

Lieta C-253/09

Eiropas Komisija

pret

Ungārijas Republiku

Valsts pienākumu neizpilde – Personu brīvība pārvietošanās – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Nekustamo īpašuma iegāde jaunas pamata dzīvokļa vajadzībām – Nekustamo īpašuma iegādei uzliktam nodokļa bāzes noteikšana – Pārdošana mājokļa pārveides atskaitīšana no iegādātā mājokļa pārveides – Šādas atskaitīšanas izslēgšana, ja pārdotais īpašums neatrodas valsts teritorijā

Sprieduma kopsavilkums

Personu brīvība pārvietošanās – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Eiropas Savienības pilsonība – Tiesības uz brīvu pārvietošanos un uzturēšanos dalībvalstu teritorijā – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Nekustamo īpašuma pirkuma nodoklis

(EKL 18., 39. un 43. pants; EEZ līguma 28. un 31. pants)

Dalībvalsts, kuras tiesiskajā regulājumā ir paredzēts, ka, aprīņinot nodokli, kas piemērojams, iegādājoties nekustamo īpašumu pamata dzīvokļa vajadzībām – ja privāts pircējs pērdod citu savu mājokli viena gada laikā pirms vai pēc pirkuma –, nodokļa aprīņina bāze ir atšķirīga starp iegādātā īpašuma un pārdošanā īpašuma tirgus vērtību – bruto vērtību, ar nosacījumu, ka pārdotais īpašums atrodas valsts teritorijā, nepārķēpj pienākumus, ko tai uzliek EKL 18., 39. un 43. pants, kā arī Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (EEZ) 28. un 31. pants.

Šis tiesiskais regulējums ierobežo EKL 39. un 43. pantā paredzēto personu brīvību pārvietošanās, jo tajā – nodokļa par nekustamo īpašuma iegādi jomā – personas, kuras vēlas iekārtoties uz dzīvi šajā dalībvalstī, nopieņem tajā nekustamo īpašumu, tiek nostādītas nelabvēlīgā situācijā salīdzinājumā ar personām, kuras dzīvokli maina šīs dalībvalsts ietvaros, jo pirmajām personām, iegādājoties nekustamo īpašumu, nav tiesību izmantot attiecīgo nodokļa priekšrocību. Attiecībā uz EKL 18. pantu, nepiemērojot nodokļa bāzes samazinājumu personām, kas pārvietojas Savienības iekšienē ar saimniecisko darbību nesaistītu iemeslu dēļ, šīs personas dažos gadījumos arī var atturēties no minētā panta paredzētās pamatbrīvības.

Šā atšķirīgā attieksmē turklāt attiecas uz objektīvi līdzīgām situācijām, jo vienīgā atšķirība starp nerezidentu, tostarp valsts pilsoņu, kas ir izmantojuši savas tiesības uz brīvu pārvietošanos Savienībā, un rezidentu – valsts vai citas dalībvalsts pilsoņu, kuri šajā dalībvalstī iegādājas jaunu pamata dzīvokli, – situācijām ir to iepriekšējās pamata dzīvokļa atrašanās vieta. Abās šajās situācijās minētās personas ir iegādājušās nekustamo īpašumu šajā dalībvalstī, lai tur iekārtotos uz dzīvi, un, iegādājoties iepriekšējo pamata mājokli, pirmās minētās personas būs samaksājušas tāda paša veida nodokli kā šajā lietā aplūkotais tajā valstī, kur šis īpašums atradās, bet otrajās minētās nodokli būs samaksājušas šajā dalībvalstī.

Tomēr šo ierobežojumu var pamatot ar apsvērumiem, kas attiecas uz vajadzību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību. Faktiski, ja pārdotais īpašums atrodas citā dalībvalstī, attiecīgajai valstij nav nekādu tiesību uzlikt nodokli darījumam, kuru pirmajā dalībvalstī veikusi

persona, kas nol?musi ieg?d?ties attiec?gaj? valst? nekustamo ?pašumu pamata dz?vesvietas vajadz?b?m. Š?dos apst?k?os, paredzot, ka šo nodok?a priekšroc?bu, ieg?d?joties š?du ?pašumu, var izmantot tikai personas, kas str?d?go nodokli jau ir samaks?jušas, ieg?d?joties l?dz?gu ?pašumu, min?t?s nodok?a priekšroc?bas sh?ma atspogu?o simetrisku lo?iku. Ja nodok?a maks?t?ji, kas iepriekš nav samaks?juši min?to nodokli, saska?? ar str?d?go nodok?u rež?mu var?tu izmantot apl?koto nodok?a priekšroc?bu, tie nepamatoti ieg?tu priekšroc?bu saist?b? ar nodok?a uzlikšanu, kura nav bijusi piem?rota to iepriekš?j? ?pašuma ieg?dei ?rpus attiec?g?s teritorijas. T?gad starp pieš?irto nodok?a priekšroc?bu un s?kotn?jo nodok?a iekas?šanu past?v tieša saikne. Pirmk?rt, min?t? priekšroc?ba un nodok?a nasta attiecas uz to pašu personu un, otrk?rt, t?s ietilpst viena un t? paša nodok?a uzlikšanas ietvaros.

Turkl?t šis ierobežojums ir atbilst?gs, lai sasniegtu izvirz?to m?r?i, jo tas darbojas simetriski, t?d??, ka vien?gi starp?ba starp attiec?gaj? dal?bvalst? esoš? p?rdot? nekustam? ?pašuma un ieg?d?t? nekustam? ?pašuma v?rt?bu var tikt ?emta v?r? attiec?g? nodok?u rež?ma ietvaros. Turkl?t min?tais ierobežojums ir sam?r?gs, ?emot v?r? izvirz?to m?r?i, jo, pirmk?rt, attiec?ga tiesisk? regul?juma m?r?is ir it ?paši nov?rst, lai, ieg?d?joties otro pamata m?jokli šaj? valst?, ar nodokli dubulti netiktu aplikti l?dzek?i, kas tikuši ieguld?ti, ieg?d?joties iepriekš?jo m?jokli, kurš ticis p?rdots jaun? m?jok?a ieg?des laik?, un, otrk?rt, dal?bvalstij nav nek?du ties?bu aplikēt ar nodokli cit? dal?bvalst? nosl?gtus nekustam? ?pašuma dar?jumus. Š?dos apst?k?os min?to dar?jumu ?emšana v?r?, lai samazin?tu attiec?g? nodok?a b?zi, rad?tu situ?ciju, ka šie dar?jumi tiktu uzskat?ti par t?diem, kuri jau tikuši aplikti ar str?d?go nodokli, lai gan t? tas nebija. Š?da situ?cija piln?gi noteikti b?tu pretrun? min?tajam m?r?im nov?rst nodok?a dubultu uzlikšanu saska?? ar valsts nodok?u rež?mu.

T? k? noteikumiem, kas aizliedz p?rvietošan?s br?v?bas un br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumus un kas noteikti EEZ l?guma 28. un 31. pant?, ir t?da pati piem?rojam?ba k? p?c b?t?bas identiskajiem EKL 39. un 43. pant? paredz?tajiem noteikumiem, ar? min?tajiem pantiem pretrun? nav attiec?gais tiesiskais regul?jums.

(sal. ar 58., 64., 68., 74.–76., 80.–82., 85., 87. un 91. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2011. gada 1. decembr? (*)

Valsts pien?kumu neizpilde – Personu br?va p?rvietošan?s – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Nekustam? ?pašuma ieg?de jaunas pamata dz?vesvietas vajadz?b?m – Nodok?a, ko uzliek nekustam? ?pašuma ieg?dei, b?zes noteikšana – P?rdot? m?jok?a v?rt?bas atskait?šana no ieg?d?t? m?jok?a v?rt?bas – Š?das atskait?šanas izsl?gšana, ja p?rdotais ?pašums neatrodas valsts teritorij?

Lieta C?253/09

par pras?bu sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2009. gada 8. j?lij? c?la

4 1990. gada Likuma Nr. XCIII par nodokšiem (turpmā tekstā – “likums par nodokšiem”) 1.

pants – redakcij?, kas ir piem?rojama šaj? liet?, – ir formul?ts š?di:

“?pašuma nodoklis ir j?maks? par mantojumu, d?vanu vai ?pašuma nodošanu pret atl?dz?bu [..].”

5 Likuma par nodok?iem 2. panta 2. punkts ir formul?ts š?di:

“[...] ties?bu normas attiec?b? uz nodokli par d?van?m un ?pašuma nodošanu pret atl?dz?bu ir j?piem?ro ?pašumiem valsts teritorij? un ar to saist?taj?m ?pašuma ties?b?m, ja vien starptautisk? konvencij? nav noteikts cit?di.”

6 Likuma par nodok?iem 21. panta 5. punkt? ir paredz?ts:

“[...] Ja priv?ts pirc?js p?rdod citu savu m?jokli viena gada laik? pirms vai p?c pirkuma, nodok?a apr??ina b?ze ir atš?ir?ba starp ieg?d?t? ?pašuma un p?rdot? ?pašuma turgus v?rt?bu – bruto v?rt?bu. [..]”

Pirmstiesas proced?ra

7 Ar 2007. gada 23. marta br?din?juma v?stuli Komisija v?rsa Ung?rijas Republikas uzman?bu uz faktu, ka valsts noteikumi par nodok?iem attiec?b? uz nekustam? ?pašuma atsavin?šanu, iesp?jams, ir nesader?gi ar EKL 18., 39., 43. un 56. pant?, k? ar? EEZ l?guma attiec?gajos pantos paredz?tajiem pien?kumiem.

8 Komisija nor?d?ja, ka šajos noteikumos par nodok?iem ir ietverta diskrimin?joša attieksme pret m?jok?a nekustam? ?pašuma ieg?di Ung?rij? p?c iepriekš?j? m?jok?a p?rdošanas, paredzot labv?l?g?kus pas?kumus situ?cij?, kur? p?rdotais m?joklis atradies Ung?rij?, un nevis cit? dal?bvalst?. Min?tajos noteikumos liel?ks nodok?u slogs esot paredz?ts t?dai m?jok?u nekustamo ?pašumu ieg?dei, kas saist?ta ar iepriekš?j? m?jok?a p?rdošanu, kurš nav atradies Ung?rij?. L?dz ar to, ?emot v?r? to diskrimin?jošo raksturu, ar šiem noteikumiem esot rad?ts darba ??m?ju br?vas p?rvietošan?s un kapit?la br?vas aprites, k? ar? br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu š??rsli. Komisija ar? nor?d?ja, ka neapst?vot neviens atbilstošs iemesls, ar kuru var?tu pamatot š?s atš?ir?bas [nodok?a] rež?m?.

9 Ung?rijas Republika 2007. gada 8. augusta v?stul? atzina, ka likuma par ien?kuma nodokli 63. panta noteikumi ir sp?k? esošo Savien?bas ties?bu p?rk?pums, un pazi?oja par savu nodomu pie?emt jaunu tiesisko regul?jumu, lai nodrošin?tu, ka pret nodok?a maks?t?jiem – veicot to maks?jam? ien?kuma nodok?a apr??inu atkar?b? no to nekustam? ?pašuma atrašanās vietas – netiktu piem?rota diskrimin?joša attieksme.

10 Turpret? attiec?b? uz likuma par nodok?iem 21. panta 5. punkt? ietverto noteikumu Ung?rijas Republika apgalvo, ka tas nav pretrun? Savien?bas ties?b?m.

11 Ar 2007. gada 12. decembra v?stuli Ung?rijas Republika pazi?oja Komisijai, ka Ung?rijas Parlaments ir pie??mis 2007. gada likumu Nr. CXXVI, ar ko groza noteiktus nodok?u likumus un kas st?j?s sp?k? 2008. gada 1. janv?r?. Š? likuma 19. pants groza likuma par ien?kuma nodokli 63. pantu, atce?ot noteikumus, kas attiec?s uz nodok?a samazin?jumu, kurš tika piem?rots t?du m?jok?a nekustamo ?pašumu ieg?dei, kuri atrad?s Ung?rijas teritorij?.

12 Š?dos apst?k?os Komisija, paliekot pie sav? br?din?juma v?stul? paust? viedok?a, 2008. gada 27. j?nij? nos?t?ja argument?tu atzinumu, ar kuru t? aicin?ja Ung?rijas Republiku veikt vajadz?gos pas?kumus, lai izpild?tu šaj? atzinum? min?t?s pras?bas divu m?nešu laik? no t? sa?emšanas br?ža.

13 Ung?rijas Republika uz argument?to atzinumu atbild?ja ar 2008. gada 27. j?lija v?stuli,

atk?rtojot taj? apsv?rumus, ko t? bija paudusi sav? 2007. gada 8. augusta v?stul?.

14 T? k? Komisija nebija apmierin?ta ar šo atbildi, t? c?la šo pras?bu.

Par pras?bu

Lietas dal?bnieku argumenti

15 Komisija apgalvo, ka str?d?gie ties?bu akti un it ?paši nodok?a par nekustam? ?pašuma ieg?di apr??in?šanas sist?ma ir pretrun? EKL 18., 39. un 43. pantam, k? ar? EEZ l?guma 28. un 31. pantam, jo t? nost?da nelabv?l?g?k? situ?cij? Savien?bas un Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) pilso?us, kuri, ?stenojot savas ties?bas uz br?vu p?rvietošanas, v?las ieg?d?ties nekustamo ?pašumu Ung?rij?, vienlaic?gi p?rdodot savu nekustamo ?pašumu, kurš atrodas k?d? cit? Eiropas Savien?bas vai EEZ dal?bvalst?.

16 Š? iest?de apgalvo, ka apl?kotais nodoklis ir netiešs nodoklis.

17 Turpinot Komisija nor?da, ka šis nodoklis ir maks?jams par jebkuru nekustam? ?pašuma ieg?di Ung?rij? pamata dz?vesvietas vajadz?b?m, bet to var samazin?t vai pat atcelt, ja š? ieg?de ir notikusi sal?dzinoši vienlaic?gi ar ?pašuma ieg?d?t?ja iepriekš?j? m?jok?a p?rdošanu, ar nosac?jumu, ka p?rdotais m?joklis atradies Ung?rij?. Paties?b?, ja saska?? ar likuma par nodok?iem 21. panta 5. punktu attiec?g? nodok?a apr??ina b?ze ir starp?ba starp ieg?d?t? ?pašuma un p?rdot? ?pašuma bruto tirgus v?rt?bu, atskait?t var tikai t?du p?rdoto ?pašumu v?rt?bu, kas atradušies Ung?rijas teritorij?. Š?dos apst?k?os, ?emot v?r? ar min?to nodok?a rež?mu ieviesto diskrimin?ciju, personas, kas pirmo reizi Ung?rij? ieg?d?jas nekustamo ?pašumu pamata dz?vesvietas vajadz?b?m, atrodoties nelabv?l?g?k? situ?cij? un tiekot maz?k veicin?tas ieg?d?ties jaunu m?jokli šaj? dal?bvalst? un iek?rtoties tur uz dz?vi nek? personas, kas atk?rtoti ieg?d?jas š?da veida ?pašumu iepriekš?j? ?pašuma viet?, kas t?m pieder?jis Ung?rij?.

18 P?c Komisijas dom?m, personas, kur?m pirms sava jaun? pamata m?jok?a ieg?des Ung?rij? pamata dz?vesvieta atrad?s cit? dal?bvalst?, var?ja atrasties t?d? paš? situ?cij? k? t?s, kur?m š?da dz?vesvieta jau bija Ung?rij?, proti, jo pirmaj?m min?taj?m person?m šaj? cit? dal?bvalst?, ieg?d?joties ?pašumu savas pamata dz?vesvietas vajadz?b?m, ar? bija j?maks? nodoklis, kura likme ir l?dz?ga str?d?g? nodok?a likmei. Apst?klis, ka Ung?rijas ties?bu aktos, apr??inot nodok?a b?zi, nav paredz?ta iesp?ja no jaun? ieg?d?t? ?pašuma v?rt?bas atskait?t p?rdot? ?pašuma tirgus v?rt?bu, ja p?rdotais ?pašums nav atradies Ung?rij?, noz?m?jot, ka objekt?vi sal?dzin?m?m situ?cij?m tiekot piem?rota atš?ir?ga un l?dz ar to diskrimin?joša attieksme.

19 Attiec?b? uz br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu p?rk?pumu Komisija pret?ji Ung?rijas Republikas viedoklim uzskata, ka, run?jot par š?s br?v?bas ?stenošanu, nav b?tiski, ka apl?kot? ties?bu aktu norma attiecas uz m?jok?a nekustamajiem ?pašumiem, nevis komercitelp?m. Paties?b? nevarot izsl?gt, ka pašnodarbin?t? persona par savas profesion?l?s darb?bas vietu nosaka savu pamata dz?vesvietu.

20 P?c Komisijas dom?m, š?du pašu secin?jumu min?to apsv?rumu d??, pamatojoties uz EKL 18. pantu, var izdar?t ar? attiec?b? uz person?m, kuras neveic saimniecisko darb?bu.

21 Komisija ar? uzskata, ka to pašu iemeslu d??, kuri attiecas uz EKL 39. un 43. panta p?rk?pumu, Ung?rijas Republika nav iev?rojusi ar? pien?kumus, kas tai paredz?ti EEZ l?guma 28. un 31. pant?, kuri attiecas uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu un darba ??m?ju br?vu p?rvietošanas.

22 Turklīt Komisija apgalvo, ka šādu diskrimināciju nepamato vispārīgo 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 pārdošānu, uz kuru attiecas strādājošie tiesību akti, nepastāv nekāda tieša nodokļa saikne.

24 Turklīt Komisija uzskata, ka ar Ungārijas Republikas izvirzīto teritorialitātes principu, proti, saskaņā ar kuru tiesības aplikāt ar nodokli bez ierobežojuma var īstenot attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas valsts teritorijā, savukārt šādas tiesības nepastāv attiecībā uz īpašumiem, kas atrodas ārvalstīs, ar nevar pamatot likuma par nodokļiem 21. panta 5. punkta 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 vispārīgo 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 laika samaksāto nodokli – rodas Ungārijas iestādēm, nosakot nodokļa summu, kas maksājama par nekustamo īpašuma, kas atrodas Ungārijā, iegādi. Grūtības gan pēc būtības, gan pamatojoties uz aprēķināšanas metodi, noteikt, kādā mērā ārvalstīs samaksātais nodoklis atbilst strādājošajam 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 maksājumiem īpašas prasības, lai iegūtu nepieciešamo informāciju, bet šīs prasības katrā ziņā nevarot būt nesamērīgas ar izvirzīto mērķi.

27 Ungārijas Republika, uzskatot, ka strādājošais nodoklis pretīji Komisijas viedoklim ietilpst tiešo nodokļu kategorijā, norāda, ka ar attiecīgo nodokļu uzlikšanas sistēmu nav pārņemti EKL 18., 39. un 43. pants, ne arī atbilstošie EEZ līguma noteikumi. Pakārtoti šā dalībvalsts apgalvo, ka minēto sistēmu katrā ziņā pamato vispārīgo interešu apsvērumi.

28 Ungārijas Republika vispirms norāda, ka personu brīvas pārvietošanās un brīvības veikšana uzņēmējdarbību pārņemums 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 atrodoties arī personas, kuras, lai arī tās jau bijušas nekustamo 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

dz?vesvieta, lai ieg?d?tos Ung?rij? citu š?da veida ?pašumu. Paties?b?, pirmk?rt, var atš?irties šo personu nodok?u rezidence, jo personas, kuras pieder pie pirm?s grupas, ir valsts rezidenti, bet t?s, kuras pieder pie otr?s grupas, ir ?rvalsts rezidenti. Otrk?rt, run?jot par p?d?jo personu grupu, t?m iepriekš piederošajam ?pašumam ne teritori?li, ne materi?li netiek piem?rotas Ung?rijas nodok?u ties?bas, lai gan tas t? nav pirm?s personu grupas p?rdoto ?pašumu gad?jum?.

30 Šaj? zi?? Ung?rijas Republika pamatojas uz Tiesas judikat?ru un it ?paši uz 1995. gada spriedumu liet? C?279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I?225. lpp., 34. punkts) un 2005. gada 5. j?lija spriedumu liet? C?376/03 *D.* (Kr?jums, I?5821. lpp.), saska?? ar kuru ien?kuma nodok?a un nekustam? ?pašuma nodok?a jom? personu rezidenšu un nerezidenšu situ?cija parasti nav sal?dzin?ma un apst?klis, ka dal?bvalsts nerezidentam nepieš?ir noteiktas nodok?a priekšroc?bas, ko t? nodrošina rezidentam, parasti nav diskrimin?jošs. Turkl?t š? dal?bvalsts sava argumenta atbalstam atsaucas uz lietu, kur? pie?emts 2005. gada 8. septembra spriedums liet? C?512/03 *Blanckaert* (Kr?jums, I?7685. lpp.), nor?dot uz šaj? liet? un pamata liet? apl?koto str?d?go noteikumu l?dz?bu.

31 Turkl?t Ung?rijas Republika uzsver, ka L?gums, k? to interpret?jusi Tiesa, negarant? Savien?bas pilsonim to, ka vi?a darb?bas p?rceļšana uz citu dal?bvalsti neietekm?s aplikšanu ar nodok?iem (it ?paši skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?387/01 *Weigel*, *Recueil*, I?4981. lpp., 55. punkts; 2004. gada 15. j?lija spriedumu liet? C?365/02 *Lindfors*, Kr?jums, I?7183. lpp., 34. punkts, un 2005. gada 12. j?lija spriedumu liet? C?403/03 *Schempp*, Kr?jums, I?6421. lpp., 45. punkts). Š? dal?bvalsts t?tad apgalvo, ka attiec?gais rež?ms ir sader?gs ar nodok?u teritorialit?tes principu, kas ir atz?ts Savien?bas ties?b?s (skat. it ?paši 1997. gada 15. maija spriedumu liet? C?250/95 *Futura Participations* un *Singer*, *Recueil*, I?2471. lpp.) un saska?? ar kuru bez savstarp?jas hierarhijas l?dz?spast?v daž?das valsts nodok?u sist?mas.

32 T? k? iesp?jam?s neskaidr?bas, kas izriet no atš?ir?b?m valsts nodok?u ties?bu aktos, neietilpst L?guma noteikumu attiec?b? uz br?vu p?rvietošanas piem?rošanas jom?, ir iesp?jams, ka persona, kas sev par labu ir izmantojusi ties?bu normas br?vas p?rvietošan?s jom?, k?d? dal?bvalst? nodok?u zi?? atrodas nelabv?l?g?k? situ?cij? vienk?rši t? iemesla d??, ka t? ir pak?auta citas dal?bvalsts nodok?u jurisdikcijai. Tom?r nevarot uzskat?t, pirmk?rt, ka š?da situ?cija pati par sevi diskrimin? šo personu un, otrk?rt, ka t? ierobežo ties?bas uz br?vu p?rvietošanas pret?ji Savien?bas ties?b?m.

33 Šaj? zi?? Ung?rijas Republika uzsver, ka dal?bvalstu nodok?u kompetence ne tikai ietver nodok?u nastas noteikšanu, bet ar? priekšroc?bu pieš?iršanu. L?dz ar to str?d?gie ties?bu akti esot sader?gi ar teritorialit?tes principu un tie neesot pretrun? Savien?bas ties?b?m.

34 Iesp?jam? pamatbr?v?bu ierobežošana šaj? gad?jum? p?c Ung?rijas Republikas dom?m esot neizb?gamas nodok?u iekas?šanas teritori?l?s kompetences sadal?juma starp dal?bvalst?m sekas. L?dzsvarota nodok?u iekas?šanas pilnvaru sadal?juma starp dal?bvalst?m saglab?šana esot pieskait?ma pie visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas pamato š?dus ierobežojumus.

35 Pak?rtoti š? dal?bvalsts, atsaucoties uz past?v?go judikat?ru (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Bachmann*; 1992. gada 28. janv?ra spriedumu liet? C?300/09 Komisija/Be??ija, *Recueil*, I?305. lpp.; iepriekš min?tos spriedumus liet? *Manninen* un liet? *Keller Holding*, un 2007. gada 8. novembra spriedumu liet? C?379/05 *Amurta*, Kr?jums, I?9569. lpp.), uzskata, ka str?d?go nodok?u uzlikšanas sist?mu pamato visp?r?jo interešu apsv?rumi, kas attiecas uz nodok?u rež?ma saska?ot?bu. Tiesa esot atzinusi š?du pamatojumu š?dos apst?k?os – pirmk?rt, ja starp attiec?g?s nodok?a priekšroc?bas pieš?iršanu un tai atbilstošo nodok?u nastu past?v tieša saikne un, otrk?rt, ja š? priekšroc?ba un š? nodok?a nasta attiecas uz vienu un to pašu personu un to pašu nodokli. Šaj? gad?jum? Ung?rijas Republika apgalvo, ka š?da veida saikne past?v, ?emot v?r? apst?kli, ka vien?gi t?s personas, kuras jau bija ieg?d?juš?s nekustamo ?pašumu Ung?rij?,

var?ja sa?emt str?d?go nodok?a priekšroc?bu, ieg?d?joties Ung?rij? citu nekustamo ?pašumu. L?dz ar to nevarot noliegt, ka š? nodok?a priekšroc?ba un nodok?a nasta, uz kuru š? priekšroc?ba attiecas, skar to pašu personu un to pašu nodokli.

36 Turkl?t Ung?rijas Republika noraida Komisijas izvirz?to argumentu, saska?? ar kuru str?d?go ties?bu aktu nol?ks ir vien?gi nov?rst budžeta ie??mumu samazin?šanas. Šo ties?bu aktu m?r?is esot nodrošin?t, lai jebkura nekustam? ?pašuma ieg?de Ung?rij? vismaz vienu reizi tiktu aplikta ar str?d?go nodokli no pilnas ieg?d?t? ?pašuma tirgus v?rt?bas, nov?ršot, lai v?lreiz neb?tu j?maks? pirm?s ?pašuma ieg?des laika samaks?t? nodok?a summa. Šis esot saskan?gs noteikumu kopums, kas nav atdal?ms no teritorialit?tes principa piem?rošanas.

37 Visbeidzot, š? dal?bvalsts apgalvo, ka nodok?a priekšroc?bas paplašin?šana str?d?go ties?bu aktu ietvaros attiec?b? uz ?rvalstu nekustamajiem ?pašumiem rad?tu tik lielas praktiskas probl?mas, ka t?s trauc?tu šai sist?mai darboties un it ?paši ne?autu nov?rst iesp?jamus p?rk?pumus.

38 Turkl?t Ung?rijas Republika sav? atbildes rakst? uz repliku atg?dina, ka no Komisijas pras?bas pieteikuma izriet, ka t? Ung?rijas ties?bu aktus apstr?d t?d??, ka tie ierobežo to personu ties?bas uz br?vu p?rvietošanas un br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, kuras, ?stenojot savas ties?bas uz br?vu p?rvietošanas un br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, v?las savu pamata dz?vesvietu p?rcelt uz Ung?riju. Ja Komisija b?tu v?l?jusies izv?rt?t str?d?gos ties?bu aktus – ieg?d?to ?pašumu uzskatot vien?gi par ieguld?jumu un ne?emot v?r? izmai?as rezidenc? vai nodok?u domicil? – š?iet, ka t? šo izv?rt?šanu b?tu veikusi, pamatojoties uz EKL 56. pant? paredz?to kapit?la br?vu apriti.

39 L?dz ar to, t? k? Komisija nav atsaukusies uz šo pamatbr?v?bu, bet vien?gi uz personu br?vu p?rvietošanas, ir j?uzskata, ka pras?bas pieteikums attiecas vien?gi uz situ?cij?m, kur?s persona, ?stenojot savas ties?bas uz br?vu p?rvietošanas, p?rce? savu dz?vesvietu uz Ung?riju. Š? dal?bvalsts no iepriekš min?t? ar? secina, ka izmai?as rezidenc? un nodok?u domicil? attaisno to, ka tiek noš?irtas personas, kuras m?jokli Ung?rij? ieg?d?jas pirmo reizi, un personas, kuras jaunu m?jokli Ung?rij? ieg?d?jas t?da iepriekš?j? m?jok?a viet?, kurš ar? atradies šaj? valst?.

40 L?dz ar to Ung?rijas Republika, savas argument?cijas pamatojumam atsaucoties uz 2009. gada 12. febru?ra spriedumu liet? C?67/08 *Block* (Kr?jums, l?883. lpp.), apgalvo, ka dal?bvalstij nav pien?kuma ?emt v?r? t?da m?jok?a tirgus v?rt?bu, kas atrodas cit? Savien?bas vai EEZ dal?bvalst?.

Tiesas v?rt?jums

41 Vispirms ir j?atg?dina, ka Komisijai un Ung?rijas Republikai ir domstarp?bas attiec?b? uz to, vai str?d?gais nodoklis ir kvalific?jams par tiešu vai netiešu nodokli.

42 Šaj? zi?? ir j?konstat?, ka neatkar?gi no t?, vai min?tais nodoklis šaj? gad?jum? ir tiešs vai netiešs, attiec?gais nodoklis Eiropas Savien?b? nav harmoniz?ts un t?tad tas ietilpst dal?bvalstu kompetenc?, kur?m saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru š? kompetence ir j?izmanto, iev?rojot Savien?bas ties?bas (skat. it ?paši attiec?b? uz tiešajiem nodok?iem 2004. gada 4. marta spriedumu liet? C?334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, l?2229. lpp., 21. punkts; 2011. gada 20. janv?ra spriedumu liet? C?155/09 Komisija/Grie?ija, Kr?jums, l?65. lpp., 39. punkts, un 2011. gada 16. j?nija spriedumu liet? C?10/10 Komisija/Austrija, Kr?jums, l?0000. lpp., 23. punkts).

43 T?d?? ir j?p?rbauda, vai, k? apgalvo Komisija, valsts tiesiskais regul?jums attiec?b? uz nekustam? ?pašuma atsavin?šanas pret atl?dz?bu aplikšanu ar nodokli un it ?paši likuma par nodok?iem 2. panta 2. punkts, lasot to kopsakar? ar 21. punkta 5. punktu, ir personu br?vas

p?rvietošan?s un br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu, kas garant?tas EKL 18., 39. un 43. pant?, k? ar? EEZ l?guma 28. un 31. pant?, ierobežojums.

Par iebildumiem, kas attiecas uz L?guma noteikumu p?rk?pumu

44 Attiec?b? uz EKL 18., 39., un 43. panta p?rk?pumu ir j?atg?dina, ka EKL 18. pants, kas visp?r?gi nosaka Eiropas Savien?bas pilso?a ties?bas br?vi p?rvietoties un uztur?ties dal?bvalstu teritorij?, ir detaliz?ts EKL 39. pant?, kas attiecas uz darba ??m?ju p?rvietošan?s br?v?bu, un EKL 43. pant?, kas attiecas uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu (skat. 2006. gada 26. oktobra spriedumu liet? C?345/05 Komisija/Portug?le, Kr?jums, l?10633.lpp., 13.punkts; 2007. gada 18. janv?ra spriedumu liet? C?104/06 Komisija/Zviedrija, Kr?jums, l?671. lpp., 15. punkts; 2008. gada 17. janv?ra spriedumu liet? C?152/05 Komisija/V?cija, Kr?jums, l?39. lpp., 18. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/Grie?ija, 41. punkts).

45 L?dz ar to attiec?gais nodok?u rež?ms vispirms ir j?izv?rt?, ?emot v?r? EKL 39. un 43. pantu, pirms tas tiek izv?rt?ts, ?emot v?r? EKL 18. pantu attiec?b? uz person?m, kas no vienas dal?bvalsts p?rvietojas uz citu dal?bvalsti, lai tur iek?rtotos uz dz?vi, ta?u ar saimniecisko darb?bu nesaist?tu iemeslu d??.

– Par EKL 39. un 43. panta ierobežojumiem

46 Visu L?guma noteikumu par personu br?vu p?rvietošanas m?r?is ir atvieglot Savien?bas pilso?u visu veidu profesion?ls darb?bas veikšanu vis? t?s teritorij?, un ar tiem ir aizliegti t?di pas?kumi, kuri var rad?t maz?k labv?l?gus apst?k?us šiem pilso?iem, ja tie v?las veikt saimniecisko darb?bu citas dal?bvalsts teritorij? (skat. 2005. gada 15. septembra spriedumu liet? C?464/02 Komisija/D?nija, Kr?jums, l?7929. lpp., 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra; k? ar? iepriekš min?tos spriedumus liet? Komisija/Portug?le, 15. punkts; liet? Komisija/Zviedrija, 17. punkts; liet? Komisija/V?cija, 21. punkts, k? ar? liet? Komisija/Grie?ija, 43. punkts).

47 Dal?bvalstu pilso?iem atz?t? br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu citu dal?bvalstu teritorij? ietver tostarp iesp?ju veikt pašnodarbin?tas personas darb?bu un to ?stenot ar nosac?jumiem, k?di uz??m?jdarb?bas dal?bvalsts ties?bu aktos paredz?ti saviem pilso?iem (skat. it ?paši 1986. gada 28. janv?ra spriedumu liet? 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 13. punkts, un 2011. gada 24. maija spriedumu liet? C?47/08 Komisija/Be??ija, Kr?jums, l?0000. lpp., 79. punkts, k? ar? šaj? zi?? 2008. gada 22. decembra spriedumu liet? C?161/07 Komisija/Austrija, Kr?jums, l?10671. lpp., 27. punkts). Citiem v?rdiem, EKL 43. pant? ikvienai dal?bvalstij ir aizliegts savos ties?bu aktos attiec?b? uz person?m, kas izmanto br?v?bu taj? veikt uz??m?jdarb?bu, paredz?t š?s darb?bas veikšanas nosac?jumus, kas atš?iras no attiec?g?s dal?bvalsts pilso?iem paredz?tajiem nosac?jumiem (iepriekš min?tie 2008. gada 22. decembra spriedums liet? Komisija/Austrija, 28. punkts, un 2011. gada 24. maija spriedums liet? Komisija/Be??ija, 79. punkts).

48 Šaj? gad?jum? Komisija apgalvo, ka str?d?gie ties?bu akti tajos paredz?t?s atš?ir?g?s attieksmes d?? nodok?u jom? starp nodok?a maks?t?jiem – vai tie b?tu ?rvalstnieki vai Ung?rijas pilso?i –, kuri p?rdod ?pašumu, kas atrodas Ung?rij?, un nodok?a maks?t?jiem, kuri p?rdod ?pašumu, kas atrodas ?rpus Ung?rijas teritorijas, ir diskrimin?joši un var trauc?t person?m, kuras p?rdod ?pašumu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, ?stenot savas ties?bas uz br?vu p?rvietošanas un br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu.

49 Komisija t?tad uzskata, ka diskrimin?ciju rada neizdev?g?ka nodok?u rež?ma piem?rošana dz?vesvietas mai?ai no citas dal?bvalsts, kas nav Ung?rijas Republika, uz šo valsti sal?dzin?jum? ar dz?vesvietas mai?u Ung?rijas teritorij?, un apgalvo, ka atbilstoši nodok?u vienl?dz?bas principam pirmaj? min?taj? situ?cij?, kas satur p?rrobežu elementu, ir j?piem?ro t?ds pats nodok?u rež?ms k? otraj? min?taj? situ?cij?, proti, ar? pirmaj? gad?jum? ir j?b?t iesp?jai izmantot

strādāgo nodokļa priekšrocību.

50 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru diskriminācija var rasties tikai tad, ja atšķirīgās 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 pašumu, vienīgi tad, ja viņu situācija attiecīgā nodokļa kontekstā ir uzskatāma par objektīvi salīdzināmu ar tādus nodokļa maksātāju situāciju, kuri pārdod Ungārijas teritorijā esošu pašumu.

53 Šajā ziņā Ungārijas Republika nepiekrīt Komisijas secinājumam un apgalvo, ka situācijas nav salīdzināmas. Šā dalībvalsts apgalvo, ka strādāgo nodokļa priekšrocības piešķiršanu var neattiecināt arī attiecībā uz pašumiem, par kuriem nodoklis bija jāmaksā, vai tam bija jābūt iepriekš samaksātam citā dalībvalstī, ja tā šādu valsts nodokli bija ieviesusi. Strādāgo tiesību aktu piemērošanas jomā, ņemot vērā šo valsts nodokļa raksturu, ietilpst vienīgi Ungārijā esošie nekustamie pašumi, tādēļ personas, kuras šajā dalībvalstī nekustamo pašumu iepriekš nav iegādājušās, un tās, kurām tajā jau ir šāds pašums, neatrodas salīdzināmās situācijās, tādā 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 īmenes stāvokli, visbiegāk 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 Ar tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļa priekšrocības, ko tā piešķir rezidentam, parasti nav diskriminācija, ievērojot objektīvās atšķirības starp rezidenta un nerezidenta stāvokli attiecībā uz ienākumu avotu, kā arī attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti vai personisko un īmenes 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 attēstojusi tādās judikatūrās ietvaros, kas attiecas uz ienākuma nodokli – joma, kurā tādās objektīvās atšķirības starp nodokļa maksātājiem kā ienākumu avots, personiskā nodokļu maksāšanas kapacitāte vai personiskais un īmenes stāvoklis var ietekmēt nodokļa uzlikšanu nodokļa maksātājam un likumdevējs to parasti ņem vērā. Tā tas nav, runājot par strādāgo nodokli, kas tiek noteikts, ņemot vērā nekustamo

pašumu pārdšanas 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 strādāgo nodokli, vienīgā atšķirība starp Ungārijas nerezidentu, tostarp Ungārijas pilsoņu, kas ir izmantojuši savas tiesības uz brīvību pārvietošanās Savienībā, un rezidentu – Ungārijas vai citas dalībvalsts pilsoņu, kuri šajā dalībvalstī iegādājas jaunu pamata dzīvokli – situācijām ir to iepriekšējās pamata dzīvokļa atrašanās vieta. Abās šajās situācijās minētās personas ir iegādājušās nekustamo pašumu Ungārijā, lai tur iekārtotos uz dzīvi, un, iegādājoties iepriekšējo pamata mājokli, pirmās minētās personas būs samaksājušas tādā pašā veidā nodokli kā šajā lietā aplūkoto tajā valstī, kur šis pašums 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 tādēļ, ka tā pirmā pamata dzīvokļa ir citā dalībvalstī, tiesību normas par personu brīvību pārvietošanās pilnībā zaudētu savu nozīmi (šajā ziņā skat. iepriekš minēto 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā Komisija/Frāncija, 18. punkts; 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajā lietā 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 pārcēl savu pamata dzīvokli Eiropas Savienības vai EEZ ietvaros, neatkarīgi no tā, vai šā pārcelšanās ir notikusi Ungārijas teritorijā vai tā ir notikusi no dalībvalsts, kurā atradusies iepriekšējā dzīvokļa, uz Ungāriju, atrodas salīdzināmās situācijās.

61 ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāatgādina, ka, lai konstatētu diskrimināciju, Kopienā pastāvīga 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 nekustamo pašuma iegādi ir jāmaksā nodoklis, kura aprēķinā būs ņemta iegādātā pašuma kopējā tirgus cena, vienlaicīgi novēršot situāciju, lai līdzekļi, kas tikuši aplikti ar nodokli, kad tagad pārdodamais pašums ticis iegādāts, netiktu aplikti ar nodokli vēlreiz nākamās pašuma iegādes laikā.

63 Attiecībā uz situāciju salīdzināmbū šo mērķi nodrošināt, lai līdzekļi, kas ieguldīti nekustamo pašumu iegādē, ar nodokli tiktu aplikti tikai vienreiz, principā var sasniegt gan gadījumā, ja pārdotais nekustamais pašums atrodas Ungārijā, gan ja tas atrodas citā dalībvalstī.

64 ņemot vērā likuma par nodokļiem mērķi, šīs abas situācijas tādā ir objektīvi salīdzināmas.

65 Līdz ar to strādāgais nodokļu režīms rada nevienlīdzīgu attieksmi, pamatojoties uz pārdotā nekustamā pašuma atrašanās vietu.

66 Attiecībā uz strīdīgo tiesību aktu atturošo ietekmi, uz ko ir norādījusi Komisija, ir jāatgādina, ka tas norādīts iepriekš, ka, nepiešīrot strīdīgo nodokļa priekšrocību personām, kuras Ungārijā iegādājas nekustamo īpašumu, lai tas kļūtu par to pamata dzīviesvietu, ja tās ir pārvēlušas vai grābs pārdot savu iepriekšējo pamata mājokli, kas atrodas citā dalībvalstī, minētās tiesības akti šīm personām uzliek lielāku nodokļu slogu nekā tām personām, kurām ir tiesības saņemt minēto priekšrocību.

67 Šādos apstākļos nevar izslēgt, ka strīdīgās tiesības 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 Ēmot 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 nekustamo īpašuma iegādi jomā – personas, kuras vālas iekārtoties uz dzīvi Ungārijā, nopieņem tajā nekustamo īpašumu, tiek nostādītas nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar personām, kuras dzīviesvietu 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 Līguma garantēto pamatbrīvību izmantošanu, var tomēr pieņemt ar nosacījumu, ka tiem ir vispārēju interešu mērķis, ka tie ir atbilstoši, lai nodrošinātu tās īstenošanu, un ka tie nepieņem nedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu iecerēto mērķi (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Grieķija, 51. punkts).

70 Tātad ir jāpārbauda, vai starp abām šīm nodokļa maksājumu grupām pastāvošo atšķirīgo attieksmi var pamatot ar tādū 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 jāpierāda, 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 dzīviesvietas 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 nek?du ties?bu uzlikt nodokli dar?jumam, kuru pirmaj? dal?bvalst? veikusi persona, kas nol?musi Ung?rij? ieg?d?ties nekustamo ?pašumu pamata dz?vesvietas vajadz?b?m. Š?dos apst?k?os, paredzot, ka šo nodok?a priekšroc?bu, ieg?d?joties š?du ?pašumu, var izmantot tikai personas, kas str?d?go nodokli jau ir samaks?jušas, ieg?d?joties l?dz?gu ?pašumu, min?t?s nodok?a priekšroc?bas sh?ma atspogu?o simetrisku lo?iku judikat?ras noz?m? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 42. punkts).

75 Ja nodok?a maks?t?ji, kas iepriekš nav samaks?juši min?to nodokli, saska?? ar str?d?go nodok?u rež?mu var?tu izmantot apl?koto nodok?a priekšroc?bu, tie nepamatoti ieg?tu priekšroc?bu saist?b? ar nodok?a uzlikšanu, kura nav bijusi piem?rota to iepriekš?j? ?pašuma ieg?dei ?rpus Ung?rijas.

76 No t? izriet, ka min?taj? nodok?a rež?m? starp pieš?irto nodok?a priekšroc?bu un s?kotn?jo nodok?a iekas?šanu past?v tieša saikne. Pirmk?rt, min?t? priekšroc?ba un nodok?a nasta attiecas uz to pašu personu un, otrk?rt, t?s ietilpst viena un t? paša nodok?a uzlikšanas ietvaros.

77 Š?d? kontekst? ir j?atg?dina, ka šie divi nosac?jumi, saska?? ar kuriem nodoklim ir j?b?t identiskam un tas j?piem?ro tam pašam nodok?a maks?t?jam, ir tikuši uzskat?ti par pietiekamiem, lai pier?d?tu, ka past?v š?da saikne (skat. it ?paši 2000. gada 6. j?nija spriedumu liet? C?35/98 *Verkooijen, Recueil*, l?4071. lpp., 58. punkts; 2003. gada 18. septembra spriedumu liet? C?168/01 *Bosal, Recueil*, l?9409. lpp., 29. un 30. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 42. punkts). Turkl?t ir j?uzsver, ka Komisija nav tieši apstr?d?jusi, ka attiec?g? nodok?a priekšroc?ba ir pieš?irta tam pašam nodok?a maks?t?jam t? paša nodok?a uzlikšanas ietvaros.

78 ?emot v?r? iepriekš min?to, ir j?konstat?, ka no likuma par nodok?iem 2. panta 2. punkta un 21. panta 5. punkta izrietošo ierobežojumu pamato vajadz?ba nodrošin?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu.

79 Tom?r, lai ierobežojumu var?tu š?d? veid? pamatot, k? jau nor?d?ts š? sprieduma 69. punkt?, tam ir j?b?t atbilst?gam un sam?r?gam, ?emot v?r? izvirez?to m?r?i.

80 Šaj? zi?? ir j?konstat?, ka attiec?gais ierobežojums saska?? ar Tiesas judikat?ru ir atbilst?gs, lai sasniegtu š?du m?r?i, jo tas darbojas simetriski, t?d??, ka vien?gi starp?ba starp Ung?rij? esoš? p?rdot? nekustam? ?pašuma un ieg?d?t? nekustam? ?pašuma v?rt?bu var tikt ?emta v?r? attiec?g? nodok?u rež?ma ietvaros (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 44. punkts).

81 Turkl?t min?tais ierobežojums ir sam?r?gs, ?emot v?r? izvirez?to m?r?i. Ir j?atg?dina, ka, pirmk?rt, attiec?go ties?bu aktu m?r?is ir it ?paši nov?rst, lai, ieg?d?joties otro pamata m?jokli Ung?rij?, ar nodokli dubulti netiktu aplikti l?dzek?i, kas tikuši ieguld?ti, ieg?d?joties iepriekš?jo m?jokli, kurš ticis p?rdots jaun? m?jok?a ieg?des laik?. Otrk?rt, k? nor?d?ts š? sprieduma 74. punkt?, Ung?rijas Republikai nav nek?du ties?bu aplikt ar nodokli cit? dal?bvalst? nosl?gtus nekustam? ?pašuma dar?jumus.

82 Š?dos apst?k?os min?to dar?jumu ?emšana v?r?, lai samazin?tu attiec?g? nodok?a b?zi, rad?tu situ?ciju, ka šie dar?jumi tiktu uzskat?ti par t?diem, kuri jau tikuši aplikti ar str?d?go nodokli, lai gan t? tas nebija. Š?da situ?cija piln?gi noteikti b?tu pretrun? min?tajam m?r?im nov?rst nodok?a dubultu uzlikšanu saska?? ar Ung?rijas nodok?u rež?mu.

83 Ja tas t? ir, ka cit?s dal?bvalst?s nosl?gtie nekustam? ?pašuma dar?jumi var tikt aplikti ar l?dz?gu vai pat identisku nodokli, ir j?konstat?, ka Savien?bas ties?bu pašreiz?j? att?st?bas

stadij? dal?bvalst?m ar nosac?jumu, ka tiek iev?rotas Savien?bas ties?bas, ir zin?ma neatkar?ba nodok?u jom? un attiec?gi t?m nav pien?kuma saska?ot savu nodok?a re?mu ar citu dal?bvalstu da?dajiem nodok?u re?miem, lai tostarp izvair?tos no dubultas nodok?u uzlikšanas (p?c analo?ijas skat. 2007. gada 6. decembra spriedumu liet? C?298/05 *Columbus Container Services*, Kr?jums, I?10451. lpp., 51. punkts, un 2009. gada 12. febru?ra spriedumu liet? C?67/08 *Block*, Kr?jums, I?883. lpp., 31. punkts).

84 Šo nov?rt?jumu nevar atsp?kot apst?klis, ka, ?emot v?r? veidu, k? tiek apr??in?ta ?pa?suma nodok?a b?ze, nodok?a maks?t?ju no š? nodok?a maks?šanas var atbr?vot n?kam?s Ung?rij? esoša nekustam? ?pa?suma ieg?des laik?. Ja otr? ieg?d?t? nekustam? ?pa?suma v?rt?ba ir zem?ka par p?rdot? ?pa?suma v?rt?bu, I?dzek?i, kas tikuši ieguld?ti otr?s ieg?des laik?, visp?r netiek aplikti ar nodokli, I?dz ar to nodok?a maks?t?jam nav ties?bu uz nek?du pirm?s ieg?des laik? samaks?t? nodok?a da?as atskait?šanu. Š?ds meh?nisms ?auj secin?t, ka attiec?gais re?ms ir uzskat?ms par priekšroc?bu, nevis sl?ptu atbr?vojumu, kas attiecas vien?gi uz Ung?rijas rezidentiem.

85 No t? izriet, ka personu br?vas p?rvietošan?s un br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobe?ojumu var pamatot ar apsv?rumiem, kas attiecas uz vajadz?bu saglab?t nodok?u re?ma saska?ot?bu.

– Par EKL 18. panta ierobe?ojumu

86 Attiec?b? uz person?m, kuras Ung?rij? nedz?vo un kuras taj? neveic saimniecisko darb?bu, ir j?nor?da, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kas ir nelabv?l?gs noteiktiem valsts pilso?iem tikai t?d??, ka vi?i ir izmantojuši savas ties?bas br?vi p?rvietoties un uztur?ties cit? dal?bvalst?, ir EKL 18. panta 1. punkt? ikvienam Savien?bas pilsonim atz?to br?v?bu ierobe?ojums (skat. 2006. gada 18. j?lija spriedumu liet? C?406/04 *De Cuyper*, Kr?jums, I?6947. lpp., 39. punkts; 2006. gada 26. oktobra spriedumu liet? C?192/05 *Tas?Hagen* un *Tas*, Kr?jums, I?10451. lpp., 31. punkts, k? ar? 2007. gada 23. oktobra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?11/06 un C?12/06 *Morgan* un *Bucher*, Kr?jums, I?9161. lpp., 25. punkts).

87 Šaj? gad?jum? nevar pamatoti noliegt, ka, nepiem?rojot nodok?a b?zes samazin?jumu person?m, kas p?rvietojas Savien?bas iekšien? ar saimniecisko darb?bu nesaist?tu iemeslu d??, š?s personas dažos gad?jumos var attur?t ?stenot min?taj? EKL 18. pant? paredz?t?s pamatbr?v?bas.

88 Tom?r no Tiesas judikat?ras izriet, ka š?du ierobe?ojumu no Savien?bas ties?bu viedok?a var attaisnot tikai tad, ja tas ir pamatots ar objekt?viem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas nav atkar?gi no skarto personu pilson?bas un ir sam?r?gi ar m?r?i, ko valsts ties?bas le?it?mi tiecas sasniegt (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *De Cuyper*, 40. punkts, liet? *Tas?Hagen* un *Tas*, 33. punkts, k? ar? apvienotaj?s liet?s *Morgan* un *Bucher*, 33. punkts).

89 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka tas pats secin?jums, pie kura tika non?kts š? sprieduma 69.?85. punkt?, lai pamatotu ierobe?ojumu saist?b? ar EKL 39. un 43. pantu, šo pašu iemeslu d?? ir piem?rojams ar? attiec?b? uz iebildumu par EKL 18. panta p?rk?pumu (skat. 2007. gada 5. j?lija spriedumu liet? C?522/04 Komisija/Be??ija, Kr?jums, I?5701. lpp., 72. punkts; iepriekš min?tos spriedumus liet? Komisija/V?cija, 30. punkts, un liet? Komisija/Grie?ija, 60. punkts).

Par iebildumiem, kas attiecas uz EEZ I?guma noteikumu p?rk?pumu

90 Tāpat Komisija apgalvo, ka Ungārijas Republika neesot izpildījusi tai EEZ Līguma 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus, kas attiecas uz darba ņēmēju brīvību 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 pāc būtības identiskajiem EKL 39. un 43. pantā paredzētajiem noteikumiem (skat. it īpaši iepriekš minēto 2007. gada 5. jūlija spriedumu lietā Komisija/Bečija, 76. punkts).

92 Šādos apstākļos par nepamatotiem ir jāatzīst iebildumi, kas attiecas uz personu brīvības pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu.

93 Tā kā neviens iebildums nav pieņemts, Komisijas prasība ir jānoraida.

Par tiesāšanas izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) **prasību noraidīt;**
- 2) **Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanas izdevumus.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – ungāru.