

**Kohtuasi C-104/06**

**Euroopa Ühenduste Komisjon**

*versus*

**Rootsi Kuningriik**

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksuõigusnormid – Eluaseme võõrandamisel saadud kapitalitulu maksustamise edasilükkamine – EÜ artiklid 18, 39 ja 43 – Euroopa Majanduspiirkonna asutamislepingu artiklid 28 ja 31

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Isikute vaba liikumine – Töötajad – Asutamisvabadus – Euroopa Liidu kodakondsus – Maksuõigusnormid*

*(EÜ artiklid 18, 39 ja 43; EMP lepingu artiklid 28 ja 31)*

EÜ artiklitest 18, 39 ja 43 ning samuti Euroopa Majanduspiirkonna asutamislepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi rikub liikmesriik, kes võtab vastu ja jätab jõusse sellised maksuõigusnormid, mis allutavad eraomandis oleva ja elukohana kasutatava kinnisasja või eraõiguslikule elamuühistule kuuluva kinnisasja kasutusõigust andvate osakute võõrandamisel saadud tulu maksustamise edasilükkamise tingimusele, et omandatav uus elamu peab samuti asuma selle liikmesriigi territooriumil.

On ilmne, et maksumaksja, kes otsustab – teostades iga liidu kodaniku õigust vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, mis leiab konkreetsema väljenduse EÜ artiklis 43, mis käsitleb asutamisvabadust, ja EÜ artiklis 39, mis käsitleb töötajate vaba liikumist, kuid samuti teostades neid õigusi, mis on sätestatud EMP lepingu artiklis 28, mis käsitleb töötajate vaba liikumist, ja artiklis 31, mis käsitleb asutamisvabadust – müüa selles liikmesriigis talle kuuluva elukohana kasutatava kinnisasja eesmärgiga asuda elama teise liikmesriiki ja omandada seal uus elukohana kasutatav kinnisasi, on maksu seisukohalt ebasoodsamas olukorras kui isik, kes säilitab oma elukohta asjaomases liikmesriigis.

Maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus ei saa õigustada sellist erinevat kohtlemist, sest selleks, et niisugusel õigustusel põhinev argument leiaks toetust, peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja selle soodustuse teatud maksuga tasakaalustamise vahel.

Kuna sellised õigusnormid on vastuolus asutamislepingu ja EMP lepingu sätetega, mis käsitlevad isikute vaba liikumist, ei ole nimetatud õigusnorme vaja eraldi uurida, pidades silmas EÜ artikli 56 lõiget 1 ja EMP lepingu artiklit 40, mis käsitlevad kapitali vaba liikumist.

(vt punktid 15, 22, 26, 35, 37 ja resolutiivosa)

## EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

18. jaanuar 2007(\*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksuõigusnormid – Eluaseme võõrandamisel saadud kapitalitulu maksustamise edasilükkamine – EÜ artiklid 18, 39 ja 43 – Euroopa Majanduspiirkonna asutamislepingu artiklid 28 ja 31

Kohtuasjas C-104/06,

mille esemeks on EÜ artikli 226 alusel 22. veebruaril 2006 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

**Euroopa Ühenduste Komisjon**, esindajad: L. Ström van Lier ja R. Lyal, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

*versus*

**Rootsi Kuningriik**, esindaja: A. Kruse,

kostja,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja esimees E. Juhász, kohtunikud G. Arestis (ettekandja) ja J. Malenovský,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Rootsi Kuningriik on võtnud vastu ja jätnud jõusse maksuõigusnormid, mille kohaselt lubatakse sellise eluaseme võõrandamisel, milles elab selle omanik, saadud kapitalitulu siis, kui omanik omandab uue elukoha, maksustamine edasi lükata üksnes juhul, kui võõrandatav elukoht ja äsja omandatud elukoht asuvad mõlemad Rootsi territooriumil, on Rootsi Kuningriik rikkunud EÜ artiklitest 18, 39, 43 ja EÜ artikli 56 lõikest 1 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3, edaspidi „EMP leping“) artiklitest 28, 31 ja 40 tulenevaid kohustusi.

### **Õiguslik raamistik**

*EMP leping*

2 EMP lepingu artiklis 28 on sätestatud:

„1. EÜ [Euroopa Ühendus] liikmesriikide ja EFTA [Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsioon] riikide piires tagatakse töötajate liikumisvabadus.

2. Selline liikumisvabadus nõuab igasuguse kodakondsusel põhineva liikmesriikide ja EFTA riikide töötajate diskrimineerimise kaotamist nii töölevõtmisel, töö tasustamisel kui ka muude töötingimuste puhul.

3. Alludes piirangutele, mis on õigustatud avaliku korra või julgeoleku või rahvatervise seisukohast, toob see endaga kaasa õiguse:

- a) võtta vastu tegelikult tehtud tööpakkumisi;
  - b) sel eesmärgil vabalt liikuda EÜ liikmesriikide ja EFTA riikide territooriumil;
  - c) viibida EÜ liikmesriigi või EFTA riigi territooriumil töötamise eesmärgil kooskõlas selle riigi kodanike töösuhteid reguleerivate õigus- ja haldusnormidega;
  - d) jääda EÜ liikmesriigi või EFTA riigi territooriumile pärast seal töötamist.
4. Käesoleva artikli sätted ei hõlma avalikus teenistuses töötamist.
5. Tööjõu vaba liikumist käsitlevad erisätted on esitatud V lisas.”

3 EMP lepingu artikli 31 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Käesoleva lepingu raames ei seata mingeid piiranguid EÜ liikmesriikide või EFTA riikide kodanike asutamisvabadusele mis tahes teise kõnealuse riigi territooriumil. See kehtib ka esinduste, filiaalide ja tütarettevõtjate asutamise suhtes, mis kuuluvad mis tahes EÜ liikmesriigi või EFTA riigi kodanikele, kes tegutsevad mis tahes kõnealuse riigi territooriumil.

Vastavalt 4. peatüki sätetele hõlmab asutamisvabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtteid, eelkõige äriühinguid artikli 34 teise lõigu tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestavad selle riigi seadused, kus niisugune asutamine toimub.”

2. Asutamisõigust käsitlevad erisätted on esitatud VIII–XI lisas.”

#### *Siseriiklikud õigusnormid*

4 Tulumaksuseaduse (1999:1229) (inkomstskattelagen (1999:1229), edaspidi „IL”) peatükk 47 pealkirjaga „Maksustamise edasilükkamine” hõlmab sätteid, mis reguleerivad maksustamise edasilükkamist eraomandis oleva ja elukohana kasutatava kinnisasja või eraõiguslikule elamuühistule kuuluva kinnisasja kasutusõigust andvate osakute võõrandamisel, samuti sellise edasilükkamise käsitlemist hilisema võõrandamise korral.

5 IL-i peatüki 47 artikkel 2, mis puudutab maksustamise edasilükkamise tingimusi, sätestab:

„Maksumaksjale võib lubada maksustamise edasilükkamist, kui ta:

- 1) deklareerib eelmise elukoha võõrandamisel saadud kapitalitulu,

- 2) omandas või kavatseb omandada asenduselukoha ja
- 3) elab või kavatseb elada asenduselukohas”.

6 IL-i peatüki 47 artikli 3 esimese lõigu kohaselt tähendab eelmine elukoht Rootsis asuvat isiklikku elukohta, mis võõrandamise ajal on maksumaksja alaline elukoht.

7 IL-i peatüki 47 artikkel 5, mida on muudetud seadusega 2003:1206 (lagen om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229), sisaldub sama peatüki osas pealkirjaga „Asenduselukoht” ja sätestab järgmist:

„Asenduselukoht tähendab Rootsis asuvat vara, mis selle omandamise ajal hõlmab:

- 1) maja, mille juurde kuulub maatükk, mis kokku moodustavad eluasemeüksuse,
- 2) teisele isikule kuuluval maatükil asuvat maja,
- 3) põllumajandusüksuse raames ühele või kahele perekonnale elamiseks kohandatud maja selle juurde kuuluva maatükiga,
- 4) maatükk, millele ehitatakse punktides 1 või 3 nimetatud maja või
- 5) eraõiguslikest eluasemetest moodustatud elamuühistusse kuuluv eluase.”

### **Kohtueelne menetlus**

8 Leides, et IL-i peatüki 47 sätted, iseäranis selle peatüki artiklid 2–5, mis allutavad eraomandis oleva ja elukohana kasutatava kinnisasja või eraõiguslikule elamuühistule kuuluva kinnisasja kasutusõigust andvate osakute võõrandamisel saadud kapitalitulu maksustamise edasilükkamise tingimusele, et omandatav uus elamu ehk nn asenduselamu peab asuma Rootsi territooriumil, rikuvad Rootsi Kuningriigi kohustusi, mis tulenevad EÜ artiklitest 18, 39, 43 ja artikli 56 lõikest 1 ning samuti EMP lepingu artiklitest 28, 31 ja 40, palus komisjon 1. aprilli 2004. aasta kirjas nimetatud liikmesriigid esitada oma seisukoht.

9 Rootsi ametivõimud on sisuliselt nõus, et selline maksustamise edasilükkamise kord, nagu tuleneb eelkõige IL-i peatüki 47 artiklite 2–5 koosmõjus kohaldamisest, kujutab endast takistust isikute ja kapitali vabale liikumisele. Samas nad leiavad, et kõnealused sätted on põhjendatud ülekaaluka avaliku huviga ning täpsemalt vajadusega tagada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus.

10 Kuna Rootsi ametivõimude argumentatsioon komisjoni ei veennud, esitas ta 5. juulil 2005 põhjendatud arvamuse, milles ta esiteks kordas oma väidet, mille kohaselt piiravad IL-i peatüki 47 vaidlusalused sätted isikute ning kapitali vaba liikumist, ja teiseks kutsus Rootsi Kuningriiki võtma nimetatud arvamuse järgimiseks vajalikke meetmeid kahe kuu jooksul arvamuse kättesaamisest.

11 Kuna vastuses nimetatud põhjendatud arvamusele jäid Rootsi ametivõimud sisuliselt oma seisukoha juurde, et IL-i peatüki 47 kõnealuseid sätteid õigustab vajadus tagada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus, otsustas komisjon esitada käesoleva hagi.

### **Hagi**

12 Esiteks tuleb meenutada, et ehkki Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides (vt 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C?334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I?2229, punkt 21, samuti 13. detsembri 2005. aasta otsus

kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 29).

13 Tuleb uurida, kas, nagu väidab komisjon, IL-i peatüki 47 ja iseäranis selle peatüki artiklite 2–5 sätted koosmõjus kujutavad endast piiranguid isikute ja kapitali vaba liikumise vabadusele, mis on kehtestatud EÜ artiklites 18, 39, 43 ja artikli 56 lõikes 1 ning EMP lepingu artiklites 28, 31 ja 40.

#### *Isikute vaba liikumine*

14 Selle väite raames leiab komisjon esiteks, et Rootsi Kuningriik on rikkunud EÜ artiklitest 18, 39 ja 43 tulenevaid kohustusi.

15 EÜ artikkel 18, millega on üldiselt sätestatud iga liidu kodaniku õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, leiab konkreetsema väljenduse EÜ artiklis 43, mis käsitleb asutamisvabadust, ja EÜ artiklis 39, mis käsitleb töötajate vaba liikumist (26. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-345/05: komisjon vs. Portugal, EKL 2006, lk I-10633, punkt 13).

16 Järelikult tuleb esiteks uurida, kas EÜ artiklitega 39 ja 43 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu IL-i peatüki 47 vaidlusalused sätted.

17 EÜ asutamislepingu isikute liikumisvabadust käsitlevad sätted tervikuna on mõeldud liikmesriikide kodanike jaoks kogu Euroopa Ühenduse piires mis tahes erialase töö tegemise lihtsustamiseks ja nendega on vastuolus meetmed, mis võivad kahjustada nende kodanike huve, kui nad soovivad teostada majandustegevust mõne teise liikmesriigi territooriumil (vt 15. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-464/02: komisjon vs. Taani, EKL 2005, lk I-7929, punkt 34 ja viidatud kohtupraktika).

18 Õigusnormid, mis takistavad liikmesriigi kodanikel lahkuda või veenavad neid mitte lahkuma päritoluriigist, et kasutada oma õigust vabalt liikuda, kujutavad järelikult endast selle vabaduse piirangut, isegi kui neid kohaldatakse sõltumatult asjaomaste töötajate kodakondsusest (13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-209/01: Schilling ja Fleck-Schilling, EKL 2003, lk I-13389, punkt 25, samuti eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Taani, punkt 35).

19 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et isegi kui töötajate vaba liikumist käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt eelkõige tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike võrdne kohtlemine selle riigi kodanikega, keelavad nad samas päritoluriigil takistada oma kodanikel võtta vastu tööpakkumisi ja töötada teises liikmesriigis (12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: De Groot, EKL 2002, lk I-11819, punkt 79).

20 Sama kehtib asutamisvabadust käsitlevate sätete osas. Isegi kui nimetatud kohtupraktika kohaselt on asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad need samas päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist (11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: De Lasteyrie du Saillant, EKL 2004, lk I-2409, punkt 42, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I-2107, punkt 30).

21 Isegi kui antud juhul IL-i peatüki 47 vaidlusalused sätted ei keela Rootsi tulumaksudohustuslasel töötada teises liikmesriigis või üldiselt teostada oma asutamisõigust, piiravad need sätted siiski nende õiguste teostamist, kuna neil on vähemalt heidutav mõju maksumaksjatele, kes soovivad oma kinnisasja müüa selleks, et asuda elama teise liikmesriiki kui Rootsi Kuningriik.

- 22 On ilmne, et maksumaksja, kes otsustab EÜ artiklites 39 ja 43 sätestatud õiguste teostamise raames müüa Rootsis talle kuuluva elukohana kasutatava kinnisasja eesmärgiga asuda elama teise liikmesriiki ja omandada seal uus elukohana kasutatav kinnisasi, on maksu seisukohalt ebasoodsamas olukorras kui isik, kes säilitab oma elukohta Rootsis.
- 23 See erinevus saadud kapitalitulu maksustamise edasilükkamise käsitlemisel, mis võib tekitada tagajärgi väljaspool Rootsit elama asuda sooviva maksumaksja varale, on järelikult sellise iseloomuga, mis veenab teda elukohta mitte muutma.
- 24 Sellest tuleneb, et seades eraomandis oleva ja elukohana kasutatava kinnisasja või eraõiguslikule elamuühistule kuuluva korteri võõrandamisest saadud kapitalitulu maksustamise edasilükkamisele tingimuse, et uus elukoht peab asuma Rootsi territooriumil, võivad IL-i peatüki 47 sätteid koosloetuna ja iseäranis selle artiklid 2–5 takistada töötajate vaba liikumist ja asutamisvabadust, mis on tagatud EÜ artiklitega 39 ja 43.
- 25 Kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb siiski, et siseriiklikud meetmed, mis võivad takistada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamist või muuta selle vähem atraktiivseks, võivad olla vastuvõetavad tingimused, et need järgivad üldise huvi eesmärki, on selle saavutamiseks sobivad ega lähe kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *De Lasteyrie du Saillant*, punkt 49, ja 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N, EKL 2006, lk I-7409, punkt 40).
- 26 Kuigi Euroopa Kohus on muu hulgas möönnud, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut, peab siiski selleks, et niisugusel õigustusel põhinev argument leiaks toetust, igal juhul olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja selle soodustuse teatud maksuga tasakaalustamise vahel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Keller Holding*, punkt 40 ja viidatud kohtupraktika).
- 27 Sellest hoolimata ei esita Rootsi Kuningriik käesolevas kohtuasjas Euroopa Kohtule mitte üksnes ühtki konkreetset argumenti tõendamaks, et IL-i vaidlusaluseid sätteid õigustab vajadus tagada maksusüsteemi ühtsus kapitalitulu maksustamise edasilükkamise valdkonnas, vaid lisaks sellele tunnistab ta kostja vastuses talle etteheidetava liikmesriigi kohustuste rikkumise olemasolu. Ta väidab selle kohta, et ühenduse õigusest tulenevate kohustuste täitmiseks on ta alustanud maksustamise edasilükkamist reguleerivate keerukate normide uuendamist.
- 28 Selles osas tuleb meenutada, et kohtupraktika kohaselt tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist hinnata liikmesriigi põhjendatud arvamusel määratud tähtaja lõppemisel esineva olukorra alusel ning et Euroopa Kohus ei saa arvestada hiljem toimunud muutusi (vt eelkõige 16. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-388/02: komisjon vs. Iirimaa, EKL 2003, lk I-12173, punkt 6).
- 29 Neil asjaoludel tuleb sedastada, et IL-i peatüki 47 vaidlusalused sätted on vastuolus EÜ artiklitega 39 ja 43.
- 30 Teisest küljest kuulub majanduslikult mitteaktiivsete isikute osas EÜ artiklit 18 puudutava väite suhtes kohaldamisele sama järeldus samadel põhjendustel.
- 31 Komisjon väidab teiseks, et Rootsi Kuningriik on rikkunud kohustusi, mis tulenevad EMP lepingu artiklitest 28 ja 31 ja mis käsitlevad vastavalt töötajate liikumisvabadust ja asutamisvabadust.

32 Käesolevas kohtuasjas tuleb märkida, et EMP lepingu artiklites 28 ja 31 sisalduvad liikumis- ja asutamisvabadusele piirangute seadmist keelavad sätted on sisuliselt identsed EÜ artiklite 39 ja 43 sätetega.

33 Seetõttu on alust tuvastada, et arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 29 esitatud järeldusega, on IL-i peatüki 47 vaidlusalused sätted samuti vastuolus selle lepingu artiklitega 28 ja 31.

34 Neil asjaoludel tuleb komisjoni hagi lugeda põhjendatuks väite osas, mis puudutab EMP lepingus sätestatud isikute liikumisvabadust käsitlevate sätete rikkumist.

35 Seega tuleb tõdeda, et kuna Rootsi Kuningriik võttis vastu ja jättis jõusse sellised maksuõigusnormid, mis sisalduvad IL-i peatükis 47 ja mis allutavad eraomandis oleva ja elukohana kasutatava kinnisasja või eraõiguslikule elamuühistule kuuluva kinnisasja kasutusõigust andvate osakute võõrandamisel saadud kapitalitulu maksustamise edasilükkamise tingimusele, et omandatav uus elamu peab samuti asuma Rootsi territooriumil, on Rootsi Kuningriik rikkunud EÜ artiklitest 18, 39 ja 43 ning EMP lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi.

#### *Kapitali vaba liikumine*

36 Veel palub komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et Rootsi Kuningriik on rikkunud EÜ artikli 56 lõikest 1 ja EMP lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

37 Kuna vaidlusalused õigusnormid on vastuolus asutamislepingu ja EMP lepingu sätetega, mis käsitlevad isikute vaba liikumist, ei ole nimetatud õigusnorme vaja eraldi uurida, pidades silmas EÜ artikli 56 lõiget 1 ja EMP lepingu artiklit 40, mis käsitlevad kapitali vaba liikumist (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Portugal, punkt 45).

#### **Kohtukulud**

38 Vastavalt kodukorra artikli 69 lõikele 2 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Rootsi Kuningriik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

**1. Kuna Rootsi Kuningriik võttis vastu ja jättis jõusse sellised maksuõigusnormid, mis sisalduvad tulumaksuseaduse (1999:1229) (inkomstskattelagen (1999:1229)) peatükis 47 ja mis allutavad eraomandis oleva ja elukohana kasutatava kinnisasja või eraõiguslikule elamuühistule kuuluva kinnisasja kasutusõigust andvate osakute võõrandamisel saadud tulu maksustamise edasilükkamise tingimusele, et omandatav uus elamu peab samuti asuma Rootsi territooriumil, on Rootsi Kuningriik rikkunud EÜ artiklitest 18, 39 ja 43 ning Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi.**

**2. Mõista kohtukulud välja Rootsi Kuningriigilt.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: rootsi.