

Vec C-253/09

Európska komisia

proti

Maľarskej republike

„Nesplnenie povinnosti ľenským štátom – Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Kúpa nehnuteľnosti, ktorá má slúžiť ako nové hlavné bydlisko – Stanovenie základu dane vyberanej pri nadobudnutí nehnuteľného majetku – Odpočet hodnoty predanej nehnuteľnosti určenej na bývanie od hodnoty nadobudnutej nehnuteľnosti určenej na bývanie – Neuplatnenie tohto odpočtu v prípade, že sa predaná nehnuteľnosť nenachádza na území štátu“

Abstrakt rozsudku

Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Občianstvo Európskej únie – Právo na voľný pohyb a pobyt na území ľenských štátov – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z prevodu a prechodu nehnuteľností

(Ľánky 18 ES, 39 ES a 43 ES; Dohoda o EHP, Ľánky 28 a 31)

ľenský štát, ktorého právna úprava na výpočet dane z príjmu z predaja nehnuteľného majetku, ktorý má slúžiť ako nové hlavné bydlisko, stanovuje, že v prípade, že súkromná osoba predá svoju nehnuteľnosť na bývanie do jedného roka pred kúpou alebo po nej, základom pre výpočet dane bude rozdiel medzi hrubou trhovou hodnotou nadobudnutej nehnuteľnosti a hodnotou predanej nehnuteľnosti, pod podmienkou, že predaná nehnuteľnosť sa tiež nachádza na území tohto štátu, spĺňa povinnosti, ktoré mu vyplývajú z Ľánkov 18 ES, 39 ES a 43 ES, ako aj z Ľánkov 28 a 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore (EHP).

Právna úprava, ktorá z hľadiska zdanenia nadobudnutia nehnuteľného majetku znevýhodňuje osoby, ktoré si želajú usadiť sa v tomto ľenskom štáte a kúpiť si tam nehnuteľnosť, v porovnaní s osobami, ktoré menia bydlisko v rámci tohto ľenského štátu, pretože prvej kategórii osôb neumožňuje, aby im bola pri kúpe nehnuteľnosti poskytnutá dotknutá daňová výhoda, predstavuje obmedzenie slobôd voľného pohybu osôb zavedených v Ľánkoch 39 ES a 43 ES. Pokiaľ ide o Ľánok 18 ES, skutočnosť, že na niektoré osoby, ktoré sa premiestňujú v rámci Únie z dôvodov, ktoré nesúvisia s výkonom hospodárskej činnosti, sa neuplatňuje zníženie základu dane, môže v niektorých prípadoch odradiť tieto osoby od výkonu základných slobôd zaradených uvedeným Ľánkom.

Toto rozdielne zaobchádzanie sa okrem toho týka objektívne porovnateľných situácií, keďže vzhľadom na spornú daň jediný rozdiel medzi situáciou nerezidentov vrátane štátnych príslušníkov tohto štátu, ktorí využili svoje právo na voľný pohyb v Únii, a situáciou rezidentov, ktorí už ide o štátnych príslušníkov tohto, alebo iného ľenského štátu, ktorí nadobudli nové hlavné bydlisko v tomto ľenskom štáte, spočíva v mieste ich predchádzajúceho hlavného bydliska. V týchto dvoch situáciách by si totiž uvedené osoby kúpili nehnuteľnosť v tomto ľenskom štáte, aby sa v ňom usadili, a z dôvodu kúpy ich predchádzajúcej nehnuteľnosti určenej na hlavné bývanie by jedni v štáte, v ktorom sa bydlisko nachádzalo, zaplatili rovnakú daň, ako je sporná daň, zatiaľ čo druhí by zaplatili uvedenú daň v tomto ľenskom štáte.

Uvedené obmedzenie však možno odôvodniť dôvodmi týkajúcimi sa zachovania koherencie daňového systému. V prípade, že sa predaná nehnuteľnosť nachádza v inom členskom štáte, dotknutý štát totiž nemá nijakú právomoc zdanenia prevodu, ktorý v tomto inom členskom štáte uskutočnila osoba, ktorá sa rozhodla nadobudnúť v dotknutom štáte nehnuteľnosť, ktorá má slúžiť ako jej hlavné bydlisko. Za týchto podmienok tým, že túto daňovú výhodu možno pri nadobudnutí takejto nehnuteľnosti poskytnúť len osobám, ktoré zaplatili spornú daň pri kúpe podobnej nehnuteľnosti, štruktúra uvedenej daňovej výhody odráža symetrickú logiku. Ak by totiž daňovníci, ktorí daň na základe sporného daňového systému predtým nezaplatili, mohli využiť dotknutú daňovú výhodu, neoprávnene by využili výhodu zo zdanenia, ktorá by sa na ich predchádzajúce nadobudnutie mimo dotknutého územia nevzťahovala. Existuje teda priama súvislosť medzi poskytnutou daňovou výhodou a pôvodným odvodom dane. Uvedená výhoda a daňové zaťaženie sa totiž týkajú tej istej osoby a navyše spadajú do rámca rovnakého zdanenia.

Okrem toho je toto obmedzenie vhodné na dosiahnutie cieľa, pretože sa uplatňuje rovnomerne, pričom v rámci dotknutého daňového systému možno zohľadniť len rozdiel medzi hodnotou predanej nehnuteľnosti, ktorá sa nachádza v dotknutom členskom štáte, a hodnotou nadobudnutej nehnuteľnosti. Navyše uvedené obmedzenie je primerané sledovanému cieľu, keďže cieľom dotknutej právnej úpravy je najmä zabrániť v prípade kúpy druhej nehnuteľnosti v tomto štáte, ktorá má slúžiť ako hlavné bydlisko, dvojitému zdaneniu kapitálovej investície pri kúpe predchádzajúcej nehnuteľnosti určenej na bývanie, ktorá bola medzi časom predaná, a okrem toho členský štát nemá nijakú právomoc zdať prevody nehnuteľností, ku ktorým došlo v iných členských štátoch. Za týchto okolností zohľadnenie takýchto prevodov na účely zníženia dotknutého základu dane by viedlo k tomu, že by sa tieto prevody chápali ako už zaťažené spornou daňou, hoci by to tak nebolo. Táto situácia by bola v každom prípade v rozpore s uvedeným cieľom, ktorým je zamedziť dvojitému zdaneniu z hľadiska vnútroštátneho daňového systému.

Vzhľadom na to, že pravidlá zakazujúce obmedzenia voľného pohybu a slobody usadiť sa uvedené v článkoch 28 a 31 Dohody o EHP majú tú istú, v podstate rovnakú pôsobnosť ako články 39 ES a 43 ES, ani tieto články nebránia dotknutej právnej úprave.

(pozri body 58, 64, 68, 74 – 76, 80 – 82, 85, 87, 91)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 1. decembra 2011 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Kúpa nehnuteľnosti, ktorá má slúžiť ako nové hlavné bydlisko – Stanovenie základu dane vyberanej pri nadobudnutí nehnuteľného majetku – Odpoveť hodnoty predanej nehnuteľnosti určenej na bývanie od hodnoty nadobudnutej nehnuteľnosti určenej na bývanie – Neuplatnenie tohto odpotu v prípade, že sa predaná nehnuteľnosť nenachádza na území štátu“

Vo veci C-253/09,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 8. júla 2009,

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a K. Talabér-Ritz, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Maarskej republike, v zastúpení: R. Somssich a M. Z. Fehér, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits a M. Berger (spravodajkyňa),

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 23. septembra 2010,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 9. decembra 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Komisia Európskych spoločenstiev sa svojím návrhom domáha, aby Súdny dvor určil, že Maarská republika si tým, že v prípade nadobudnutia nehnuteľnosti v Maarsku, ktorá má v nadväznosti na predaj inej takejto nehnuteľnosti slúži ako hlavné bydlisko, uplatňuje rozdielne zaobchádzanie podľa toho, či sa predaná nehnuteľnosť nachádza v Maarsku, alebo na území iného členského štátu, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 18 ES, 39 ES a 43 ES, ako aj z článkov 28 a 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; ďalej len „dohoda o EHP“).

Vnútroštátny právny rámec

2 Ustanovenie § 63 zákona CXVII z roku 1995 o dani z príjmu (ďalej len „zákon o dani z príjmu“) v znení platnom do 31. decembra 2007 stanovoval:

„... sadzba dane z príjmu z predaja nehnuteľného majetku a majetkových práv je 25 %.

... Daň na úhradu sa zníži (alebo sa od nej upustí) o výšku dane z tej časti príjmu z predaja nehnuteľnosti alebo majetkového práva (daňová úľava na kúpu nehnuteľnosti na bývanie), ktorý súkromná osoba použije na kúpu nehnuteľnosti na účely bývania pre seba, blízkeho rodinného príslušníka alebo bývalého manžela počas 12 mesiacov pred získaním príjmu alebo 60 mesiacov po tomto dátume (základ daňovej úľavy na kúpu nehnuteľnosti na bývanie).“

3 Táto daňová úľava prípade kúpy nehnuteľnosti určenej na bývanie sa poskytovala len v prípade, že investícia sa týkala nehnuteľnosti určenej na bývanie nachádzajúcej sa v Maarsku.

4 Ustanovenie § 1 zákona ?. XCIII z roku 1990 o daniach (alej len „zákon o daniach“) v znení platnom v prejednávanej veci malo takéto znenie:

„Dať z nehnuteľností sa platí v prípade dedenia, darovania alebo odplatného prevodu nehnuteľností...“

5 Ustanovenie § 2 ods. 2 zákona o daniach je formulované takto:

„Ak medzinárodný dohovor nestanovuje inak, ustanovenia o dani z darovania a odplatného prevodu nehnuteľností sa vzťahujú na nehnuteľnosti nachádzajúce sa na území Maľarska a na súvisiace majetkové práva.“

6 Ustanovenie § 21 ods. 5 zákona o daniach stanovuje:

„... V prípade, že súkromná osoba predá svoju nehnuteľnosť na bývanie do jedného roka pred kúpou alebo po nej, základom pre výpočet dane bude rozdiel medzi hrubou trhovou hodnotou nadobudnutej nehnuteľnosti a hodnotou predanej nehnuteľnosti. ...“

Konanie pred podaním žaloby

7 Výzvou z 23. marca 2007 Komisia upozornila Maľarskú republiku na to, že vnútroštátne daňové predpisy týkajúce sa prevodu nehnuteľného majetku sú podľa nej v rozpore s právami, ktoré zaručujú články 18 ES, 39 ES, 43 ES a 56 ES, ako aj príslušné články Dohody o EHP.

8 Komisia zastávala názor, že tieto daňové predpisy diskriminujúne upravujú nadobúdanie nehnuteľného majetku určeného na bývanie v Maľarsku po predaji predchádzajúcej nehnuteľnosti tým, že stanovujú výhodnejšie opatrenia v prípade, že sa táto nehnuteľnosť určená na bývanie nachádza v Maľarsku a nie na území iného členského štátu. Uvedené ustanovenia tak zavádzajú vyššie daňové zaťaženie v prípade kúpy nehnuteľného majetku určeného na bývanie súvisiacej s predajom predchádzajúcej nehnuteľnosti určenej na bývanie, ak sa predaná nehnuteľnosť nenachádzala v Maľarsku. Tieto ustanovenia z dôvodu svojho diskriminačného charakteru tak predstavujú prekážku voľného pohybu pracovníkov a kapitálu, ako aj slobody usadiť sa. Komisia tiež vyhlásila, že nevidí nijaký platný dôvod, ktorý by opodstatňoval toto rozdielne uplatňovanie systému.

9 Maľarská republika vo svojom liste z 8. augusta 2007 pripustila, že ustanovenie nachádzajúce sa v § 63 zákona o dani z príjmu predstavuje porušenie platného práva Únie, a oznámila svoj zámer prijať nové pravidlá, ktoré budú daňovníkom zaručovať, že sa pri výpočte ich dane z príjmu nebude s nimi zaobchádzať diskriminujúne z dôvodu miesta, kde sa nachádza ich nehnuteľnosť.

10 Pokiaľ však ide o ustanovenie nachádzajúce sa v § 21 ods. 5 zákona o daniach, Maľarská republika uviedla, že nejde o porušenie práva Únie.

11 Maľarská republika listom z 12. decembra 2007 informovala Komisiu, že maľarský parlament prijal zákon ?. CXXVI z roku 2007 o zmenách niektorých daňových zákonov, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2008. Ustanovenie § 19 tohto zákona mení § 63 zákona o dani z príjmu tak, že zrušuje ustanovenia týkajúce sa zníženia dane, ktorá sa uplatňovala v prípade kúpy nehnuteľného majetku určeného na bývanie nachádzajúceho sa na maľarskom území.

12 Keže Komisia za týchto okolností trvala na postoji, ktorý vyjadrila vo svojej výzve, 27. júna 2008 vydala odôvodnené stanovisko, ktorým vyzvala Maarskú republiku, aby prijala opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote do dvoch mesiacov od jeho prijatia.

13 Maarská republika odpovedala na odôvodnené stanovisko listom z 27. augusta 2008, pričom potvrdila odôvodnenie, ktoré už vyjadrila vo svojom liste z 8. augusta 2007.

14 Keže Komisia uvedenú odpoveď nepovažovala za uspokojivú, podala túto žalobu.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

15 Komisia tvrdí, že dotknutá právna úprava, a najmä systém výpočtu dane z nadobudnutia nehnuteľného majetku, je v rozpore s článkami 18 ES, 39 ES a 43 ES, ako aj článkami 28 a 31 Dohody o EHP, pretože znevýhodňuje občanov Únie a Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP), ktorí chcú v Maarsku nadobudnúť nehnuteľnosť v rámci výkonu ich práva na voľný pohyb tak, že zároveň predajú svoju nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v inom členskom štáte Európskej únie alebo EHP.

16 Táto inštitúcia sa domnieva, že dotknutá daň je nepriamou daňou.

17 Komisia ďalej uvádza, že táto daň sa uplatňuje v prípade každého nadobudnutia nehnuteľnosti v Maarsku, ktorá má slúžiť ako hlavné bydlisko, ale môže byť znížená, či dokonca možno od nej upustiť, ak kúpa nejako súvisí s predajom predchádzajúcej nehnuteľnosti určennej na bývanie nadobúdateľa, avšak pod podmienkou, že sa táto nehnuteľnosť nachádza v Maarsku. Pokiaľ základ uvedenej dane podľa § 21 ods. 5 zákona o daniach tvorí rozdiel medzi hrubou trhovou hodnotou nadobudnutej nehnuteľnosti a hodnotou predanej nehnuteľnosti, možno totiž odpočítať len hodnotu predaných nehnuteľností nachádzajúcich sa na maarskom území. Za týchto podmienok by sa z dôvodu diskriminácie spôsobenej systémom rovnakej dane osoby, ktoré kúpia prvý raz nehnuteľnosť v Maarsku, ktorá má slúžiť ako hlavné bydlisko, ocitli v nevýhodnejšom postavení, čiže budú menej odhodlané kúpiť si nové bývanie v tomto členskom štáte a usadiť sa v ňom než osoby, ktoré si namiesto nehnuteľnosti, ktorú už na maarskom území vlastnili, znova kúpia takúto nehnuteľnosť.

18 Podľa Komisie by sa osoby, ktoré pred nadobudnutím nehnuteľnosti v Maarsku, ktorá má slúžiť ako ich nové hlavné bydlisko, vlastnili takúto nehnuteľnosť v inom členskom štáte, mohli nachádzať v tej istej situácii ako osoby, ktoré takéto bývanie už v Maarsku vlastnili, t. j. v situácii, v ktorej by tieto osoby za nadobudnutie nehnuteľnosti, ktorá má slúžiť ako hlavné bydlisko, tiež museli v tomto inom členskom štáte odvieť rovnakú daň, ako je sporná daň. Skutočnosť, že maarská právna úprava vôbec neumožňuje pri výpočte základu dane odpočítať od hodnoty novej kúpej nehnuteľnosti trhovú hodnotu predanej nehnuteľnosti, ak sa predaná nehnuteľnosť nenachádza v Maarsku, vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu v objektívne porovnateľných situáciách, a je preto diskriminácia.

19 Pokiaľ ide o prekážku slobody usadiť sa, Komisia sa na rozdiel od stanoviska Maarskej republiky domnieva, že v prípade výkonu tejto slobody nie je dôležité, že ustanovenie dotknutej právnej úpravy sa vzťahuje na nehnuteľný majetok využívaný na bývanie a nie na obchodné zariadenia. Nemožno totiž vylúčiť, že samostatne zárobková osoba si namiesto svojho hlavného bydliska vytvorí sídlo súvisiace s výkonom jej odbornej činnosti.

20 Čo sa týka osôb, ktoré nevykonávajú hospodársku činnosť, podľa Komisie je potrebné z

rovnakých dôvodov založených na článku 18 ES dospieť k tomu istému záveru.

21 Komisia sa tiež domnieva, že z rovnakých dôvodov, o aké ide v prípade porušenia článkov 39 ES a 43 ES, Maľarská republika nerešpektuje ani povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 28 a 31 Dohody o EHP týkajúcich sa jednak slobody usadiť sa a jednak voľného pohybu pracovníkov.

22 Komisia navyše zastáva názor, že takúto diskrimináciu nemožno odôvodniť dôvodmi všeobecného záujmu.

23 Pokiaľ ide o dôvody týkajúce sa koherencie daňového systému, Komisia sa domnieva, že Maľarská republika sa nemôže odvolávať na rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann (C-204/90, Zb. s. I-249), a z 23. februára 2006, Keller Holding (C-471/04, Zb. s. I-2107). Hoci je podľa Komisie nepopierateľné, že potreba zabezpečiť koherenciu daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných zásad zaradených Zmluvou ES, tvrdenie založené na tomto dôvode možno prijať len vtedy, ak by existovala priama súvislosť medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu. Medzi predajmi nehnuteľného majetku, na ktoré sa vzťahuje sporná právna úprava, však neexistuje nijaká priama daňová súvislosť.

24 Navyše Komisia zastáva názor, že zásada teritoriality, to znamená existencia určitej daňovej právomoci, ktorú možno vykonávať bez obmedzenia vo vzťahu k nehnuteľnostiam nachádzajúcim sa na území štátu, a neexistencia takejto právomoci vo vzťahu k nehnuteľnostiam nachádzajúcim sa v zahraničí, na ktorú poukazuje Maľarská republika, takisto nemôže odôvodniť existenciu opatrenia nachádzajúceho sa v § 21 ods. 5 zákona o daniach.

25 Podľa Komisie, ktorá sa v tomto ohľade opiera o rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 49), maľarské orgány nemôžu na účely odôvodnenia tohto opatrenia uvádzať ako naliehavý dôvod všeobecného záujmu ani prípadné zníženie daňových príjmov.

26 Nakoniec Komisia opäť s odkazom na už citovaný rozsudok Manninen odmieta aj odôvodnenie, na základe ktorého je pre maľarské orgány zložené pri stanovení výšky splatnej dane za nadobudnutie nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Maľarsku prihlíadať na existenciu majetku predaného v iných členských štátoch a na dane zaplatené v rámci jeho nadobudnutia. Ťažkosť pri určení miery, v akej z hľadiska podstaty a spôsobu výpočtu daň zaplatená v zahraničí zodpovedá spornej dani, nemôžu byť v nijakom prípade argumentom, ktorým možno odôvodniť dotknutú diskrimináciu. Komisia však pripúšťa, že Maľarská republika môže v zmysle rozsudku zo 17. januára 2008, Jäger (C-256/06, Zb. s. I-123), daňovníkovi uložiť osobitné požiadavky, aby získala potrebné informácie, pričom však tieto požiadavky nemôžu byť v nijakom prípade neprimerané sledovanému cieľu.

27 Maľarská republika, ktorá na rozdiel od názoru Komisie zdôrazňuje, že spornú daň nemožno zaradiť do kategórie priamych daní, opakuje, že dotknutý systém zdačovania nepredstavuje porušenie článkov 18 ES, 39 ES a 43 ES, dokonca ani príslušných ustanovení Dohody o EHP. Tento členský štát subsidiárne tvrdí, že uvedený systém možno v každom prípade odôvodniť dôvodmi všeobecného záujmu.

28 Maľarská republika predovšetkým poukazuje na skutočnosť, že k narušeniu voľného pohybu osôb a slobody usadiť sa nedošlo najmä z dôvodu, že neexistuje diskriminácia medzi objektívne porovnateľnými situáciami. Maľarská republika, ktorá spochybňuje názor Komisie, sa v tejto súvislosti domnieva, že v objektívne porovnateľnej situácii sa nachádzajú všetky osoby, ktoré chcú prvý raz nadobudnúť nehnuteľnosť v Maľarsku, pričom nie je dôležitá skutočnosť, či nadobudli, alebo nenadobudli takúto nehnuteľnosť v inom členskom štáte. V objektívne

porovnateľnej situácii sa nachádzajú aj osoby, ktoré, hoci už v Maľarsku vlastnili nehnuteľnosť určenu na hlavné bývanie, nadobudli v tomto ľlenskom štáte novú nehnuteľnosť tohto druhu, ktorou nahradili predchádzajúcu nehnuteľnosť.

29 Podľa uvedeného ľlenského štátu sa však v porovnateľnej situácii nenachádzajú osoby, ktoré predávajú nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v Maľarsku a ktorá má slúžiť ako hlavné bydlisko, aby v tomto ľlenskom štáte nadobudli inú takúto nehnuteľnosť, a osoby, ktoré predávajú nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v inom ľlenskom štáte, ktorá má slúžiť ako hlavné bydlisko, s cieľom nadobudnúť v Maľarsku inú takúto nehnuteľnosť. Na jednej strane daťový domicil týchto osôb môže byť totiž iný, pretože osoby patriace do prvej kategórie sú tuzemskí rezidenti, zatiaľ čo osoby spadajúce do druhej kategórie sú zahraniční rezidenti. Na druhej strane, pokiaľ ide o túto druhú kategóriu osôb, predchádzajúca nehnuteľnosť, ktorú vlastnili, z územného a vecného hľadiska nespadá do pôsobnosti maľarského daťového práva, zatiaľ čo v prípade nehnuteľností predaných prvou kategóriou osôb to tak nie je.

30 V tejto súvislosti sa Maľarská republika opiera o judikatúru Súdneho dvora, a najmä o rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225, bod 34), a z 5. júla 2005, D. (C-376/03, Zb. s. I-5821), podľa ktorej v oblasti daní z príjmu a daní z majetku nemožno vo všeobecnosti postavenie rezidentov a nerezidentov porovnávať, a skutočnosť, že ľlenský štát nerezidentom neposkytuje určité daťové výhody, ktoré poskytuje rezidentom, vo všeobecnosti nie je diskriminačná. Navyše tento ľlenský štát na podporu svojej argumentácie poukazuje na vec, v ktorej bolo rozhodnuté rozsudkom z 8. septembra 2005, Blanckaert (C-512/03, Zb. s. I-7685), pričom kladie dôraz na podobnosť sporných ustanovení v uvedenej veci a v tejto veci.

31 Maľarská republika okrem toho zdôrazňuje, že Zmluva, ako ju vykladá Súdny dvor, obľanovi Únie nezaručuje neutralitu v prípade zdanenia prenosu jeho ľinností do iného ľlenského štátu (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Weigel, C-387/01, Zb. s. I-4981, bod 55; z 15. júla 2004, Lindfors, C-365/02, Zb. s. I-7183, bod 34, a z 12. júla 2005, Schempp, C-403/03, Zb. s. I-6421, bod 45). Tento ľlenský štát teda zastáva názor, že dotknutý systém je v súlade s daťovou zásadou teritoriality, ktorá je uznaná právom Únie (pozri najmä rozsudok z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471) a na základe ktorej jednotlivé daťové systémy koexistujú bez akejkoľvek hierarchie medzi nimi.

32 Keďže prípadné nezrovnalosti, ktoré vyplývajú z rozdielov medzi vnútroštátnymi daťovými úpravami, nespádajú do pôsobnosti Zmluvy v oblasti voľného pohybu, možno sa domnievať, že osoba, ktorá uplatňuje ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu, sa v ľlenskom štáte z daťového hľadiska ocitne v nepriaznivejšom postavení len preto, že podlieha daťovej úprave iného ľlenského štátu. Uvedenú situáciu však nemožno považovať za situáciu, ktorá sama osebe spôsobuje ujmu tejto osobe, a ani za prekážku práva na voľný pohyb v rozpore s právom Únie.

33 Maľarská republika v tejto súvislosti zdôrazňuje, že daťová právomoc ľlenských štátov zahľľa nielen určenie daťovej záľľe, ale aj poskytovanie výhod. Sporná právna úprava je preto v súlade so zásadou teritoriality a nepredstavuje porušenie práva Únie.

34 Prípadné obmedzenie základných slobôd by za týchto okolností bolo podľa Maľarskej republiky nevyhnutným dôsledkom teritoriálneho rozdelenia daťovej právomoci ľlenských štátov. Pritom zachovanie vyváženého rozdelenia daťovej právomoci medzi ľlenskými štátmi je súľľasťou dôvodov všeobecného záujmu, ktoré odôvodňujú takéto obmedzenia.

35 Subsidiárne tento ľlenský štát s poukázaním na ustálenú judikatúru (pozri rozsudky Bachmann, už citovaný; z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305; Manninen, už citovaný; Keller Holding, už citovaný, a z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569) usudzuje, že sporný daťový systém je odôvodnený všeobecným záujmom týkajúcim sa

koherencie daťového systému. Súdny dvor za uvedených okolností pripustil takéto odôvodnenie, jednak ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutím dotknutej daťovej výhody a daťovým zaťažením ako jej protihodnoty a jednak ak sa táto výhoda a toto zaťaženie týkajú tej istej osoby a toho istého zdanenia. V prejednávanej veci Maľarská republika tvrdí, že existuje súvislosť takejto povahy, keďže sporná daťová výhoda môže byť poskytnutá len osobám, ktoré už nadobudli nehnuteľnosť na maľarskom území, pri nadobudnutí inej nehnuteľnosti v Maľarsku. Je teda nepopierateľné, že uvedená daťová výhoda a daťové zaťaženie ako jej protihodnota sa týkajú tej istej osoby a spadajú do rámca rovnakej dane.

36 Maľarská republika okrem toho zamietá tvrdenie Komisie, podľa ktorého cieľom spornej právnej úpravy je len snaha zamedziť zníženiu daťových príjmov. Cieľ sledovaný touto právnou úpravou spočíva v snahe, aby akékoľvek nadobudnutie nehnuteľnosti v Maľarsku bolo aspoň raz zdanené spornou daťou z celkovej trhovej hodnoty nadobudnutej nehnuteľnosti, aby sa tak vyhlo tomu, že príjmy zdanené uvedenou daťou pri prvom nadobudnutí budú ďalej zdanené ešte raz. Ide o koherentný celok, ktorý nemožno odlúčiť od uplatnenia zásady teritoriality.

37 Nakoniec tento ľlenský štát tvrdí, že rozšírenie daťovej výhody na zahraničný nehnuteľný majetok v rámci spornej právnej úpravy by malo za následok také vážne problémy v praxi, že by zabránili systému fungovať, pričom by už nebolo najmä možné predchádzať prípadnému zneužitiu.

38 Maľarská republika okrem toho vo svojej duplike pripomína, že zo žaloby Komisie vyplýva, že Komisia spochybňuje maľarskú právnú úpravu v rozsahu, v akom obmedzuje výkon práv na voľný pohyb a slobodu usadiť sa osôb, ktoré chcú v rámci výkonu svojho práva na voľný pohyb a slobodu usadiť sa presunúť miesto svojho hlavného bydliska do Maľarska. Ak Komisia chcela preskúmať spornú právnú úpravu len z hľadiska kúpy nehnuteľnosti ako investície bez zohľadnenia zmeny bydliska alebo daťového domicilu, možno sa domnievať, že tak mala urobiť z hľadiska voľného pohybu kapitálu v zmysle ľlánku 56 ES.

39 Keďže však Komisia nepoukázala na túto základnú slobodu, ale len na voľný pohyb osôb, treba konštatovať, že žaloba sa týka len situácií, v ktorých osoba, ktorá vykonáva svoje právo na voľný pohyb, presúva svoje bydlisko do Maľarka. Tento ľlenský štát na základe toho tak dospel k záveru, že zmena miesta bydliska a daťového domicilu je dôvodom, aby sa rozlišovalo medzi osobami, ktoré nadobudnú v Maľarsku prvý raz nehnuteľnosť určenú na bývanie, a osobami, ktoré v Maľarsku nadobudnú novú nehnuteľnosť určenú na bývanie namiesto predchádzajúceho bydliska nachádzajúceho sa v tomto štáte.

40 Maľarská republika preto na podporu svojho odôvodnenia uvádza rozsudok z 12. februára 2009, Block (C-67/08, Zb. s. I-883), a tvrdí, že neexistuje povinnosť, na základe ktorej má ľlenský štát zohľadniť trhovú hodnotu nehnuteľnosti určenú na bývanie nachádzajúcej sa v inom ľlenskom štáte Únie alebo EHP.

Posúdenie Súdnym dvorom

41 V prvom rade treba pripomenúť, že Komisia a Maľarská republika sa nezhodujú v súvislosti s kvalifikáciou spornej dane ako priamej alebo nepriamej dane.

42 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že nezávisle od toho, či v prejednávanej veci uvedená dať predstavuje priamu, alebo nepriamu dať, táto dať nebola v rámci Únie predmetom harmonizácie, a patrí teda do právomoci ľlenských štátov, ktoré musia v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora pri výkone tejto právomoci dodržiavať právo Únie (pozri v súvislosti s priamou daťou najmä rozsudky zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 21; z 20. januára 2011, Komisia/Grécko, C-155/09, Zb. s. I-65, bod 39, a zo 16. júna 2011,

43 Treba preto preskúmať, či vnútroštátna právna úprava týkajúca sa zdanenia odplatného prevodu nehnuteľností, najmä ustanovenia § 2 ods. 2 v spojení s § 21 ods. 5 zákona o daniach, predstavuje obmedzenie voľného pohybu osôb zaručeného v ?lánoch 18 ES, 39 ES a 43 ES, ako aj v ?lánoch 28 a 31 Dohody o EHP.

O žalobných dôvodoch založených na porušení ustanovení Zmluvy

44 Pokiaľ ide o žalobný dôvod založený na porušení ?lánkov 18 ES, 39 ES a 43 ES, treba pripomenúť, že ?lánok 18 ES, ktorý všeobecne formuluje právo každého ob?ana Únie voľne sa pohybovať a zdržiavať na území ?lenských štátov, je osobitne vyjadrený, pokiaľ ide o voľný pohyb pracovníkov, v ?lánku 39 ES, a pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, v ?lánku 43 ES (pozri rozsudky z 26. októbra 2006, Komisia/Portugalsko, C?345/05, Zb. s. I?10633, bod 13; z 18. januára 2007, Komisia/Švédsko, C?104/06, Zb. s. I?671, bod 15; zo 17. januára 2008, Komisia/Nemecko, C?152/05, Zb. s. I?39, bod 18, a Komisia/Grécko, už citovaný, bod 41).

45 Z tohto dôvodu je potrebné predovšetkým preskúmať dotknutý daňový systém z pohľadu ?lánkov 39 ES a 43 ES, skôr ako sa preskúma z hľadiska ?lánku 18 ES v prípade osôb premiestňujúcich sa z jedného ?lenského štátu do druhého ?lenského štátu s cieľom usadiť sa v ňom, avšak z dôvodov, ktoré nesúvisia s výkonom hospodárskej činnosti.

– O existencii obmedzení ?lánkov 39 ES a 43 ES

46 Cieľom ustanovení Zmluvy upravujúcich voľný pohyb osôb je uľahčiť príslušníkom Únie vykonávanie zárobkovej činnosti akejkoľvek povahy na jej území, pričom tieto ustanovenia bránia prijatiu opatrení, ktoré by mohli znevýhodňovať týchto príslušníkov, ak by chceli vykonávať hospodársku činnosť v inom ?lenskom štáte (pozri rozsudok z 15. septembra 2005, Komisia/Dánsko, C?464/02, Zb. s. I?7929, bod 34 a citovanú judikatúru, ako aj rozsudky Komisia/Portugalsko, už citovaný, bod 15; Komisia/Švédsko, už citovaný, bod 17; Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 21, a Komisia/Grécko, už citovaný, bod 43).

47 Sloboda usadiť sa priznaná príslušníkom ?lenského štátu na území iného ?lenského štátu zahŕňa najmä prístup k samostatným zárobkovým činnostiam a ich výkon za podmienok, ktoré právna úprava ?lenského štátu usadenia stanovuje pre vlastných príslušníkov (pozri najmä rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 13, a z 24. mája 2011, Komisia/Belgicko, C?47/08, Zb. s. I?4105, bod 79, ako aj v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2008, Komisia/Rakúsko, C?161/07, Zb. s. I?10671, bod 27). Inými slovami, ?lánok 43 ES každému ?lenskému štátu zakazuje, aby vo svojej právnej úprave stanovili pre osoby, ktoré využijú slobodu usadiť sa v tomto štáte, podmienky výkonu ich činností, ktoré sa líšia od podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov (rozsudky z 22. decembra 2008, Komisia/Rakúsko, už citovaný, bod 28, a z 24. mája 2011, Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 79).

48 V prejednávanej veci Komisia tvrdí, že sporná právna úprava z dôvodu rozdielného daňového zaobchádzania, ktoré na jej základe vzniká medzi zahraničnými alebo maľarskými daňovníkmi, ktorí predávajú nehnuteľnosť nachádzajúcu sa mimo tohto územia, je diskriminačná a svojou povahou odrádza tieto osoby vykonávať ich právo na voľný pohyb a slobodu usadiť sa.

49 Komisia zastáva teda názor, že diskrimináciu vyvoláva nepriaznivejšie daňové zaobchádzanie v prípade presunu bydliska z iného ?lenského štátu, než je Maľarská republika, do tohto štátu, v porovnaní so zaobchádzaním v prípade presunu bydliska v rámci maľarského územia, pretože sa v podstate domnieva, že na základe zásady daňovej rovnosti sa v tejto situácii, ktorá obsahuje cezhraničný prvok, musí z daňového hľadiska postupovať rovnako ako v prípade

druhej situácie a mala by poskytovať nárok na využitie spornej daňovej výhody.

50 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry môže diskriminácia spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 30; z 22. marca 2007, Talotta, C-383/05, Zb. s. I-2555, bod 18, ako aj z 18. júla 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, Zb. s. I-6705, bod 27).

51 Preto rozdielne zaobchádzanie medzi dvoma kategóriami daňovníkov možno kvalifikovať ako diskrimináciu v zmysle Zmluvy, pretože postavenie týchto kategórií daňovníkov je z hľadiska dotknutých daňových pravidiel porovnateľné.

52 Z toho vyplýva, že Maľarská republika v prejednávanej veci má poskytnúť dotknutú daňovú výhodu daňovníkom, ktorí predávajú nehnuteľnosť nachádzajúcu sa mimo územia tohto ľenského štátu, len pod podmienkou, že ich postavenie možno v prípade dotknutej dane považovať za objektívne porovnateľné s postavením daňovníkov, ktorí predávajú nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v Maľarsku.

53 V tejto súvislosti Maľarská republika nesúhlasí so záverom Komisie a tvrdí, že tieto situácie nemožno porovnať. Tento ľenský štát zastáva názor, že možno vylúčiť rozšírenie poskytnutia spornej daňovej výhody na nehnuteľnosti, v prípade ktorých musela byť alebo už skôr mala byť zaplatená daň v inom ľenskom štáte, ak tento štát zaviedol takéto zaťaženie. Keďže sa pôsobnosť spornej právnej úpravy vzťahuje na povahu tohto zaťaženia v prospech štátu vzťahuje len na nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Maľarsku, osoby, ktoré nenadobudli predchádzajúcu nehnuteľnosť v tomto ľenskom štáte, a osoby, ktoré už takúto nehnuteľnosť v tomto štáte vlastní, sa teda nenachádzajú v porovnateľných situáciách, takže skutočnosť, že sa na tieto dve kategórie osôb uplatňujú odlišné pravidlá, nepredstavuje diskrimináciu v zmysle Zmluvy.

54 S touto argumentáciou však nemožno súhlasiť.

55 Je istotne nepopierateľné, že podľa judikatúry Súdneho dvora v oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov v určitom štáte vo všeobecnosti porovnateľné, lebo príjem dosahovaný na území štátu nerezidentom tvorí najmä časť jeho celkového príjmu sústredeného v mieste jeho bydliska a osobná schopnosť nerezidenta platiť dane vychádzajúca zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov možno najmä skôr posúdiť v mieste, kde sústreďuje svoje osobné a majetkové záujmy, čo vo všeobecnosti zodpovedá miestu jeho obvyklého bydliska (rozsudky Schumacker, už citovaný, body 31 a 32; zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 22, ako aj z 1. júla 2004, Wallentin, C-169/03, Zb. s. I-6443, bod 15).

56 Rovnako aj skutočnosť, že ľenský štát nepriznáva nerezidentom určité daňové zvýhodnenia, ktoré priznáva rezidentovi, nie je vo všeobecnosti diskriminácia s vzťahom na objektívne rozdiely medzi situáciou rezidenta a nerezidenta, a to tak z hľadiska zdroja príjmov, ako aj z hľadiska osobnej schopnosti platiť dane alebo osobných a rodinných pomerov (rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 34; Gschwind, už citovaný, bod 23; z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 44, a Wallentin, už citovaný, bod 16).

57 Je však potrebné uviesť, že tieto zásady vypracoval Súdny dvor v rámci judikatúry týkajúcej sa dani z príjmu, v prípade ktorej ide o oblasť, v ktorej objektívne rozdiely medzi zdaniteľnými osobami, t. j. zdroj príjmov, osobná schopnosť platiť dane alebo osobná a rodinná situácia, môžu mať vplyv na zdanenie daňovníka a sú vo všeobecnosti zohľadnené zákonodarcom. Nie je to však v prípade spornej dane, ktorá je stanovená z hľadiska predajnej ceny nehnuteľného

majetku. Navyše Ma?arská republika neuviedla, a nevyplýva to ani zo žiadneho dôkazu uvedeného v spise, že pri platení uvedenej dane bola zoh?adnená osobná situácia da?ovníka.

58 Za týchto okolností vzh?adom na spornú da? teda jediný rozdiel medzi situáciou nerezidentov v Ma?arsku vrátane ma?arských príslušníkov, ktorí využili svoje právo na vo?ný pohyb v Únii, a situáciou rezidentov v Ma?arsku, ktorí nadobudli nové hlavné bydlisko v tomto ?lenskom štáte, spo?íva v mieste ich predchádzajúceho hlavného bydliska. V týchto dvoch situáciách by si totiž uvedené osoby kúpili nehnute?nos? v Ma?arsku, aby sa v tomto štáte usadili, a z dôvodu kúpy ich predchádzajúcej nehnute?nosti ur?enej na hlavné bývanie by jedni v štáte, v ktorom sa bydlisko nachádzalo, zaplatili rovnakú da?, ako je sporná da?, zatiaľ čo druhí by zaplatili uvedenú da? v Ma?arsku.

59 Pripusti? za týchto okolností, že by ?lenský štát mohol vo?ne uplat?ova? rozdielne zaobchádzanie len z dôvodu skuto?nosti, že prvé hlavné bydlisko ob?ana Únie sa nachádza v inom ?lenskom štáte, by zbavilo pravidlá vo?ného pohybu osôb ich podstaty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 18; z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C?397/98 a C?410/98, Zb. s. I?1727, bod 42, ako aj z 27. novembra 2008, Papillon, C?418/07, Zb. s. I?8947, bod 26).

60 S prihliadnutím na predchádzajúce úvahy, a ako správne uvádza Komisia, všetky osoby, ktoré premiest?ujú svoje hlavné bydlisko v rámci Európskej únie a EHP, ?i už ide o presun v rámci ma?arského územia, alebo z ?lenského štátu, v ktorom sa nachádzalo predchádzajúce bydlisko, do Ma?arska, sú v porovnateľnej situácii.

61 Vzh?adom na toto konštatovanie je potrebné pripomenú?, že na preukázanie existencie diskriminácie sa porovnateľnos? situácie na úrovni Spolo?enstva s ?isto vnútroštátnou situáciou musí skúma? aj s prihliadnutím na cie?, ktorý sledujú dotknuté vnútroštátne ustanovenia (pozri najmä rozsudok Papillon, už citovaný, bod 27).

62 Zo spisu v tejto súvislosti vyplýva, že v prejednávanej veci cie?om vnútroštátnej právnej úpravy je podriaď? akéko?vek nadobudnutie nehnute?nosti zaplateniu dane, ktorej základ predstavuje celkovú trhovú hodnotu nadobudnutého majetku, pričom zabra?uje tomu, aby boli príjmy, ktoré sú zdanené da?ou pri prvom nadobudnutí nehnute?nosti, ?alej zdanené ešte raz pri ?alšom nadobudnutí nehnute?nosti.

63 Pokiaľ však ide o porovnateľnos? situácií, tento cie?, ktorý spo?íva v jednorazovom zdanení kapitálovej investície pri kúpe nehnute?nosti, možno v zásade dosiahnu? tak v prípade, keď sa predaná nehnute?nos? nachádza na ma?arskom území, ako aj v prípade, keď sa nachádza na území iného ?lenského štátu.

64 Tieto situácie sú teda vzh?adom na cie? zákona o daniach objektívne porovnateľné.

65 Sporný da?ový systém zavádza preto nerovnos? v zaobchádzaní z dôvodu miesta, kde sa nachádza predaná nehnute?nos?.

66 Pokiaľ ide o odrádzajúci ú?inok spornej právnej úpravy, na ktorý poukazuje Komisia, treba pripomenú?, že ako bolo uvedené vyššie, táto právna úprava tým, že odmieta poskytnú? spornú da?ovú výhodu osobám, ktoré nadobudli v Ma?arsku nehnute?nos?, ktorá má slúži? ako ich hlavné bydlisko, pričom predali alebo práve predávajú svoje predchádzajúce hlavné bydlisko nachádzajúce v inom ?lenskom štáte, predstavuje pre tieto osoby vyššiu da?ovú záťaž ako pre osoby, ktorým je uvedená výhoda poskytnutá.

67 Za týchto podmienok nemožno vylúči?, že sporná právna úprava by mohla v ur?itých

prípadoch odradiť osoby vykonávajúce svoje právo na voľný pohyb (a slobodu usadiť sa), ktoré vyplýva z článku 39 ES a 43 ES, kúpiť si v Maarsku nehnuteľnosť určenú na bývanie.

68 Vzhľadom na predchádzajúce posúdenie treba konštatovať, že ustanovenia § 2 ods. 2 v spojení s § 21 ods. 5 zákona o daniach tým, že z hľadiska zdanenia nadobudnutia nehnuteľného majetku znevýhodňujú osoby, ktoré si želajú usadiť sa v Maarsku, v porovnaní s osobami, ktoré menia bydlisko v rámci tohto nemeckého štátu, pretože prvej kategórii osôb neumožňujú, aby im bola pri kúpe nehnuteľnosti poskytnutá dotknutá daňová výhoda, predstavujú obmedzenie slobôd voľného pohybu osôb zavedených v článkoch 39 ES a 43 ES.

– O opodstatnení obmedzení

69 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že vnútroštátne opatrenia, ktoré môžu brániť výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou alebo robiť tento výkon menej atraktívnym, môžu byť napriek tomu prípustné pod podmienkou, že sledujú cieľ všeobecného záujmu, sú vhodné na zabezpečenie jeho dosiahnutia a nejdú nad rámec toho, čo je na dosiahnutie sledovaného cieľa nevyhnutné (pozri najmä rozsudok Komisia/Grécko, už citovaný, bod 51).

70 Treba teda preskúmať, či rozdielne zaobchádzanie, ktoré existuje medzi týmito dvoma kategóriami daňovníkov, môže byť opodstatnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, akým je nevyhnutnosť dosiahnuť zachovanie koherencie daňového systému.

71 Súdny dvor už totiž rozhodol, že nevyhnutnosť zachovať koherenciu daňového systému môže odôvodňovať právnu úpravu, ktorá svojou povahou môže obmedziť základné slobody (pozri najmä rozsudky Bachmann, už citovaný, bod 21; Manninen, už citovaný, bod 42; z 23. októbra 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Zb. s. I-8061, bod 43, a zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Zb. s. I-8591, bod 77).

72 Na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo obstáť, je však potrebné preukázať existenciu priamej súvislosti medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (pozri najmä rozsudky Manninen, už citovaný, bod 42; z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 68, a rozsudok Amurta, už citovaný, bod 46).

73 V tejto súvislosti treba konštatovať, že systém stanovený zákonom o daniach sa zakladá na predpoklade, že nadobúdateľ nehnuteľnosti v Maarsku slúžiacej ako jeho hlavné bydlisko, ktorý v zákonom stanovenej lehote predáva svoje predchádzajúce bydlisko nachádzajúce sa takisto v tomto štáte, nemusí zaplatiť daň z celkovej hodnoty kúpenej nehnuteľnosti, ale len rozdiel medzi trhovou hodnotou kúpenej nehnuteľnosti a hodnotou predanej nehnuteľnosti. Týmto spôsobom je zdanená len časť príjmov investovaných do kúpy majetku, ktorý ešte nebol zdanený.

74 Naopak, v prípade, že sa nehnuteľnosť nachádza v inom nemeckom štáte než v Maarskej republike, tento posledný uvedený štát nemá nijakú právomoc zdaniť prevod, ktorý v prvom štáte uskutočnila osoba, ktorá sa rozhodla nadobudnúť nehnuteľnosť v Maarsku, ktorá má slúžiť ako jej hlavné bydlisko. Za týchto podmienok tým, že túto daňovú výhodu možno pri nadobudnutí takejto nehnuteľnosti poskytnúť len osobám, ktoré zaplatili spornú daň pri kúpe podobnej nehnuteľnosti, štruktúra uvedenej daňovej výhody odráža symetrickú logiku v zmysle judikatúry (pozri rozsudky Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, už citovaný, bod 42).

75 Ak by mohli totiž daňovníci, ktorí daň na základe sporného daňového systému predtým nezaplatili, využiť dotknutú daňovú výhodu, neoprávnene by využili výhodu zo zdanenia, ktorá by sa na ich predchádzajúce nadobudnutie mimo maarského územia nevzťahovala.

76 Z toho vyplýva, že v uvedenom systéme existuje priama súvislosť medzi poskytnutou daňovou výhodou a pôvodným odvodom dane. Uvedená výhoda a daňové zaťaženie sa totiž týkajú tej istej osoby a navyše spadajú do rámca rovnakého zdanenia.

77 Za týchto okolností treba pripomenúť, že tieto dve podmienky vyjadrujúce zhodu v súvislosti s daňou a v osobe daňovníka boli považované za postačujúce, aby bolo možné stanoviť takúto súvislosť (pozri najmä rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 58; z 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, Zb. s. I-9409, bod 29 a 30, ako aj *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, už citovaný, bod 42). Okrem toho treba zdôrazniť, že Komisia výslovne nespochybnila, že dotknutá daňová výhoda sa poskytuje tomu istému daňovníkovi v rámci toho istého zdanenia.

78 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že obmedzenie vyplývajúce z § 2 ods. 2 a § 21 ods. 5 zákona o daniach odôvodňuje nevyhnutnosť zachovať koherenciu daňového systému.

79 Na to však, aby obmedzenie mohlo byť v tomto zmysle odôvodnené, ako vyplýva aj z bodu 69 tohto rozsudku, musí byť opodstatnené a primerané vzhľadom na sledovaný cieľ.

80 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že dotknuté obmedzenie je s prihliadnutím na judikatúru Súdneho dvora opodstatnené na dosiahnutie cieľa, pretože sa uplatňuje rovnomerne, pričom jediný rozdiel medzi hodnotou predanej nehnuteľnosti, ktorá sa nachádza v Maarsku, a hodnotou nadobudnutej nehnuteľnosti možno v rámci dotknutého daňového systému zohľadniť (pozri v tomto zmysle rozsudok *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, už citovaný, bod 44).

81 Navyše uvedené obmedzenie je primerané sledovanému cieľu. Treba totiž pripomenúť, že cieľom dotknutej právnej úpravy je najmä zabrániť v prípade kúpy druhej nehnuteľnosti v Maarsku, ktorá má slúžiť ako hlavné bydlisko, dvojitému zdaneniu kapitálovej investície pri kúpe predchádzajúcej nehnuteľnosti určenej na bývanie, ktorá bola medzi časom predaná. Okrem toho, ako bolo uvedené v bode 74 tohto rozsudku, Maarská republika nemá nijakú právomoc zdať prevody nehnuteľností, ku ktorým došlo v iných členských štátoch.

82 Za týchto okolností zohľadnenie takýchto prevodov na účely zníženia dotknutého základu dane by viedlo k tomu, že by sa tieto prevody chápali ako už zaťažené spornou daňou, hoci by to tak nebolo. Táto situácia by bola v každom prípade v rozpore s uvedeným cieľom, ktorým je zamedziť dvojitému zdaneniu z hľadiska maarského daňového systému.

83 Hoci nemožno popierať, že prevody nehnuteľného majetku uskutočnené v iných členských štátoch možno zdaniť aj podobnou daňou, dokonca rovnakou, akou je daň v predmetnej veci, treba konštatovať, že za súčasného stavu vývoja práva Únie disponujú členské štáty, s výhradou dodržiavania práva Únie, určitou autonómiou v daňovej oblasti, a preto nie sú povinné prispôbiť svoj vlastný daňový systém rôznym daňovým systémom iných členských štátov s cieľom najmä zamedziť dvojitému zdaneniu (pozri analogicky rozsudky zo 6. decembra 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 51, a z 12. februára 2009, *Block*, C-67/08, Zb. s. I-883, bod 31).

84 Toto posúdenie nemožno spochybniť ani skutočnosťou, že v dôsledku spôsobu, akým bol základ dane z majetku vypočítaný, daňovník môže byť oslobodený od platenia tejto dane v prípade neskoršieho nadobudnutia nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Maarsku. Ak je totiž hodnota druhej kúpenej nehnuteľnosti nižšia než hodnota predanej nehnuteľnosti, kapitál investovaný pri tomto druhom nadobudnutí vôbec nepodlieha zdaneniu, pričom daňovník nemá

nárok na akékoľvek vrátenie čiasti zaplatenej dane v prípade prvého nadobudnutia. Na základe takéhoto mechanizmu možno konštatovať, že dotknutý systém nepochybne predstavuje zvýhodnenie a nie skryté oslobodenie určené len v prospech maďarských rezidentov.

85 Z toho vyplýva, že obmedzenie voľného pohybu osôb a slobody usadiť sa možno odôvodniť dôvodmi týkajúcimi sa zachovania koherencie daňového systému.

– O existencii obmedzenia článku 18 ES

86 Pokiaľ ide o osoby, ktoré nemajú v Maďarsku bydlisko a ktoré v tomto štáte nevykonávajú hospodársku činnosť, treba uviesť, že vnútroštátna právna úprava, ktorá niektorých štátnych príslušníkov znevýhodňuje len preto, lebo uplatňovali svoju slobodu voľného pohybu a pobytu na území iného členského štátu, predstavuje obmedzenie slobôd, ktoré článok 18 ods. 1 ES priznáva každému občanovi Únie (pozri rozsudky z 18. júla 2006, De Cuyper, C-406/04, Zb. s. I-6947, bod 39; z 26. októbra 2006, Tas-Hagen a Tas, C-192/05, Zb. s. I-10451, bod 31, ako aj z 23. októbra 2007, Morgan a Bucher, C-11/06 a C-12/06, Zb. s. I-9161, bod 25).

87 V prejednávanej veci nemožno dôvodne popierať, že skutočnosť, že na niektoré osoby, ktoré sa premiestňujú v rámci Únie z dôvodov, ktoré nesúvisia s výkonom hospodárskej činnosti, sa neuplatňuje zníženie základu dane, môže v niektorých prípadoch odradiť tieto osoby od výkonu základných slobôd zaručených uvedeným článkom 18 ES.

88 Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že takéto obmedzenie môže byť z hľadiska práva Únie opodstatnené vtedy, ak vychádza z objektívnych dôvodov všeobecného záujmu, ktoré sú nezávislé od štátnej príslušnosti dotknutých osôb a sú primerané cieľu, ktorý legitímne sleduje vnútroštátne právo (pozri rozsudky De Cuyper, už citovaný, bod 40; Tas-Hagen a Tas, už citovaný, bod 33, ako aj Morgan a Bucher, už citovaný, bod 33).

89 V tejto súvislosti treba uviesť, že rovnaký záver, ku ktorému sa dospelo aj v bodoch 69 až 85 tohto rozsudku na účely odôvodnenia obmedzenia v prípade článkov 39 ES a 43 ES, sa musí uplatniť aj v prípade zhodnosti dôvodov v súvislosti so žalobným dôvodom založeným na porušení článku 18 ES (pozri rozsudky z 5 júla 2007, Komisia/Belgicko, C-522/04, Zb. s. I-5701, bod 72; Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 30, a Komisia/Grécko, už citovaný, bod 60).

O žalobných dôvodoch založených na porušení ustanovení Dohody o EHP

90 Komisia tvrdí, že Maďarská republika si tiež nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 28 a 31 Dohody o EHP týkajúcich sa jednak voľného pohybu pracovníkov a jednak slobody usadiť sa.

91 V tejto súvislosti treba uviesť, že pravidlá zakazujúce obmedzenia voľného pohybu a slobody usadiť sa uvedené v článku 28 a 31 Dohody o EHP majú tú istú, v podstate rovnakú pôsobnosť ako články 39 ES a 43 ES (pozri najmä rozsudok z 5. júla 2007, Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 76).

92 Za týchto podmienok sa musia žalobné dôvody založené na porušení voľného pohybu osôb a slobody usadiť sa vyhlásiť za nedôvodné.

93 Keďže ani jeden žalobný dôvod nebol prijatý, žalobu Komisie treba zamietnuť.

O trovách

94 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Maďarská

republika navrhla zaviazať Komisiu na náhradu trov konania a Komisia nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Žaloba sa zamietla.**
2. **Európska komisia je povinná nahradiť trovy konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: maďarčina.