

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2011. gada 1. decembrī*

Lieta C-253/09

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2009. gada 8. jūlijā cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv R. Liāls [*R. Lyal*] un K. Talabēra-Rica [*K. Talabér-Ricz*] pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Ungārijas Republiku, ko pārstāv R. Šomšiča [*R. Somssich*] un M. Z. Fehērs [*M. Z. Fehér*], pārstāvji,

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — ungāru.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši M. Safjans [*M. Safjan*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*], E. Levits un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 23. septembra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2010. gada 9. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Ar savu prasības pieteikumu Eiropas Kopienų Komisija lūdz Tiesu konstatēt, ka, piemērojot atšķirīgu attieksmi pret nekustamā īpašuma iegādi Ungārijā pamata dzīvesvietas vajadzībām pēc cita šāda veida īpašuma pārdošanas, atkarībā no tā, vai pārdotais īpašums atradies Ungārijā vai citā dalībvalstī, Ungārijas Republika nav izpildījusi EKL 18., 39. un 43. pantā, kā arī 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā — “EEZ līgums”) 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus.

Atbilstošās valsts tiesību normas

- 2 1995. gada Likuma Nr. CXVII par ienākuma nodokli (turpmāk tekstā — “likums par ienākuma nodokli”) 63. pantā — tā redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007. gada 31. decembrim, — bija paredzēts:

“[...] par nekustamā īpašuma un īpašuma tiesību atsavināšanu maksājamā ienākuma nodokļa likme ir 25 procenti.

[..] No samaksātā nodokļa ir atskaitāma (vai nav maksājama) nodokļa summa, kas jāmaksā par to ienākumu no īpašuma vai īpašuma tiesību pārdošanas daļu (pabalsts mājokļa iegādei), kas ir izmantota, lai iegādātos īpašumu dzīvesvietas vajadzībām, ko pērk privātpersona sev, tuvam ģimenes loceklim vai bijušajam laulātajam, 12 mēnešu laikā pirms ienākuma gūšanas vai 60 mēnešu laikā pēc šīs dienas (pabalsta mājokļa iegādei pamats).”

- 3 Šis pabalsts mājokļa iegādei bija piešķirams tikai tad, ja investīcijas attiecās uz mājokļa īpašumu Ungārijā.
- 4 1990. gada Likuma Nr. XCIII par nodokļiem (turpmāk tekstā — “likums par nodokļiem”) 1. pants — redakcijā, kas ir piemērojama šajā lietā, — ir formulēts šādi:

“Īpašuma nodoklis ir jāmaksā par mantojumu, dāvanu vai īpašuma nodošanu pret atlīdzību [...]”

- 5 Likuma par nodokļiem 2. panta 2. punkts ir formulēts šādi:

“[...] tiesību normas attiecībā uz nodokli par dāvanām un īpašuma nodošanu pret atlīdzību ir jāpiemēro īpašumiem valsts teritorijā un ar to saistītajām īpašuma tiesībām, ja vien starptautiskā konvencijā nav noteikts citādi.”

- 6 Likuma par nodokļiem 21. panta 5. punktā ir paredzēts:

“[...] Ja privāts pircējs pārdod citu savu mājokli viena gada laikā pirms vai pēc pirkuma, nodokļa aprēķina bāze ir atšķirība starp iegādātā īpašuma un pārdotā īpašuma tirgus vērtību — bruto vērtību. [...]”

Pirmstiesas procedūra

- 7 Ar 2007. gada 23. marta brīdinājuma vēstuli Komisija vērsa Ungārijas Republikas uzmanību uz faktu, ka valsts noteikumi par nodokļiem attiecībā uz nekustamā īpašuma atsavināšanu, iespējams, ir nesaderīgi ar EKL 18., 39., 43. un 56. pantā, kā arī EEZ līguma attiecīgajos pantos paredzētajiem pienākumiem.
- 8 Komisija norādīja, ka šajos noteikumos par nodokļiem ir ietverta diskriminējoša attieksme pret mājokļa nekustamā īpašuma iegādi Ungārijā pēc iepriekšējā mājokļa pārdošanas, paredzot labvēlīgākus pasākumus situācijā, kurā pārdotais mājoklis atradies Ungārijā, un nevis citā dalībvalstī. Minētajos noteikumos lielāks nodokļu slogs esot paredzēts tādai mājokļu nekustamo īpašumu iegādei, kas saistīta ar iepriekšējā mājokļa pārdošanu, kurš nav atradies Ungārijā. Līdz ar to, ņemot vērā to diskriminējošo

raksturu, ar šiem noteikumiem esot radīts darba ņēmēju brīvas pārvietošanās un kapitāla brīvas aprites, kā arī brīvības veikt uzņēmējdarbību šķērslis. Komisija arī norādīja, ka neapstāvēt neviens atbilstošs iemesls, ar kuru varētu pamatot šīs atšķirības [nodokļa] režīmā.

- 9 Ungārijas Republika 2007. gada 8. augusta vēstulē atzina, ka likuma par ienākuma nodokli 63. panta noteikumi ir spēkā esošo Savienības tiesību pārkāpums, un paziņoja par savu nodomu pieņemt jaunu tiesisko regulējumu, lai nodrošinātu, ka pret nodokļa maksātājiem — veicot to maksājamā ienākuma nodokļa aprēķinu atkarībā no to nekustamā īpašuma atrašanās vietas — netiktu piemērota diskriminējoša attieksme.
- 10 Turpretī attiecībā uz likuma par nodokļiem 21. panta 5. punktā ietverto noteikumu Ungārijas Republika apgalvo, ka tas nav pretrunā Savienības tiesībām.
- 11 Ar 2007. gada 12. decembra vēstuli Ungārijas Republika paziņoja Komisijai, ka Ungārijas Parlaments ir pieņēmis 2007. gada likumu Nr. CXXVI, ar ko groza noteiktus nodokļu likumus un kas stājās spēkā 2008. gada 1. janvārī. Šī likuma 19. pants groza likuma par ienākuma nodokli 63. pantu, atceļot noteikumus, kas attiecās uz nodokļa samazinājumu, kurš tika piemērots tādu mājokļa nekustamo īpašumu iegādei, kuri atradās Ungārijas teritorijā.
- 12 Šādos apstākļos Komisija, paliekot pie savā brīdinājuma vēstulē paustā viedokļa, 2008. gada 27. jūnijā nosūtīja argumentētu atzinumu, ar kuru tā aicināja Ungārijas Republiku veikt vajadzīgos pasākumus, lai izpildītu šajā atzinumā minētās prasības divu mēnešu laikā no tā saņemšanas brīža.

- 13 Ungārijas Republika uz argumentēto atzinumu atbildēja ar 2008. gada 27. jūlija vēstuli, atkārtojot tajā apsvērumus, ko tā bija paudusi savā 2007. gada 8. augusta vēstulē.
- 14 Tā kā Komisija nebija apmierināta ar šo atbildi, tā cēla šo prasību.

Par prasību

Lietas dalībnieku argumenti

- 15 Komisija apgalvo, ka strīdīgie tiesību akti un it īpaši nodokļa par nekustamā īpašuma iegādi aprēķināšanas sistēma ir pretrunā EKL 18., 39. un 43. pantam, kā arī EEZ līguma 28. un 31. pantam, jo tā nostāda nelabvēlīgākā situācijā Savienības un Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) pilsoņus, kuri, īstenojot savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, vēlas iegādāties nekustamo īpašumu Ungārijā, vienlaicīgi pārdodot savu nekustamo īpašumu, kurš atrodas kādā citā Eiropas Savienības vai EEZ dalībvalstī.
- 16 Šī iestāde apgalvo, ka aplūkotais nodoklis ir netiešs nodoklis.
- 17 Turpinot Komisija norāda, ka šis nodoklis ir maksājams par jebkuru nekustamā īpašuma iegādi Ungārijā pamata dzīvesvietas vajadzībām, bet to var samazināt vai pat atcelt, ja šī iegāde ir notikusi salīdzinoši vienlaicīgi ar īpašuma iegādātāja iepriekšējā

mājokļa pārdošanu, ar nosacījumu, ka pārdotais mājoklis atradies Ungārijā. Patiesībā, ja saskaņā ar likuma par nodokļiem 21. panta 5. punktu attiecīgā nodokļa aprēķina bāze ir starpība starp iegādātā īpašuma un pārdotā īpašuma bruto tirgus vērtību, atskaitīt var tikai tādu pārdoto īpašumu vērtību, kas atradušies Ungārijas teritorijā. Šādos apstākļos, ņemot vērā ar minēto nodokļa režīmu ieviesto diskrimināciju, personas, kas pirmo reizi Ungārijā iegādājas nekustamo īpašumu pamata dzīvesvietas vajadzībām, atrodoties nelabvēlīgākā situācijā un tiekot mazāk veicinātas iegādāties jaunu mājokli šajā dalībvalstī un iekārtoties tur uz dzīvi nekā personas, kas atkārtoti iegādājas šāda veida īpašumu iepriekšējā īpašuma vietā, kas tām piederējis Ungārijā.

- 18 Pēc Komisijas domām, personas, kurām pirms sava jaunā pamata mājokļa iegādes Ungārijā pamata dzīvesvieta atradās citā dalībvalstī, varēja atrasties tādā pašā situācijā kā tās, kurām šāda dzīvesvieta jau bija Ungārijā, proti, jo pirmajām minētajām personām šajā citā dalībvalstī, iegādājoties īpašumu savas pamata dzīvesvietas vajadzībām, arī bija jāmaksā nodoklis, kura likme ir līdzīga strīdīgā nodokļa likmei. Apstākļi, ka Ungārijas tiesību aktos, aprēķinot nodokļa bāzi, nav paredzēta iespēja no jaunā iegādātā īpašuma vērtības atskaitīt pārdotā īpašuma tirgus vērtību, ja pārdotais īpašums nav atradies Ungārijā, nozīmējot, ka objektīvi salīdzināmām situācijām tiek piemērota atšķirīga un līdz ar to diskriminējoša attieksme.

- 19 Attiecībā uz brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu Komisija pretēji Ungārijas Republikas viedoklim uzskata, ka, runājot par šīs brīvības īstenošanu, nav būtiski, ka aplūkotā tiesību aktu norma attiecas uz mājokļa nekustamajiem īpašumiem, nevis komercietpām. Patiesībā nevarot izslēgt, ka pašnodarbinātā persona par savas profesionālās darbības vietu nosaka savu pamata dzīvesvietu.

- 20 Pēc Komisijas domām, šādu pašu secinājumu minēto apsvērumu dēļ, pamatojoties uz EKL 18. pantu, var izdarīt arī attiecībā uz personām, kuras neveic saimniecisko darbību.
- 21 Komisija arī uzskata, ka to pašu iemeslu dēļ, kuri attiecas uz EKL 39. un 43. panta pārkāpumu, Ungārijas Republika nav ievērojusi arī pienākumus, kas tai paredzēti EEZ līguma 28. un 31. pantā, kuri attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un darba ņēmēju brīvu pārvietošanos.
- 22 Turklāt Komisija apgalvo, ka šādu diskrimināciju nepamato vispārējo interešu apsvērumi.
- 23 Saistībā ar nodokļu režīma saskaņotību Komisija apgalvo, ka Ungārijas Republika nevar atsaukties uz 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/09 *Bachmann (Recueil, I-249. lpp.)* un 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding (Krājums, I-2107. lpp.)*. Atbilstoši Komisijas viedoklim, ja tas tā ir, ka ar vajadzību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot EK līgumā paredzēto pamatprincipu ierobežošanu, argumentu, kas balstīts uz šo iemeslu, varētu atbalstīt vienīgi tad, ja pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo nodokļa priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu. Tomēr starp attiecīgo nekustamo īpašumu pārdošanu, uz kuru attiecas strīdīgie tiesību akti, nepastāvot nekāda tieša nodokļa saikne.
- 24 Turklāt Komisija uzskata, ka ar Ungārijas Republikas izvirzīto teritorialitātes principu, proti, saskaņā ar kuru tiesības aplikēt ar nodokli bez ierobežojuma var īstenot attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas valsts teritorijā, savukārt šādas tiesības nepastāv attiecībā uz īpašumiem, kas atrodas ārvalstīs, arī nevar pamatot likuma par nodokļiem 21. panta 5. punktā minēto pasākumu.

- 25 Tāpat arī saskaņā ar Komisijas, kura šajā ziņā pamatojas uz 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā *C-319/02 Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 49. punkts), viedokli Ungārijas iestādes nodokļu ieņēmumu iespējamo samazināšanos nevar izvirzīt kā primāru vispārējo interešu apsvērumu, lai pamatotu šo pasākumu.
- 26 Visbeidzot, vēlreiz atsaucoties uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, Komisija noraida arī pamatojumu, kas attiecas uz grūtībām, kas — saistībā ar citās dalībvalstīs pārdotajiem īpašumiem un to iegādes laikā samaksāto nodokli — rodas Ungārijas iestādēm, nosakot nodokļa summu, kas maksājama par nekustamā īpašuma, kas atrodas Ungārijā, iegādi. Grūtības gan pēc būtības, gan pamatojoties uz aprēķināšanas metodi, noteikt, kādā mērā ārvalstīs samaksātais nodoklis atbilst strīdīgajam nodoklim, nekādā ziņā nevarot būt arguments, ar kuru varētu pamatot attiecīgo diskrimināciju. Tomēr Komisija pieļauj, ka Ungārijas Republika saskaņā ar 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā *C-256/06 Jäger* (Krājums, I-123. lpp.) var noteikt nodokļa maksātājiem īpašas prasības, lai iegūtu nepieciešamo informāciju, bet šīs prasības katrā ziņā nevarot būt nesamērīgas ar izvirzīto mērķi.
- 27 Ungārijas Republika, uzskatot, ka strīdīgais nodoklis pretēji Komisijas viedoklim ietilpst tiešo nodokļu kategorijā, norāda, ka ar attiecīgo nodokļu uzlikšanas sistēmu nav pārkāpts EKL 18., 39. un 43. pants, ne arī atbilstošie EEZ līguma noteikumi. Pārkārtoti šī dalībvalsts apgalvo, ka minēto sistēmu katrā ziņā pamato vispārējo interešu apsvērumi.
- 28 Ungārijas Republika vispirms norāda, ka personu brīvas pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums nepastāv galvenokārt tādēļ, ka nav notikusi objektīvi salīdzināmu situāciju diskriminācija. Apstrīdot Komisijas viedokli šajā ziņā, Ungārijas Republika uzskata, ka visas personas, kas pirmo reizi vēlas iegādāties nekustamo īpašumu Ungārijā, atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā un apstākļi, vai tās šādu

īpašumu ir vai nav iegādājušās citā dalībvalstī, ir mazsvarīgs. Objektīvi salīdzināmā situācijā atrodies arī personas, kuras, lai arī tās jau bijušas nekustamā īpašuma, kas bijusi to pamata dzīvesvieta Ungārijā, īpašnieces, iegādājas šajā dalībvalstī jaunu šāda veida īpašumu, kas aizstāj iepriekšējo.

29 Turpretī, pēc šīs dalībvalsts domām, salīdzināmā situācijā neatrodas personas, kuras pārdod nekustamo īpašumu, kas atrodas Ungārijā un kas ticis izmantots kā to pamata dzīvesvieta, lai šajā pašā valstī iegādātos citu šāda veida īpašumu, un personas, kuras pārdod nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī un kas ticis izmantots kā to pamata dzīvesvieta, lai iegādātos Ungārijā citu šāda veida īpašumu. Patiesībā, pirmkārt, var atšķirties šo personu nodokļu rezidence, jo personas, kuras pieder pie pirmās grupas, ir valsts rezidenti, bet tās, kuras pieder pie otrās grupas, ir ārvalsts rezidenti. Otrkārt, runājot par pēdējo personu grupu, tām iepriekš piederošajam īpašumam ne teritoriāli, ne materiāli netiek piemērotas Ungārijas nodokļu tiesības, lai gan tas tā nav pirmās personu grupas pārdoto īpašumu gadījumā.

30 Šajā ziņā Ungārijas Republika pamatojas uz Tiesas judikatūru un it īpaši uz 1995. gada spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 34. punkts) un 2005. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-376/03 *D.* (Krājums, I-5821. lpp.), saskaņā ar kuru ienākuma nodokļa un nekustamā īpašuma nodokļa jomā personu rezidenšu un nerezidenšu situācija parasti nav salīdzināma un apstākļi, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļa priekšrocības, ko tā nodrošina rezidentam, parasti nav diskriminējošs. Turklāt šī dalībvalsts sava argumenta atbalstam atsaucas uz lietu, kurā pieņemts 2005. gada 8. septembra spriedums lietā C-512/03 *Blanckaert* (Krājums, I-7685. lpp.), norādot uz šajā lietā un pamata lietā aplūkoto strīdīgo noteikumu līdzību.

31 Turklāt Ungārijas Republika uzsver, ka Līgums, kā to interpretējusi Tiesa, negarantē Savienības pilsonim to, ka viņa darbības pārceļšana uz citu dalībvalsti neietekmēs aplikšanu ar nodokļiem (it īpaši skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-387/01

Weigel, Recueil, I-4981. lpp., 55. punkts; 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-365/02 *Lindfors*, Krājums, I-7183. lpp., 34. punkts, un 2005. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-403/03 *Schempp*, Krājums, I-6421. lpp., 45. punkts). Šī dalībvalsts tātad apgalvo, ka attiecīgais režīms ir saderīgs ar nodokļu teritorialitātes principu, kas ir atzīts Savienības tiesībās (skat. it īpaši 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer, Recueil*, I-2471. lpp.) un saskaņā ar kuru bez savstarpējas hierarhijas līdzāspastāv dažādas valsts nodokļu sistēmas.

- 32 Tā kā iespējamās neskaidrības, kas izriet no atšķirībām valsts nodokļu tiesību aktos, neietilpst Līguma noteikumu attiecībā uz brīvu pārvietošanos piemērošanas jomā, ir iespējams, ka persona, kas sev par labu ir izmantojusi tiesību normas brīvas pārvietošanās jomā, kādā dalībvalstī nodokļu ziņā atrodas nelabvēlīgākā situācijā vienkārši tā iemesla dēļ, ka tā ir pakļauta citas dalībvalsts nodokļu jurisdikcijai. Tomēr nevarot uzskatīt, pirmkārt, ka šāda situācija pati par sevi diskriminē šo personu un, otrkārt, ka tā ierobežo tiesības uz brīvu pārvietošanos pretēji Savienības tiesībām.
- 33 Šajā ziņā Ungārijas Republika uzsver, ka dalībvalstu nodokļu kompetence ne tikai ietver nodokļu nastas noteikšanu, bet arī priekšrocību piešķiršanu. Līdz ar to strīdīgie tiesību akti esot saderīgi ar teritorialitātes principu un tie neesot pretrunā Savienības tiesībām.
- 34 Iespējamā pamatbrīvību ierobežošana šajā gadījumā pēc Ungārijas Republikas domām esot neizbēgamas nodokļu iekasēšanas teritoriālās kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm sekas. Līdzsvarota nodokļu iekasēšanas pilnvaru sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana esot pieskaitāma pie vispārējo interešu apsvērumiem, kas pamato šādus ierobežojumus.

- 35 Pakārtoti šī dalībvalsts, atsaucoties uz pastāvīgo judikatūru (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bachmann*; 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-300/09 Komisija/Belģija, *Recueil*, I-305. lpp.; iepriekš minētos spriedumus lietā *Manninen* un lietā *Keller Holding*, un 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta*, Krājums, I-9569. lpp.), uzskata, ka strīdīgo nodokļu uzlikšanas sistēmu pamato vispārējo interešu apsvērumi, kas attiecas uz nodokļu režīma saskaņotību. Tiesa esot atzinusi šādu pamatojumu šādos apstākļos — pirmkārt, ja starp attiecīgās nodokļa priekšrocības piešķiršanu un tai atbilstošo nodokļu nastu pastāv tieša saikne un, otrkārt, ja šī priekšrocība un šī nodokļa nasta attiecas uz vienu un to pašu personu un to pašu nodokli. Šajā gadījumā Ungārijas Republika apgalvo, ka šāda veida saikne pastāv, ņemot vērā apstākli, ka vienīgi tās personas, kuras jau bija iegādājušās nekustamo īpašumu Ungārijā, varēja saņemt strīdīgo nodokļa priekšrocību, iegādājoties Ungārijā citu nekustamo īpašumu. Līdz ar to nevarot noliegt, ka šī nodokļa priekšrocība un nodokļa nasta, uz kuru šī priekšrocība attiecas, skar to pašu personu un to pašu nodokli.
- 36 Turklāt Ungārijas Republika noraida Komisijas izvirzīto argumentu, saskaņā ar kuru strīdīgo tiesību aktu nolūks ir vienīgi novērst budžeta ieņēmumu samazināšanos. Šo tiesību aktu mērķis esot nodrošināt, lai jebkura nekustamā īpašuma iegāde Ungārijā vismaz vienu reizi tiktu aplikta ar strīdīgo nodokli no pilnas iegādātā īpašuma tirgus vērtības, novēršot, lai vēlreiz nebūtu jāmaksā pirmās īpašuma iegādes laika samaksātā nodokļa summa. Šis esot saskanīgs noteikumu kopums, kas nav atdalāms no teritorialitātes principa piemērošanas.
- 37 Visbeidzot, šī dalībvalsts apgalvo, ka nodokļa priekšrocības paplašināšana strīdīgo tiesību aktu ietvaros attiecībā uz ārvalstu nekustamajiem īpašumiem radītu tik lielas praktiskas problēmas, ka tās traucētu šai sistēmai darboties un it īpaši neļautu novērst iespējamus pārkāpumus.
- 38 Turklāt Ungārijas Republika savā atbildes rakstā uz repliku atgādina, ka no Komisijas prasības pieteikuma izriet, ka tā Ungārijas tiesību aktus apstrīd tādēļ, ka tie ierobežo

to personu tiesības uz brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību, kuras, īstenojot savas tiesības uz brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību, vēlas savu pamata dzīvesvietu pārcelt uz Ungāriju. Ja Komisija būtu vēlējusies izvērtēt strīdīgos tiesību aktus — iegādāto īpašumu uzskatot vienīgi par ieguldījumu un neņemot vērā izmaiņas rezidencē vai nodokļu domicilā — šķiet, ka tā šo izvērtēšanu būtu veikusi, pamatojoties uz EKL 56. pantā paredzēto kapitāla brīvu apriti.

39 Līdz ar to, tā kā Komisija nav atsaukusies uz šo pamatbrīvību, bet vienīgi uz personu brīvu pārvietošanos, ir jāuzskata, ka prasības pieteikums attiecas vienīgi uz situācijām, kurās persona, īstenojot savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, pārceļ savu dzīvesvietu uz Ungāriju. Šī dalībvalsts no iepriekš minētā arī secina, ka izmaiņas rezidencē un nodokļu domicilā attaisno to, ka tiek nošķirtas personas, kuras mājokli Ungārijā iegādājas pirmo reizi, un personas, kuras jaunu mājokli Ungārijā iegādājas tāda iepriekšējā mājokļa vietā, kurš arī atradies šajā valstī.

40 Līdz ar to Ungārijas Republika, savas argumentācijas pamatojumam atsaucoties uz 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā *C-67/08 Block* (Krājums, I-883. lpp.), apgalvo, ka dalībvalstij nav pienākuma ņemt vērā tāda mājokļa tirgus vērtību, kas atrodas citā Savienības vai EEZ dalībvalstī.

Tiesas vērtējums

41 Vispirms ir jāatgādina, ka Komisijai un Ungārijas Republikai ir domstarpības attiecībā uz to, vai strīdīgais nodoklis ir kvalificējams par tiešu vai netiešu nodokli.

- 42 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka neatkarīgi no tā, vai minētais nodoklis šajā gadījumā ir tiešs vai netiešs, attiecīgais nodoklis Eiropas Savienībā nav harmonizēts un tātad tas ietilpst dalībvalstu kompetencē, kurām saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru šī kompetence ir jāizmanto, ievērojot Savienības tiesības (skat. it īpaši attiecībā uz tiešajiem nodokļiem 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 21. punkts; 2011. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-155/09 Komisija/Grieķija, Krājums, I-65. lpp., 39. punkts, un 2011. gada 16. jūnija spriedumu lietā C-10/10 Komisija/Austrija, Krājums, I-5389. lpp., 23. punkts).
- 43 Tādēļ ir jāpārbauda, vai, kā apgalvo Komisija, valsts tiesiskais regulējums attiecībā uz nekustamā īpašuma atsavināšanas pret atlīdzību aplikšanu ar nodokli un it īpaši likuma par nodokļiem 2. panta 2. punkts, lasot to kopsakarā ar 21. punkta 5. punktu, ir personu brīvas pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību, kas garantētas EKL 18., 39. un 43. pantā, kā arī EEZ līguma 28. un 31. pantā, ierobežojums.

Par iebildumiem, kas attiecas uz Līguma noteikumu pārkāpumu

- 44 Attiecībā uz EKL 18., 39., un 43. panta pārkāpumu ir jāatgādina, ka EKL 18. pants, kas vispārīgi nosaka Eiropas Savienības pilsoņa tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā, ir detalizēts EKL 39. pantā, kas attiecas uz darba ņēmēju pārvietošanās brīvību, un EKL 43. pantā, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību (skat. 2006. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-345/05 Komisija/Portugāle, Krājums, I-10633.lpp., 13.punkts; 2007. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-104/06 Komisija/Zviedrija, Krājums, I-671. lpp., 15. punkts; 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-152/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-39. lpp., 18. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Grieķija, 41. punkts).

45 Līdz ar to attiecīgais nodokļu režīms vispirms ir jāizvērtē, ņemot vērā EKL 39. un 43. pantu, pirms tas tiek izvērtēts, ņemot vērā EKL 18. panta attiecībā uz personām, kas no vienas dalībvalsts pārvietojas uz citu dalībvalsti, lai tur iekārtotos uz dzīvi, taču ar saimniecisko darbību nesaistītu iemeslu dēļ.

— Par EKL 39. un 43. panta ierobežojumiem

46 Visu Līguma noteikumu par personu brīvu pārvietošanos mērķis ir atvieglot Savienības pilsoņu visu veidu profesionālās darbības veikšanu visā tās teritorijā, un ar tiem ir aizliegti tādi pasākumi, kuri var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus šiem pilsoņiem, ja tie vēlas veikt saimniecisko darbību citas dalībvalsts teritorijā (skat. 2005. gada 15. septembra spriedumu lietā C-464/02 Komisija/Dānija, Krājums, I-7929. lpp., 34. punkts un tajā minētā judikatūra; kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Portugāle, 15. punkts; lietā Komisija/Zviedrija, 17. punkts; lietā Komisija/Vācija, 21. punkts, kā arī lietā Komisija/Griekija, 43. punkts).

47 Dalībvalstu pilsoņiem atzītā brīvība veikt uzņēmējdarbību citu dalībvalstu teritorijā ietver tostarp iespēju veikt pašnodarbinātas personas darbību un to īstenot ar nosacījumiem, kādi uzņēmējdarbības dalībvalsts tiesību aktos paredzēti saviem pilsoņiem (skat. it īpaši 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 13. punkts, un 2011. gada 24. maija spriedumu lietā C-47/08 Komisija/Beļģija, Krājums, I-4105. lpp., 79. punkts, kā arī šajā ziņā 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-161/07 Komisija/Austrija, Krājums, I-10671. lpp., 27. punkts). Citiem vārdiem, EKL 43. pantā ikvienai dalībvalstij ir aizliegts savos tiesību aktos attiecībā uz personām, kas izmanto brīvību tajā veikt uzņēmējdarbību, paredzēt šīs darbības veikšanas nosacījumus, kas atšķiras no attiecīgās dalībvalsts pilsoņiem paredzētajiem nosacījumiem (iepriekš minētie 2008. gada 22. decembra spriedums lietā Komisija/Austrija, 28. punkts, un 2011. gada 24. maija spriedums lietā Komisija/Beļģija, 79. punkts).

- 48 Šajā gadījumā Komisija apgalvo, ka strīdīgie tiesību akti tajos paredzētās atšķirīgās attieksmes dēļ nodokļu jomā starp nodokļa maksātājiem — vai tie būtu ārvalstnieki vai Ungārijas pilsoņi —, kuri pārdod īpašumu, kas atrodas Ungārijā, un nodokļa maksātājiem, kuri pārdod īpašumu, kas atrodas ārpus Ungārijas teritorijas, ir diskriminējoši un var traucēt personām, kuras pārdod īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī, īstenot savas tiesības uz brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību.
- 49 Komisija tātad uzskata, ka diskrimināciju rada neizdevīgāka nodokļu režīma piemērošana dzīvesvietas maiņai no citas dalībvalsts, kas nav Ungārijas Republika, uz šo valsti salīdzinājumā ar dzīvesvietas maiņu Ungārijas teritorijā, un apgalvo, ka atbilstoši nodokļu vienlīdzības principam pirmajā minētajā situācijā, kas satur pārrobežu elementu, ir jāpiemēro tāds pats nodokļu režīms kā otrajā minētajā situācijā, proti, arī pirmajā gadījumā ir jābūt iespējai izmantot strīdīgo nodokļa priekšrocību.
- 50 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru diskriminācija var rasties tikai tad, ja atšķirīgas normas piemēro salīdzināmās situācijās vai ja piemēro vienu un to pašu normu atšķirīgās situācijās (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 30. punkts; 2007. gada 22. marta spriedumu lietā *C-383/05 Talotta*, Krājums, I-2555. lpp., 18. punkts, kā arī 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā *C-182/06 Lakebrink* un *Peters-Lakebrink*, Krājums, I-6705. lpp., 27. punkts).
- 51 Līdz ar to atšķirīgu attieksmi pret divām nodokļa maksātāju grupām var kvalificēt par diskrimināciju Līguma nozīmē, ja šo nodokļa maksātāju grupu situācija attiecībā uz attiecīgajiem nodokļu noteikumiem ir salīdzināma.
- 52 No tā izriet, ka šajā gadījumā Ungārijas Republikai ir pienākums piešķirt attiecīgo nodokļa priekšrocību tiem nodokļa maksātājiem, kuri pārdod ārpus šīs dalībvalsts teritorijas esošu īpašumu, vienīgi tad, ja viņu situācija attiecīgā nodokļa kontekstā ir uzskatāma par objektīvi salīdzināmu ar tādu nodokļa maksātāju situāciju, kuri pārdod Ungārijas teritorijā esošu īpašumu.

- 53 Šajā ziņā Ungārijas Republika nepiekrīt Komisijas secinājumam un apgalvo, ka situācijas nav salīdzināmas. Šī dalībvalsts apgalvo, ka strīdīgās nodokļa priekšrocības piešķiršanu var neattiecināt arī attiecībā uz īpašumiem, par kuriem nodoklis bija jāmaksā, vai tam bija jābūt iepriekš samaksātam citā dalībvalstī, ja tā šādu valsts nodokli bija ieviesusi. Strīdīgo tiesību aktu piemērošanas jomā, ņemot vērā šī valsts nodokļa raksturu, ietilpst vienīgi Ungārijā esošie nekustamie īpašumi, tādēļ personas, kuras šajā dalībvalstī nekustamo īpašumu iepriekš nav iegādājušās, un tās, kurām tajā jau ir šāds īpašums, neatrodas salīdzināmās situācijās, tāpat atšķirīgu normu piemērošana šīm divām personu kategorijām nav diskriminācija Līguma nozīmē.
- 54 Šai argumentācijai tomēr nevar piekrist.
- 55 Ir pilnīgi skaidrs, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu stāvoklis valstī faktiski nav salīdzināms, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas valsts teritorijā, vairumā gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāte, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personisko situāciju un ģimenes stāvokli, visvieglāk ir novērtējama tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas pastāvīgajai dzīvesvietai (iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 31. un 32. punkts; 1999. gada 14. septembra spriedums lietā *C-391/97 Gschwind, Recueil*, I-5451. lpp., 22. punkts, kā arī 2004. gada 1. jūlija spriedums lietā *C-169/03 Wallentin*, Krājums, I-6443. lpp., 15. punkts).
- 56 Arī tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļa priekšrocības, ko tā piešķir rezidentam, parasti nav diskriminējoši, ievērojot objektīvās atšķirības starp rezidenta un nerezidenta stāvokli attiecībā uz ienākumu avotu, kā arī attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti vai personisko un ģimenes stāvokli (iepriekš

minētie spriedumi lietā *Schumacker*, 34. punkts; lietā *Gschwind*, 23. punkts; 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā C-234/01 *Gerritse, Recueil*, I-5933. lpp., 44. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Wallentin*, 16. punkts).

- 57 Tomēr ir būtiski norādīt, ka Tiesa šos principus ir attīstījusi tādas judikatūras ietvaros, kas attiecas uz ienākuma nodokli — joma, kurā tādas objektīvās atšķirības starp nodokļa maksātājiem kā ienākumu avots, personiskā nodokļu maksāšanas kapacitāte vai personiskais un ģimenes stāvoklis var ietekmēt nodokļa uzlikšanu nodokļa maksātājam un likumdevējs to parasti ņem vērā. Tā tas nav, runājot par strīdīgo nodokli, kas tiek noteikts, ņemot vērā nekustamo īpašumu pārdošanas cenu. Turklāt Ungārijas Republika nav apgalvojusi un tas arī neizriet no lietas materiāliem, ka minētā nodokļa maksāšanas gadījumā būtu ņemti vērā nodokļa maksātāja personiskie apstākļi.
- 58 Šādos apstākļos, runājot par strīdīgo nodokli, vienīgā atšķirība starp Ungārijas nerezidentu, tostarp Ungārijas pilsoņu, kas ir izmantojuši savas tiesības uz brīvu pārvietošanos Savienībā, un rezidentu — Ungārijas vai citas dalībvalsts pilsoņu, kuri šajā dalībvalstī iegādājas jaunu pamata dzīvesvietu — situācijām ir to iepriekšējās pamata dzīvesvietas atrašanās vieta. Abās šajās situācijās minētās personas ir iegādājušās nekustamo īpašumu Ungārijā, lai tur iekārtotos uz dzīvi, un, iegādājoties iepriekšējo pamata mājokli, pirmās minētās personas būs samaksājušas tāda paša veida nodokli kā šajā lietā aplūkoto tajā valstī, kurā šis īpašums atradās, bet pārējās minēto nodokli būs samaksājušas Ungārijā.
- 59 Šādos apstākļos, atzīstot, ka dalībvalsts attieksme pēc tās ieskatiem var būt nevienlīdzīga pret Savienības pilsoni tikai tadēļ, ka tā pirmā pamata dzīvesvieta ir citā dalībvalstī, tiesību normas par personu brīvu pārvietošanos pilnībā zaudētu savu nozīmi (šajā ziņā skat. iepriekš minēto 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā Komisija/Francija, 18. punkts; 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-397/98 līdz C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.*, *Recueil*, I-1727. lpp., 42. punkts, kā arī 2008. gada 27. novembra spriedumu lietā C-418/07 *Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 26. punkts).

- 60 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus un kā to pareizi norāda Komisija, visas personas, kuras pārceļ savu pamata dzīvesvietu Eiropas Savienības vai EEZ ietvaros, neatkarīgi no tā, vai šī pārceļšanās ir notikusi Ungārijas teritorijā vai tā ir notikusi no dalībvalsts, kurā atradusies iepriekšējā dzīvesvieta, uz Ungāriju, atrodas salīdzināmās situācijās.
- 61 Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāatgādina, ka, lai konstatētu diskrimināciju, Kopienā pastāvoša situācija ir jāsalīdzina ar valsts iekšienē pastāvošu situāciju, ņemot vērā arī attiecīgo valsts tiesību normu mērķi (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Papillon*, 27. punkts).
- 62 Šajā ziņā no lietas materiāliem izriet, ka šajā gadījumā valsts tiesību aktu mērķis ir noteikt, ka par jebkuru nekustamā īpašuma iegādi ir jāmaksā nodoklis, kura aprēķina bāzi veido iegādātā īpašuma kopējā tirgus cena, vienlaicīgi novēršot situāciju, lai līdzekļi, kas tikuši aplikti ar nodokli, kad tagad pārdodamais īpašums ticis iegādāts, netiktu aplikti ar nodokli vēlreiz nākamās īpašuma iegādes laikā.
- 63 Attiecībā uz situāciju salīdzināmību šo mērķi nodrošināt, lai līdzekļi, kas ieguldīti nekustamo īpašumu iegādē, ar nodokli tiktu aplikti tikai vienreiz, principā var sasniegt gan gadījumā, ja pārdotais nekustamais īpašums atrodas Ungārijā, gan ja tas atrodas citā dalībvalstī.
- 64 Ņemot vērā likuma par nodokļiem mērķi, šīs abas situācijas tātad ir objektīvi salīdzināmas.
- 65 Līdz ar to strīdīgais nodokļu režīms rada nevienlīdzīgu attieksmi, pamatojoties uz pārdotā nekustamā īpašuma atrašanās vietu.

- 66 Attiecībā uz strīdīgo tiesību aktu atturošo ietekmi, uz ko ir norādījusi Komisija, ir jāatgādina, kā tas norādīts iepriekš, ka, nepiešķirot strīdīgo nodokļa priekšrocību personām, kuras Ungārijā iegādājas nekustamo īpašumu, lai tas kļūtu par to pamata dzīvesvietu, ja tās ir pārdevušas vai grasās pārdot savu iepriekšējo pamata mājokli, kas atrodas citā dalībvalstī, minētie tiesību akti šīm personām uzliek lielāku nodokļu slogu nekā tām personām, kurām ir tiesības saņemt minēto priekšrocību.
- 67 Šādos apstākļos nevar izslēgt, ka strīdīgie tiesību akti dažos gadījumos var atturēt personas, kas īsteno savas no EKL 39. un 43. panta izrietošās tiesības uz brīvu pārvietošanos (un uz brīvību veikt uzņēmējdarbību), iegādāties mājokli Ungārijā.
- 68 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jākonstatē, ka likuma par nodokļiem 2. panta 2. punkta noteikumi kopsakarā ar 21. panta 5. punkta noteikumiem ierobežo EKL 39. un 43. pantā paredzēto personu brīvu pārvietošanos, jo tajos — nodokļa par nekustamā īpašuma iegādi jomā — personas, kuras vēlas iekārtoties uz dzīvi Ungārijā, nopērkot tajā nekustamo īpašumu, tiek nostādītas nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar personām, kuras dzīvesvietu maina šīs dalībvalsts ietvaros, jo pirmajām personām, iegādājoties nekustamo īpašumu, nav tiesību izmantot attiecīgo nodokļa priekšrocību.

— Par ierobežojumu pamatojumu

- 69 No iedibinātās judikatūras izriet, ka valsts pasākumus, kas var apgrūtināt vai padarīt mazāk pievilcīgu Līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanu, var tomēr pieļaut ar nosacījumu, ka tiem ir vispārēju interešu mērķis, ka tie ir atbilstoši, lai nodrošinātu tā

īstenošanu, un ka tie nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu iecerēto mērķi (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Griekija, 51. punkts).

- 70 Tātad ir jāpārbauda, vai starp abām šim nodokļa maksātāju grupām pastāvošo atšķirīgo attieksmi var pamatot ar tādu primāru vispārējo interešu apsvērumu kā vajadzību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību.
- 71 Tiesa jau ir nospriedusi, ka vajadzība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot tiesisko regulējumu, kurš ierobežo pamatbrīvības (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Bachmann*, 21. punkts; lietā *Manninen*, 42. punkts; 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā *C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Krājums, I-8061. lpp., 43. punkts, un 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā *C-182/08 Glaxo Wellcome*, Krājums, I-8591. lpp., 77. lpp.).
- 72 Tomēr, lai arguments, kurš balstīts uz šādu pamatojumu, tomēr būtu sekmīgs, ir jāpie-rāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļa priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļa maksājumu (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 42. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu lietā *C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 68. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Amurta*, 46. punkts).
- 73 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka ar likumu par nodokļiem ieviestais režīms ir balstīts uz ideju, ka pircējam, kurš iegādājas nekustamo īpašumu Ungārijā savas pamata dzīvesvietas vajadzībām un kurš likumā noteiktajā termiņā pārdod savu iepriekšējo mājokli, kurš arī atradies šajā valstī, ir jāmaksā nodoklis nevis no iegādātā īpašuma kopējās vērtības, bet gan no starpības starp iegādātā īpašuma un pārdotā īpašuma tirgus vērtību. Līdz ar to nodoklis tiek iekasēts vienīgi par to ienākumu daļu, kas ir ieguldīta īpašuma iegādē un par kuru nodoklis vēl nav maksāts.

- 74 Turpretī, ja pārdotais īpašums atrodas citā dalībvalstī, nevis Ungārijas Republikā, šai valstij nav nekādu tiesību uzlikt nodokli darījumam, kuru pirmajā dalībvalstī veikusi persona, kas nolēmusi Ungārijā iegādāties nekustamo īpašumu pamata dzīvesvietas vajadzībām. Šādos apstākļos, paredzot, ka šo nodokļa priekšrocību, iegādājoties šādu īpašumu, var izmantot tikai personas, kas strīdīgo nodokli jau ir samaksājušas, iegādājoties līdzīgu īpašumu, minētās nodokļa priekšrocības shēma atspoguļo simetrisku loģiku judikatūras nozīmē (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 42. punkts).
- 75 Ja nodokļa maksātāji, kas iepriekš nav samaksājuši minēto nodokli, saskaņā ar strīdīgo nodokļu režīmu varētu izmantot aplūkoto nodokļa priekšrocību, tie nepamatoti iegūtu priekšrocību saistībā ar nodokļa uzlikšanu, kura nav bijusi piemērota to iepriekšējā īpašuma iegādei ārpus Ungārijas.
- 76 No tā izriet, ka minētajā nodokļa režīmā starp piešķirto nodokļa priekšrocību un sākotnējo nodokļa iekasēšanu pastāv tieša saikne. Pirmkārt, minētā priekšrocība un nodokļa nasta attiecas uz to pašu personu un, otrkārt, tās ietilpst viena un tā paša nodokļa uzlikšanas ietvaros.
- 77 Šādā kontekstā ir jāatgādina, ka šie divi nosacījumi, saskaņā ar kuriem nodoklim ir jābūt identiskam un tas jāpiemēro tam pašam nodokļa maksātājam, ir tikuši uzskatīti par pietiekamiem, lai pierādītu, ka pastāv šāda saikne (skat. it īpaši 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā *C-35/98 Verkooijen, Recueil*, I-4071. lpp., 58. punkts; 2003. gada 18. septembra spriedumu lietā *C-168/01 Bosal, Recueil*, I-9409. lpp., 29. un 30. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 42. punkts). Turklāt ir jāuzsver, ka Komisija nav tieši apstrīdējusi, ka attiecīgā nodokļa priekšrocība ir piešķirta tam pašam nodokļa maksātājam tā paša nodokļa uzlikšanas ietvaros.

- 78 Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jākonstatē, ka no likuma par nodokļiem 2. panta 2. punkta un 21. panta 5. punkta izrietošo ierobežojumu pamato vajadzība nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību.
- 79 Tomēr, lai ierobežojumu varētu šādā veidā pamatot, kā jau norādīts šī sprieduma 69. punktā, tam ir jābūt atbilstīgam un samērīgam, ņemot vērā izvirzīto mērķi.
- 80 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka attiecīgais ierobežojums saskaņā ar Tiesas judikatūru ir atbilstīgs, lai sasniegtu šādu mērķi, jo tas darbojas simetriski, tādēļ, ka vienīgi starpība starp Ungārijā esošā pārdotā nekustamā īpašuma un iegādātā nekustamā īpašuma vērtību var tikt ņemta vērā attiecīgā nodokļu režīma ietvaros (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 44. punkts).
- 81 Turklāt minētais ierobežojums ir samērīgs, ņemot vērā izvirzīto mērķi. Ir jāatgādina, ka, pirmkārt, attiecīgo tiesību aktu mērķis ir it īpaši novērst, lai, iegādājoties otro pamata mājokli Ungārijā, ar nodokli dubulti netiktu aplikti līdzekļi, kas tikuši ieguldīti, iegādājoties iepriekšējo mājokli, kurš ticis pārdots jaunā mājokļa iegādes laikā. Otrkārt, kā norādīts šī sprieduma 74. punktā, Ungārijas Republikai nav nekādu tiesību aplikt ar nodokli citā dalībvalstī noslēgtus nekustamā īpašuma darījumus.
- 82 Šādos apstākļos minēto darījumu ņemšana vērā, lai samazinātu attiecīgā nodokļa bāzi, radītu situāciju, ka šie darījumi tiktu uzskatīti par tādiem, kuri jau tikuši aplikti ar strīdīgo nodokli, lai gan tā tas nebija. Šāda situācija pilnīgi noteikti būtu pretrunā minētajam mērķim novērst nodokļa dubultu uzlikšanu saskaņā ar Ungārijas nodokļu režīmu.

- 83 Ja tas tā ir, ka citās dalībvalstīs noslēgtie nekustamā īpašuma darījumi var tikt aplikti ar līdzīgu vai pat identisku nodokli, ir jākonstatē, ka Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā dalībvalstīm ar nosacījumu, ka tiek ievērotas Savienības tiesības, ir zināma neatkarība nodokļu jomā un attiecīgi tām nav pienākuma saskaņot savu nodokļa režīmu ar citu dalībvalstu dažādajiem nodokļu režīmiem, lai tostarp izvairītos no dubultas nodokļu uzlikšanas (pēc analogijas skat. 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services*, Krājums, I-10451. lpp., 51. punkts, un 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-67/08 *Block*, Krājums, I-883. lpp., 31. punkts).
- 84 Šo novērtējumu nevar atspēkot apstākļi, ka, ņemot vērā veidu, kā tiek aprēķināta īpašuma nodokļa bāze, nodokļa maksātāju no šī nodokļa maksāšanas var atbrīvot nākamās Ungārijā esoša nekustamā īpašuma iegādes laikā. Ja otrā iegādātā nekustamā īpašuma vērtība ir zemāka par pārdotā īpašuma vērtību, līdzekļi, kas tikuši ieguldīti otrās iegādes laikā, vispār netiek aplikti ar nodokli, līdz ar to nodokļa maksātājam nav tiesību uz nekādu pirmās iegādes laikā samaksātā nodokļa daļas atskaitīšanu. Šāds mehānisms ļauj secināt, ka attiecīgais režīms ir uzskatāms par priekšrocību, nevis slēptu atbrīvojumu, kas attiecas vienīgi uz Ungārijas rezidentiem.
- 85 No tā izriet, ka personu brīvas pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pamatot ar apsvērumiem, kas attiecas uz vajadzību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību.

— Par EKL 18. panta ierobežojumu

- 86 Attiecībā uz personām, kuras Ungārijā nedzīvo un kuras tajā neveic saimniecisko darbību, ir jānorāda, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kas ir nelabvēlīgs noteiktiem

valsts pilsoņiem tikai tādēļ, ka viņi ir izmantojuši savas tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī, ir EKL 18. panta 1. punktā ikvienam Savienības pilsonim atzīto brīvību ierobežojums (skat. 2006. gada 18. jūlija spriedumu lietā *C-406/04 De Cuyper*, Krājums, I-6947. lpp., 39. punkts; 2006. gada 26. oktobra spriedumu lietā *C-192/05 Tas-Hagen* un *Tas*, Krājums, I-10451. lpp., 31. punkts, kā arī 2007. gada 23. oktobra spriedumu apvienotajās lietās *C-11/06* un *C-12/06 Morgan* un *Bucher*, Krājums, I-9161. lpp., 25. punkts).

- ⁸⁷ Šajā gadījumā nevar pamatoti noliegt, ka, nepiemērojot nodokļa bāzes samazinājumu personām, kas pārvietojas Savienības iekšienē ar saimniecisko darbību nesaistītu iemeslu dēļ, šīs personas dažos gadījumos var atturēt īstenot minētajā EKL 18. pantā paredzētās pamatbrīvības.
- ⁸⁸ Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka šādu ierobežojumu no Savienības tiesību vienkārša var attaisnot tikai tad, ja tas ir pamatots ar objektīviem vispārējo interešu apsvērumiem, kas nav atkarīgi no skarto personu pilsonības un ir samērīgi ar mērķi, ko valsts tiesības leģitīmi tiecas sasniegt (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *De Cuyper*, 40. punkts, lietā *Tas-Hagen* un *Tas*, 33. punkts, kā arī apvienotajās lietās *Morgan* un *Bucher*, 33. punkts).
- ⁸⁹ Šajā ziņā ir jānorāda, ka tas pats secinājums, pie kura tika nonākts šī sprieduma 69.785. punktā, lai pamatotu ierobežojumu saistībā ar EKL 39. un 43. pantu, šo pašu iemeslu dēļ ir piemērojams arī attiecībā uz iebildumu par EKL 18. panta pārkāpumu (skat. 2007. gada 5. jūlija spriedumu lietā *C-522/04 Komisija/Belģija*, Krājums,

I-5701. lpp., 72. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Vācija, 30. punkts, un lietā Komisija/Grieķija, 60. punkts).

Par iebildumiem, kas attiecas uz EEZ līguma noteikumu pārkāpumu

- ⁹⁰ Tāpat Komisija apgalvo, ka Ungārijas Republika neesot izpildījusi tai EEZ līguma 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus, kas attiecas uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību.
- ⁹¹ Šajā ziņā ir jāatzīmē, ka noteikumiem, kas aizliedz pārvietošanās brīvības un brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumus un kas noteikti EEZ līguma 28. un 31. pantā, ir tāda pati piemērojamība kā pēc būtības identiskajiem EKL 39. un 43. pantā paredzētajiem noteikumiem (skat. it īpaši iepriekš minēto 2007. gada 5. jūlija spriedumu lietā Komisija/Beļģija, 76. punkts).
- ⁹² Šādos apstākļos par nepamatotiem ir jāatzīst iebildumi, kas attiecas uz personu brīvas pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu.
- ⁹³ Tā kā neviens iebildums nav pieņemts, Komisijas prasība ir jānoraida.

Par tiesāšanās izdevumiem

- ⁹⁴ Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Ungārijas Republika ir prasījusi piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež tai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) prasību noraidīt;**

- 2) Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanās izdevumus.**

[Paraksti]