 12 декември 2007 г. Република Унгария уведомява Комисията, че унгарският парламент е приел Закон № CXXVI от 2007 г. за изменение на някои данъчни закони, влязъл в сила на 1 януари 2008 г. Член 19 от този закон изменя член 63 от Закона за данъка върху доходите, отменяйки разпоредбите относно данъчното приспадане, което е било приложимо при покупките на недвижими имоти, намиращи се на унгарска територия, за жилищни цели.

12 При тези обстоятелства Комисията, като поддържа позицията си, изразена в официалното ѝ уведомително писмо, изпраща на 27 юни 2008 г. мотивирано становище, с което приканва Република Унгария в двумесечен срок от получаването му да приеме необходимите мерки, за да се съобрази с него.

13 Република Унгария отговаря на мотивираното становище с писмо от 27 август 2008 г., в което повтаря изразените от нея съображения в писмото ѝ от 8 август 2007 г.

14 Тъй като не е удовлетворена от този отговор, Комисията предявява настоящия иск.

По иска

Доводи на страните

15 Комисията изтъква, че спорното законодателство, и по-конкретно системата за определяне на данъка върху покупките на недвижими имоти, е в противоречие с членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, както и с членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, доколкото това законодателство е в ущърб на гражданите на Съюза и на Европейското икономическо пространство (ЕИП), които желаят за закупят недвижим имот в Унгария в рамките на правото си на свободно движение, продавайки същевременно недвижим имот, намиращ се в друга държава — членка на Европейския съюз или на ЕИП.

16 В самото начало тази институция разглежда спорния данък като косвен данък.

17 По-нататък Комисията изтъква, че този данък е дължим при всяко закупуване в Унгария на недвижим имот за жилищни цели, но той може да бъде начислен в намален размер и дори да не бъде начисляван, ако това закупуване съвпада

в известна степен по време с продажбата на предишното жилище на купувача, при условие че това предишно жилище се намира в Унгария. В същност, макар и данъчната основа за определяне на посочения данък по силата на член 21, параграф 5 от Закона за данъците да е съставена от разликата между брутната пазарна стойност на закупения имот и тази на продадения имот, подлежи на приспадане единствено стойността на продадените имоти, намиращи се на унгарска територия. При тези условия поради дискриминацията, до която води правната уредба на същия този данък, лицата, които закупуват за първи път в Унгария недвижим имот за жилищни цели, се оказвали в по-неблагоприятна ситуация и били насърчавани в по-малка степен да закупят ново жилище в тази държава членка и да се установят в нея, отколкото лицата, които отново закупуват имот от този вид на мястото на вече притежаван от тях имот на унгарска територия.

18 Според Комисията обаче е възможно лица, които, преди да закупят в Унгария последващото си основно жилище, са притежавали основно жилище в друга държава членка, да се окажат в еднакво положение с лицата, които вече са разполагали с подобно жилище в Унгария, а именно в положение, в което първите евентуално също е трябвало да платят в тази друга държава членка данък, равностоен на спорния данък, при закупуването на имот, предназначен за тяхно основно жилище. Обстоятелството, че унгарското законодателство не предвижда никаква възможност за приспадане на пазарната стойност на продадения имот от стойността на новозакупения имот при определянето на данъчната основа в случаите, в които продаденият имот не се намира в Унгария, водело до третиране по различен начин на сходни от обективна гледна точка положения и поради това било дискриминационно.

19 Що се отнася до накърняването на свободата на установяване, Комисията счита, че противно на позицията на Република Унгария относно упражняването на тази свобода, не е от значение дали разглежданата законова разпоредба се отнася до недвижими имоти, използвани за жилищни цели, а не за търговски обекти. Не би могло да се изключи и възможността от това самостоятелно заети лица да установят мястото на своята професионална дейност в мястото на своето основно жилище.

20 Що се отнася до лицата, които не осъществяват стопанска дейност, според Комисията по същите съображения се налага същият извод въз основа на член 18 ЕО.

21 Комисията счита също така, че по същите мотиви като тези, които се отнасят до нарушението на членове 39 ЕО и 43 ЕО, Република Унгария не е изпълнила и задълженията си по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, отнасящи се, съответно, до свободата на установяване и до свободното движение на работници.

22 Освен това Комисията счита, че подобна дискриминация не може да бъде обоснована със съображения от обществен интерес.

23 По отношение на съображенията, свързани със съгласуваността на данъчната система, Комисията преценява, че Република Унгария не може да се позовава на Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann (C-204/90, Recueil, стр. I-249) и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Keller Holding (C-471/04, Recueil, стр. I-2107). Макар и според Комисията да е вярно, че необходимостта да се гарантира съгласуваността на данъчната система, може да обоснове ограничение при прилагането на основните принципи, гарантирани от Договора за ЕО, основаващият се на този довод мотив може да бъде приет само ако съществува пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение. А между продажбите на недвижимите имоти, които попадат в обхвата на спорното законодателство, нямало никаква пряка данъчна връзка.

24 Нещо повече, Комисията е на мнение, че принципът на териториалност, а именно наличието на данъчна компетентност, която да може да бъде упражнявана без ограничения върху недвижимите имоти, намиращи се на националната територия, и отсъствието на такава компетентност по отношение на намиращите се в чужбина имоти, принцип, на който се позовава Република Унгария, също така не може да оправдае съществуването на мярката по член 21, параграф 5 от Закона за данъците.

25 Също така според Комисията, която в това отношение се основава на Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 49), евентуалното намаляване на приходите от данъци не може да се изтъква от унгарските власти като императивно съображение от обществен интерес, за да се оправдае тази мярка.

26 И накрая, позовавайки се отново на Решение по дело Manninen, посочено по-горе, Комисията отхвърля и обосновката, изведена от трудностите за унгарските власти при определянето на размера на дължимия данък върху покупките на недвижими имоти, намиращи се в Унгария, да се съобразят с наличието на продадени в други държави членки имоти и с платените при тяхното закупуване данъци. Трудността да се определи в каква степен платеният в чужбина данък съответства по своята същност и по метода на неговото определяне на спорния данък, в никакъв случай не би могла да представлява довод, който да бъде в състояние да обоснове разглежданата дискриминация. Комисията все пак признава, че Република Унгария може, в изпълнение на Решение от 17 януари 2008 г. по дело Jäger (C-256/06, Сборник, стр. I-123), да налага на данъчнозадължените лица конкретни изисквания, за да получи необходимата информация, но във всички случаи тези изисквания не трябва да бъдат непропорционални на преследваната цел.

27 Република Унгария, като подчертава, че спорният данък трябва да бъде, противно на становището на Комисията, отнесен към категорията на преките данъци, отговаря, че разглежданият режим на облагане не е от естество да наруши членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, както и съответните разпоредби от Споразумението за ЕИП. В допълнение тази държава членка изтъква, че посоченият режим във всички случаи бил оправдан от съображения от обществен интерес.

28 Република Унгария изтъква най-напред отсъствието на нарушение на свободното движение на хора и на свободата на установяване главно поради обстоятелството, че нямало дискриминация между сходни от обективна гледна точка положения. Оспорвайки становището на Комисията в това отношение, Република Унгария счита, че се намират в едно и също положение, сходно от обективна гледна точка, всички лица, които желаят да закупят недвижим имот в Унгария за първи път, като обстоятелството дали те вече са били купували или не такъв

имот в друга държава членка, не е от особено значение. В сходно от обективна гледна точка положение били и лицата, които като собственици в Унгария на недвижим имот, предназначен за тяхно основно жилище, закупуват в тази държава членка нов имот от този тип, с който заменят предишния.

29 В замяна на това обаче според посочената държава членка не са в сходно положение лицата, които продават недвижим имот, намиращ се в Унгария, предназначен за тяхно основно жилище, с цел да закупят в същата държава друг имот от този тип, и лицата, които продават намиращ се в друга държава членка недвижим имот, предназначен за тяхно основно жилище, с цел да закупят в Унгария друг имот от този тип. Всъщност, от една страна, данъчният адрес на тези лица може да бъде различен, тъй като тези, които принадлежат към първата категория, са местни лица, граждани на тази държава, докато онези, от втората категория, са местни за тази държава чужденци. От друга страна, за тази последна категория лица притежаваният от тях преди това имот не попада в обхвата на унгарското данъчно право от териториална и материалноправна гледна точка, докато случаят не е такъв, що се отнася до имотите, продавани от другата категория лица.

30 В това отношение Република Унгария се основава на съдебната практика на Съда, и по-специално на Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 34) и Решение от 5 юли 2005 г. по дело D. (C-376/03, Recueil, стр. I-5821), съгласно която в областта на данъците върху дохода и на данъците върху имуществото положението на местните лица и на чуждестранните лица по принцип не е сходно и обстоятелството, че дадена държава членка не предоставя на чуждестранните лица данъчните предимства, които предоставя на местните за нея лица, като общо правило не е дискриминационно. Нещо повече, в подкрепа на своите доводи тази държава членка се позовава на Решение от 8 септември 2005 г. по дело Blanckaert (C-512/03, Recueil, стр. I-7685), като подчертава сходството на спорните разпоредби по това дело и по настоящото дело.

31 Република Унгария подчертава освен това, че в тълкуването, което му е дадено от Съда, Договорът не гарантира на гражданите на Съюза неутралитет в областта на данъчното облагане на прехвърлянето на техните дейности в друга

държава членка (вж. по-специално Решение от 29 април 2004 г. по дело Weigel, C-387/01, Recueil, стр. I-4981, точка 55, Решение от 15 юли 2004 г. по дело Lindfors, C-365/02, Recueil, стр. I-7183, точка 34 и Решение от 12 юли 2005 г. по дело Schempp, C-403/03, Recueil, стр. I-6421, точка 45). Вследствие на това тази държава членка изтъква, че разглежданият режим е в съответствие с признатия от правото на Съюза данъчен принцип на териториалност (вж. по-специално Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer, C-250/95, Recueil, стр. I-2471), по силата на който различните национални данъчни системи съществуват съвместно, без да съществува йерархия помежду им.

32 И тъй като евентуалните несъответствия, произтичащи от различията между националните данъчни законодателства, не попадат в приложното поле на разпоредбите на Договора в областта на свободното движение, възможна е хипотезата, в която по отношение на лице, което се е възползвало от разпоредбите в областта на свободното движение, да е било приложено по-неблагоприятно третиране от данъчна гледна точка в държава членка поради простата причина, че то е било данъчнозадължено в друга държава членка. Същевременно обаче подобно положение не би могло да бъде обявено, от една страна, за представляващо само по себе си дискриминация в ущърб на това лице и от друга страна, за противоречащо на правото на Съюза ограничение на правото на свободно движение.

33 Република Унгария подчертава в това отношение, че данъчните правомощия на държавите членки включват не само определяне на данъчната тежест, но и предоставянето на предимства. Затова спорното законодателство било в съответствие с принципа на териториалност и не нарушавало правото на Съюза.

34 Евентуалното ограничаване на основните свободи в тази хипотеза според Република Унгария било естествена последица от териториалното разпределяне на данъчната компетентност между държавите членки. А запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки било част от императивните съображения от обществен интерес, които могат да оправдаят подобни ограничения.

35 В допълнение тази държава членка, позовавайки се на постоянната съдебна практика (вж. Решение по дело Bachmann, посочено по-горе, Решение от 28 януари 1992 г. по дело Комисия/Белгия, C-300/90, Recueil, стр. I-305, Решение по дело Manninen, посочено по-горе, Решение по дело Keller Holding, посочено по-горе, и Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta, C-379/05, Сборник, стр. I-9569), счита, че спорният режим на данъчно облагане е оправдан от съображения от обществен интерес, свързани със съгласуваността на данъчната система. Съдът приемал подобна обосновка при такива обстоятелства в случаите, в които, от една страна, е установено, че е налице пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането му с данъчната тежест, и от друга страна, че това данъчно предимство и тази данъчна тежест се отнасят до същото лице и до същия данък. В конкретния случай Република Унгария заявява, че съществува връзка от такова естество, като се има предвид обстоятелството, че единствено лицата, които вече са закупили недвижим имот на унгарска територия, могат да се ползват от спорното данъчно предимство при закупуването на друг недвижим имот в Унгария. Вследствие на това било безспорно, че посоченото данъчно предимство и представляващата негово компенсиране данъчна тежест се отнасят до същото лице и се вписват в рамките на същия данък.

36 От друга страна, Република Унгария отхвърля довода на Комисията, съгласно който спорното законодателство имало за цел единствено да избегне намаляването на приходите в бюджета. Целта, преследвана от това законодателство, се състояла в това всяка покупка на недвижими имоти в Унгария да бъде облагана поне веднъж със спорния данък върху пълната пазарна стойност на закупения имот, като се избегне повторното облагане впоследствие с посочения данък на финансовите средства, които вече са били обложени с него при първата покупка. Ставало дума за съгласувана съвкупност от норми, неделима от прилагането на принципа на териториалност.

37 И накрая, тази държава членка изтъква, че разширяването на данъчната привилегия и по отношение на чуждестранните недвижими имоти в рамките на спорното законодателство би довело до практически проблеми от особена тежест, които биха възпрепятствали функционирането на системата и не биха дали възможност по-конкретно да се избегнат евентуални злоупотреби.

38 Освен това Република Унгария припомня в писмената си дуплика, че видно от исковата молба на Комисията, последната оспорва унгарското законодателство,

доколкото то ограничавало упражняването на правото на свободно движение и свободата на установяване на лицата, които биха искали да прехвърлят мястото на основното си жилище в Унгария, упражнявайки правото си на свободно движение и свободата си на установяване. Ако Комисията е искала да разгледа спорното законодателство, приемайки закупуването на имота само за инвестиция, без да вземе под внимание промяната на местоживеенето или на данъчния адрес, следва да се предположи, че тя е направила това от гледна точка на свободното движение на капитали по смисъла на член 56 ЕО.

39 Щом като обаче тя се позовава не на тази основна свобода, а единствено на свободното движение на хора, следва да се приеме, че искът се отнася само до положенията, в които едно лице, упражняващо своята свобода на движение, прехвърля местоживеенето си в Унгария. От това тази държава членка прави извода, че промяната на местоживеенето и на данъчния адрес оправдава провеждането на разграничение между лицата, които придобиват за първи път жилище в Унгария, и лицата, които придобиват ново жилище в Унгария вместо предишното си жилище, намиращо се в тази държава.

40 Вследствие на това Република Унгария, като се позовава в подкрепа на своето съждение на Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Block (C-67/08, Сборник, стр. I-883), поддържа, че не съществува задължение за държавите членки да вземат предвид пазарната стойност на жилище, намиращо се в друга държава — членка на Съюза или на ЕИП.

Съображения на Съда

41 В самото начало следва да се напомни, че между Комисията и Република Унгария има несъгласие относно квалификацията на спорния данък като пряк или като косвен данък.

42 В това отношение се налага изводът, че независимо от това дали в конкретния случай посоченият данък е пряк или косвен, той не е предмет на хармонизация в рамките на Съюза и следователно е от компетентност на държавите членки, които, съгласно постоянната практика на Съда, следва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (вж. по-специално във връзка с прякото данъчно облагане Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция, C-334/02, Recueil, стр. I-2229, точка 21, Решение от 20 януари 2011 г. по дело Комисия/Гърция, C-155/09, Сборник, стр. I-65, точка 39 и Решение от 16 юни 2011 г. по дело Комисия/Австрия, C-10/10, Сборник, стр. I-5389, точка 23).

43 Поради това трябва да се обсъди дали, както твърди Комисията, националната правна уредба на данъчното облагане при възмездно прехвърляне на недвижим имот, и по-конкретно разпоредбите на член 2 във връзка с член 21, параграф 5 от Закона за данъците, съставлява ограничение на свободите на движение на хора, предвидени в членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, както и в членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП.

Относно твърденията за нарушение на разпоредбите на Договора

44 Що се отнася до твърдението за нарушение на членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, следва да се припомни, че член 18 ЕО, който регламентира в общи линии правото на всеки гражданин на Съюза свободно да се придвижва и да пребивава на територията на държавите членки, намира конкретен израз в член 39 ЕО по отношение на свободното движение на работници и в член 43 ЕО по отношение на свободата на установяване (вж. Решение от 26 октомври 2006 г. по дело Комисия/Португалия, C-345/05, Recueil, стр. I-10633, точка 13, Решение от 18 януари 2007 г. по дело Комисия/Швеция, C-104/06, Сборник, стр. I-671, точка 15, Решение от 17 януари 2008 г. по дело Комисия/Германия, C-152/05, Сборник, стр. I-39, точка 18 и Решение по дело Комисия /Гърция, посочено по-горе, точка 41).

45 С оглед на това следва да се обсъди най-напред разглежданият данъчен режим от гледна точка на членове 39 ЕО и 43 ЕО, а след това той да бъде обсъден от гледна точка на член 18 ЕО за лицата, които се преместват от една държава членка в друга държава членка с цел да се установят в последната, но по причини, които не са свързани с упражняването на стопанска дейност.

— Относно съществуването на ограниченията на членове 39 ЕО и 43 ЕО

46 Всички разпоредби на Договора за ЕО, свързани със свободното движение на хора, имат за цел да улеснят гражданите на Съюза при упражняването на трудова дейност от какъвто и да е характер на цялата територия на последния и не допускат мерки, които биха могли да поставят в неблагоприятно положение тези граждани, когато искат да упражняват стопанска дейност на територията на друга държава членка (вж. Решение от 15 септември 2005 г. по дело Комисия/Дания, посочено по-горе, C-464/02, Recueil, стр. I-7929, точка 34 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело Комисия/Португалия, посочено по-горе, точка 15, Решение по дело Комисия/Швеция, посочено по-горе, точка 17, Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 21 и Решение по дело Комисия/Гърция, посочено по-горе, точка 43).

47 Свободата на установяване на гражданите на една държава членка на територията на друга държава членка включва правото им на достъп и упражняване на дейност като самостоятелно заети лица при същите условия като определените в законодателството на държавата членка по установяване за нейните собствени граждани (вж. по-специално Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция, 270/83, Recueil, стр. 273, точка 13 и Решение от 24 май 2011 г. по дело Комисия/Белгия, C-47/08, Сборник, стр. I-4105, точка 79; в този смисъл и Решение от 22 декември 2008 г. по дело Комисия/Австрия, C-161/07, Сборник, стр. I-10671, точка 27). С други думи, член 43 ЕО забранява на всички държави членки да предвиждат в законодателството си по отношение на лицата, които се възползват от свободата да се установят в тях, условия за упражняване на дейностите им, различни от определените за собствените им граждани (Решение от 22 декември 2008 г. по дело Комисия/Австрия, посочено по-горе, точка 28 и Решение от 24 май 2011 г. по дело Комисия/Белгия, посочено по-горе, точка 79).

48 В конкретния случай Комисията изтъква, че спорното законодателство, поради разликата в установеното с него данъчно третиране на данъчнозадължените лица, независимо дали те са чуждестранни лица или унгарски граждани, които продават имот, находящ се в Унгария, и данъчнозадължените лица, които продават имот извън тази територия, е дискриминационно и може да възпре последните да упражнят правото си на свободно движение и на установяване.

49 Комисията е на мнение, че дискриминацията възниква от по-малко благоприятното данъчно третиране на промяната на местожителство от друга държава членка, различна от Република Унгария, към тази държава в сравнение с промяната на местожителството в рамките на унгарската територия, като приема, че по същество, в съответствие с принципа на равенство при данъчното облагане, първото положение, при което има трансграничен елемент, следва да получи същото данъчно третиране като второто и че то следвало да дава правото на ползване от спорното данъчно предимство.

50 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика дискриминация може да възникне единствено от прилагането на различни правила към сходни положения или от прилагането на едно и също правило към различни положения (вж. по-специално Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 30, Решение от 22 март 2007 г. по дело Talotta, C-383/05, Сборник, стр. I-2555, точка 18 и Решение от 18 юли 2007 г. по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, C-182/06, Сборник, стр. I-6705, точка 27).

51 Затова едно различие в третирането на две категории данъчнозадължени лица може да бъде определено като дискриминация, в случай че положението на тези категории данъкоплатци е сходно от гледна точка на съответните данъчни норми.

52 От това следва, че в конкретния случай Република Унгария е длъжна да осигури разглежданото данъчно предимство на данъчнозадължените лица, продаващи недвижим имот, който се намира извън унгарската територия, единствено ако положението им следва да се разглежда като сходно от обективна гледна точка в контекста на спорния данък с това на данъчнозадължено лице, което продава имот, находящ се в Унгария.

53 В това отношение Република Унгария възразява срещу извода на Комисията и изтъква отсъствието на сходство на положенията. Тази държава членка заявява, че е възможно разпростирането на спорното данъчно предимство да бъде изключено за имущество, за което е бил начислен или е бил платен данък в друга държава членка, ако последната е била въвела такъв публичен налог. И тъй като приложното поле на спорното законодателство се разпростира, като се има предвид естеството на този публичен налог, само по отношение на недвижимото имущество, намиращо се в Унгария, лицата, които преди това не са били закупили недвижим имот в тази държава членка, и лицата, които вече са разполагали в нея с такъв имот, не се оказвали в сходно положение, така че обстоятелството да се прилагат различни правила към двете категории лица не съставлявало дискриминация по смисъла на Договора.

54 Този довод обаче не може да бъде приет.

55 В това отношение е вярно, че според постоянната съдебна практика в областта на преките данъци положението на местните и това на чуждестранните лица в една държава по принцип не е сходно, доколкото полученият на територията на една държава доход от чуждестранно лице най-често представлява само част от общия му доход, съсредоточен по неговото местопребиваване, а личният данъчен капацитет на чуждестранното лице, определен чрез отчитане на съвкупността от неговите доходи и на личното и семейно му положение, може най-лесно да се прецени на мястото, където е центърът на личните и имуществените му интереси, което по принцип съответства на неговото обичайно местопребиваване (Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точки 31 и 32, Решение от 14 септември 1999 г. по дело Gschwind, C-391/97, Recueil, стр. I-5451, точка 22 и Решение от 1 юли 2004 г. по дело Wallentin, C-169/03, Recueil, стр. I-6443, точка 15).

56 Също така обстоятелството, че държава членка не дава възможност на чуждестранно лице да се ползва от някои данъчни предимства, които предоставя на местно лице, като правило не е проява на дискриминация с оглед на обективните различия между положението на местните лица и това на чуждестранните лица от гледна точка както на източника на доходи, така и на личния данъчен

капацитет или на личното и семейно положение (Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 34, Решение по дело Gschwind, посочено по-горе, точка 23, Решение от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse, C-234/01, Recueil, стр. I-5933, точка 44 и Решение по дело Wallentin, посочено по-горе, точка 16).

57 Същевременно е важно да се изтъкне, че тези принципи са развити от Съда в рамките на съдебна практика, отнасяща се до данъка върху дохода, област, в която обективните различия между данъчнозадължените лица, като например източниците на доходи, данъчния капацитет на лицето или личното и семейното положение, могат да имат влияние върху облагането на данъчнозадълженото лице и по принцип се вземат под внимание от законодателя. Но случаят не е такъв, що се отнася до спорния данък, който е определян в съответствие с продажната цена на недвижимите имоти. Всъщност Република Унгария не е твърдяла, а и не е видно от нито един от материалите по делото, че личните обстоятелства на данъчнозадълженото лице са вземани предвид при начисляването на посочения данък.

58 При тези условия от гледна точка на спорния данък единствената разлика между положението на чуждестранно лице в Унгария, включително и унгарските граждани, които са упражнили правото си на свободно движение в Съюза, и това на местно лице за Унгария, независимо дали то е унгарски гражданин или гражданин на друга държава членка, който придобива ново основно жилище в тази държава членка, е свързана с мястото на предишното им основно жилище. Всъщност в тези две ситуации тези лица са закупили недвижим имот в Унгария, за да се установят на нейна територия, и при закупуването на предишното им основно жилище едните са заплатили данък от същото естество като спорния данък в държавата, в която се е намирало това жилище, докато другите са заплатили посочения данък в Унгария.

59 При тези обстоятелства допускането на възможността за държавите членки свободно да прилагат различно третиране единствено поради обстоятелството, че първото основно жилище на гражданин на Съюза се намира в друга държава членка, би изпразнило нормите относно свободата на установяване от тяхното съдържание (вж. в този смисъл Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 18, Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др., C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 42 и Решение от 27 ноември 2008 г. по дело Papillon, C-418/07, Сборник, стр. I-8947, точка 26).

60 С оглед на гореизложеното и както основателно изтъква Комисията, всички лица, които преместват мястото на основното си жилище в рамките на Европейския съюз и на ЕИП, независимо дали това преместване се извършва в рамките на унгарската територия, или то се осъществява от държавата членка, в която се намира предишното жилище, към Унгария, са в сходно положение.

61 С оглед на това следва да се припомни, че за да се установи наличието на дискриминация, сходството на едно положение в рамките на Общността с едно чисто вътрешно положение трябва да се разглежда и с отчитане на целта, преследвана от разглежданите национални разпоредби (вж. по-специално Решение по дело Papillon, посочено по-горе, точка 27).

62 В това отношение, видно от преписката по делото, в настоящия случай целта на националното законодателство е при всяко закупуване на недвижим имот да се начислява данък, чиято основа е съставена от пълната пазарна стойност на закупения имот, като същевременно се избягва това финансовите средства, върху които е начислен данъкът при закупуването на недвижимия имот, да бъдат отново облагани с този данък при последваща покупка.

63 Що се отнася обаче до сходството на положенията, тази цел, която се състои в еднократното облагане на вложените финансови средства за закупуването на недвижимите имоти, по принцип може да бъде постигната в хипотезата, в която продаденият недвижим имот се намира на унгарска територия, а не в хипотезата, в която той се намира на територията на друга държава членка.

64 Следователно от гледна точка на целта на Закона за данъка върху доходите тези две положения са сходни от обективна гледна точка.

65 Вследствие на това спорният режим на данъчно облагане установява неравно третиране според мястото, в което се намира продаденият недвижим имот.

66 Що се отнася до възпиращия ефект на спорното законодателство, за който твърди Комисията, следва да се припомни, както беше посочено по-горе, че като отказва да предостави спорното данъчно предимство на лицата, които купуват в Унгария недвижим имот, предназначен за тяхно основно жилище, и които същевременно са продали или са на път да продадат предишното си основно жилище, намиращо се в друга държава членка, това законодателство води до по-голяма данъчна тежест за тези лица, отколкото за лицата, които се ползват от посоченото предимство.

67 При тези условия не може да се изключи, че спорното законодателство в определени случаи би могло да възпре лицата, които упражняват своето право на свободно движение (и свободата си на установяване), произтичащо от членове 39 ЕО и 43 ЕО, да закупят жилище в Унгария.

68 С оглед на изложените съображения следва да се установи, че доколкото поставят в по-неблагоприятно положение от гледна точка на данъка върху покупките на недвижими имоти лицата, желаещи да се установят в Унгария, закупувайки на нейна територия недвижим имот, в сравнение с лицата, които преместват своето жилище в рамките на тази държава членка, като не позволяват на първите да се ползват с разглежданото данъчно предимство при закупуването на недвижим имот, разпоредбите на член 2 във връзка с член 21, параграф 5 от Закона за данъците ограничават свободите на движение на хора, предвидени в членове 39 ЕО и 43 ЕО.

— Относно основанията за ограниченията

69 Съгласно установената съдебна практика националните мерки, които биха могли да затруднят или да възпрепятстват упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора, могат въпреки това да бъдат допуснати, при условие че преследват цел от обществен интерес, че са в състояние да гарантират осъществяването на тази цел и че не надхвърлят необходимото за постигането ѝ

(вж. по-специално Решение от 20 януари 2011 г. по дело Комисия/Гърция, посочено по-горе, точка 51).

70 Следва да се обсъди и това дали разликата в данъчното третиране на тези две категории данъчнозадължени лица може да се обоснове с императивно съображение от обществен интерес, по-конкретно с необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчния режим.

71 Всъщност Съдът вече е приел, че необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчен режим може да обоснове ограничение върху упражняването на свободи на движение (вж. по-специално Решение по дело Bachmann, посочено по-горе, точка 21, Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 42, Решение от 23 октомври 2008 г. по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Сборник, стр. I-8061, точка 43 и Решение от 17 септември 2009 г. по дело Glaxo Wellcome, C-182/08, Сборник, стр. I-8591, точка 77).

72 За да може обаче довод, изграден на такова основание да бъде уважен, трябва да бъде установено наличието на пряка връзка между въпросното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (вж. по-специално Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 42, Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 68 и Решение по дело Amurta, посочено по-горе, точка 46).

73 В това отношение следва да се констатира, че установеният със Закона за данъците режим се основава на идеята, че купувачът на недвижим имот, находящ се в Унгария, предназначен да бъде негово основно жилище, който продава в законоустановения срок предишното си жилище, находящо се също така в тази държава, трябва да заплати данъка не върху пълната стойност на закупения имот, а само върху разликата между пазарната стойност на закупения имот и тази на продадения имот. По този начин се облага с данък само частта от средствата, инвестирани в закупуването на имущество, която не е била вече облагана с данък.

74 В замяна на това обаче, когато продаденият имот се намира в държава членка, различна от Република Унгария, тази държава няма никакво право да облага сделката, извършена в първата държава членка, от лицето, което решава да закупи недвижим имот в Унгария, предназначен за негово основно жилище. При тези условия, като предвижда, че от това данъчно предимство при закупуването на такъв имот могат да се ползват само лицата, които вече са платили спорния данък при покупката на подобен имот, конфигурацията на посоченото данъчно предимство отразява една симетрична логика по смисъла на съдебната практика (вж. в този смисъл Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 42).

75 Всъщност, ако данъкоплатците, които по-рано не са плащали посочения данък, на основание на спорния данъчен режим биха се ползвали от съответното данъчно предимство, те недължимо биха извели предимство от данъчно облагане, на каквото предишната им покупка извън унгарска територия не е подлежала.

76 От това следва, че в посочения режим е налице пряка връзка между предоставеното данъчно предимство и първото данъчно облагане. Действително, от една страна, посоченото предимство и данъчната тежест се отнасят за едно и също лице и от друга, се вписват в рамките на същото данъчно облагане.

77 В този контекст е важно да се припомни, че тези две условия за идентичност на данъка и на данъкоплатеца са приети за достатъчни, за да се установи съществуването на такава връзка (вж. по-специално Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 58, Решение от 18 септември 2003 г. по дело Bosal, C-168/01, Recueil, стр. I-9409, точки 29 и 30 и Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 42). Освен това следва да се припомни, че Комисията не оспорва изрично, че разглежданото данъчно предимство е предоставено на един и същ данъкоплатец в рамките на едно и също данъчно облагане.

78 От гледна точка на предходното следва да се установи, че ограничението, произтичащо от член 2, параграф 2 и член 21, параграф 5 от Закона за данъците, се оправдава от необходимостта да се гарантира съгласуваността на данъчния режим.

79 Същевременно обаче, за да бъде ограничението оправдано на това основание, освен това е необходимо, както бе припомнено в точка 65 от настоящото съдебно решение, то да бъде подходящо и пропорционално от гледна точка на преследваната цел.

80 В това отношение се налага изводът, че посоченото ограничение, в светлината на практиката на Съда, е подходящо за постигане на тази цел, доколкото то се прилага по симетричен начин, щом като в рамките на разглеждания данъчен режим под внимание може да бъде взета единствено разликата между стойността на продадения имот, намиращ се в Унгария, и стойността на закупения недвижим имот (вж. в този смисъл Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 44).

81 Освен това посоченото ограничение е пропорционално на преследваната цел. Всъщност следва да е припомни, от една страна, че целта на разглежданата правна уредба е по-конкретно при закупуването на второ основно жилище в Унгария да се избегне двойното данъчно облагане на капитала, инвестиран за закупуване на междувременно продадения предишно жилище. От друга страна, така както беше посочено в точка 74 от настоящото съдебно решение, Унгария не разполага с каквото и да е правомощие за данъчно облагане на сделките с недвижими имоти, извършени в други държави членки.

82 При тези обстоятелства отчитането на такива сделки с цел да се намали основата на разглеждания данък, би довело до това последните да бъдат третирани като вече облагани със спорния данък, докато случаят всъщност не е бил такъв. Очевидно това положение би било в противоречие с посочената цел да се избегне двойното данъчно облагане в рамките на унгарската данъчна система.

83 Макар и да е вярно, че сделките, осъществени в други държави членки, са могли евентуално да бъдат облагани също със сходни и дори с идентични на разглежданията данък данъци, се налага обаче изводът, че при сегашното състояние на развитието на правото на Съюза държавите членки разполагат, при условие че правото на Съюза се спазва, с определена автономност в данъчната област и че следователно те не са задължени да приспособяват собствените си данъчни системи към различните системи на данъчно облагане на другите държави членки, по-специално за да премахнат двойното данъчно облагане (вж. по аналогия Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 51 и Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Block, C-67/08, Сборник, стр. I-883, точка 31).

84 Тази преценка не би могла да бъде поставена под въпрос от обстоятелството, че поради начина, по който се изчислява данъчната основа на данъка върху имуществото, данъчнозадълженото лице може да бъде освободено от заплащане на този данък при последващото закупуване на недвижим имот, намиращ се в Унгария. Всъщност, когато стойността на закупения втори недвижим имот е по-ниска от продадения имот, като се има предвид, че в този случай вложеният капитал при второто закупуване по никакъв начин не подлежи на данъчно облагане, данъкоплатецът няма правото на каквато и да било отстъпка на част от данъка, платен при първата покупка. Подобен механизъм позволява да се приеме, че разглежданият режим съставлява определено предимство, а не прикрито освобождаване, единствено в полза на местните лица за Унгария.

85 От това следва, че ограничаването на свободното движение на хората и на свободата на установяване може да се обоснове със съображения, свързани със запазването на съгласуваността на данъчния режим.

— Относно наличието на ограничение на член 18 ЕО

86 Що се отнася до лицата, които не пребивават в Унгария и които не упражняват стопанска дейност на нейна територия, следва да се отбележи, че национална

правна уредба, с която определени граждани на съответната държава се поставят в по-неблагоприятно положение единствено поради обстоятелството че са упражнили правото си на свободно движение и пребиваване в друга държава членка, представлява ограничение на свободите, признати на всеки гражданин на Съюза с член 18, параграф 1 ЕО (вж. Решение от 18 юли 2006 г. по дело De Cuyper, C-406/04, Recueil, стр. I-6947, точка 39, Решение от 26 октомври 2006 г. по дело Tas-Hagen и Tas, C-192/05, Recueil, стр. I-10451, точка 31 и Решение от 23 октомври 2007 г. по дело Morgan и Bucher, C-11/06 и C-12/06, Сборник, стр. I-9161, точка 25).

87 В настоящия случай не може валидно да се отрече, че изключването на лицата, които упражняват правото си на движение в рамките на Съюза, от правото на намаляване на данъчната основа по съображения, които не са свързани с упражняването на стопанска дейност, в определени случаи може да бъде в състояние да възпре тези лица от упражняването на основните свободи, гарантирани от посочения член 18 ЕО.

88 Видно от практиката на Съда обаче, подобно ограничение може да бъде оправдано от гледна точка на правото на Съюза само ако се основава на обективни съображения от обществен интерес, които са различни от националността на заинтересованите лица, и ако е пропорционално на законната цел, преследвана от националното право (вж. Решение по дело De Cuyper, посочено по-горе, точка 40, Решение по дело Tas-Hagen и Tas, посочено по-горе, точка 33 и Решение по дело Morgan и Bucher, посочено по-горе, точка 33).

89 В това отношение е необходимо да се посочи, че изводът, изведен в точки 69—85 от настоящото решение, за обосноваване на ограничението от гледна точка на членове 39 ЕО и 43 ЕО се налага поради същите мотиви и по отношение на твърдението за нарушение на член 18 ЕО (вж. Решение от 5 юли 2007 г. по дело Комисия/Белгия, C-522/04, Сборник, стр. I-5701, точка 72, Комисия/Германия,

посочено по-горе, точка 30 и Решение по дело Комисия/Гърция, посочено по-горе, точка 60).

Относно твърденията, изведени от нарушение на разпоредбите на Споразумението за ЕИП

90 Комисията твърди също, че Република Унгария не е изпълнила и задълженията си по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, отнасящи се съответно до свободата на движение на работниците и до свободата на установяване.

91 В това отношение следва да се отбележи, че нормите, които забраняват ограниченията на свободата на движение и на свободата на установяване, прогласени в членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на членове 39 ЕО и 43 ЕО (вж. по-специално Решение от 5 юли 2007 г. по дело Комисия/Белгия, посочено по-горе, точка 76).

92 При тези условия твърденията за нарушение, изведени от нарушение на свободното движение на хора и на свободата на установяване, трябва да бъдат обявени за неоснователни.

93 След като нито едно от твърденията за нарушение не е уважено, искът на Комисията трябва да се отхвърли.

По съдебните разноски

94 По смисъла на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник всяка страна, загубила делото, се осъжда да заплати съдебните разноски, ако има искане в този смисъл. След като Република Унгария е направила искане за осъждане на Комисията и последната е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) Отхвърля иска.

2) Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски.

Подписи