

Zadeva C-104/06

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Kraljevini Švedski

„Neizpolnitev obveznosti države – Davčna zakonodaja – Odlog obdavčitve kapitalskega dobička od odsvojitve stanovanjske nepremičnine – Členi 18 ES, 39 ES in 43 ES – Člena 28 in 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru“

Povzetek sodbe

Prosto gibanje oseb – Delavci – Pravica do ustanavljanja – Državljanstvo Evropske unije – Davčna zakonodaja

(Členi 18 ES, 39 ES in 43 ES; Sporazum EGP, Člena 28 in 31)

Neizpolnitev obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter iz členov 28 in 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (EGP) s tem, da je država članica sprejela in ohranila v veljavi davčne določbe, ki odlog obdavčitve kapitalskega dobička od odsvojitve zasebne stanovanjske nepremičnine ali stanovanjske pravice na zasebni zgradbi pogojujejo s tem, da je na novo pridobljena stanovanjska nepremičnina prav tako na nacionalnem ozemlju.

Davčni zavezanec, ki se je odločil prodati prebivanju namenjeno nepremičnino, ki jo ima v posesti v tej državi članici, da bi prenesel prebivališče na ozemlje druge države članice in tam kupil novo nepremičnino, namenjeno prebivanju, je namreč v okviru pravice vsakega državljanca Unije, da se prosto giba in prebiva na ozemlju držav članic, ki pride posebej do izraza v členih 43 ES, ki se nanaša na pravico do ustanavljanja, in 39 ES, ki se nanaša na prosto gibanje delavcev, pa tudi v okviru pravic, podeljenih v Sporazumu EGP v členu 28, ki se nanaša na prosto gibanje delavcev, in v členu 31, ki se nanaša na pravico ustanavljanja, neugodno davčno obravnavan v primerjavi z osebami, ki še naprej prebivajo v zadevni državi članici.

Nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema ne more utemeljiti te razlike v obravnavanju, če je treba – da bi argument, ki temelji na taki utemeljitvi, uspel – ugotoviti obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo.

Ker določbe Pogodbe in Sporazuma o EGP o prostem gibanju oseb nasprotujejo taki zakonodaji, ni treba posebej preučiti navedene zakonodaje glede na člen 56(1) ES in člen 40 Sporazuma EGP, ki se nanašata na prosti pretok kapitala.

(Glej točke 15, 22, 26, 35, 37 in izrek.)

SODBA SODIŠ?A (osmi senat)

z dne 18. januarja 2007(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Dav?na zakonodaja – Odlog obdav?itve kapitalskega dobi?ka od odsvojitve stanovanjske nepremi?nine – ?leni 18 ES, 39 ES in 43 ES – ?lena 28 in 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru“

V zadevi C-104/06,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi ?lena 226 ES, vložene 22. februarja 2006,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopata L. Ström van Lier in R. Lyal, zastopnika, z naslovom za vro?anje v Luxembourg,

tože?a stranka,

proti

Kraljevini Švedski, ki jo zastopa A. Kruse, zastopnik,

tožena stranka,

SODIŠ?E (osmi senat),

v sestavi E. Juhász, predsednik senata, G. Arestis (poro?evalec) in J. Malenovský, sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodiš?u predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Švedska s tem, da je sprejela in obdržala v veljavi dav?no zakonodajo, v skladu s katero je odlog obdav?itve kapitalskega dobi?ka od odsvojitve stanovanjske nepremi?nine, v kateri prebiva lastnik, kadar ta kupi novo nepremi?nino, dovoljen le, ?e sta prodana in na novo pridobljena stanovanjska nepremi?nina na ozemlju Švedske, ni izpolnila obveznosti iz ?lenov 18 ES, 39 ES, 43 ES in 56(1) ES ter iz ?lenov 28, 31 in 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum o EGP).

Pravni okvir

Sporazum o EGP

2 ?len 28 Sporazuma o EGP dolo?a:

„1. Med državami ?lanicami ES [Evropskih skupnosti] in državami Efte [Evropsko združenje za

prosto trgovino] se zagotovi prosto gibanje delavcev.

2. Prosto gibanje vključuje odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva delavcev držav članic ES in držav Efte v zvezi z zaposlitvijo, plačilom in drugimi delovnimi in zaposlitvenimi pogoji.

3. Ob upoštevanju omejitev, utemeljenih z javnim redom, javno varnostjo in javnim zdravjem, zajema pravico:

(a) sprejeti ponujeno zaposlitev;

(b) se v ta namen prosto gibati na območju držav članic ES in držav Efte;

(c) bivati na ozemlju države članice ES ali države Efte zaradi zaposlitve skladno z določbami zakonov ali drugih predpisov, ki urejajo zaposlovanje državljanov te države;

(d) ostati na ozemlju države članice ES ali države Efte po prenehanju zaposlitve v tej državi.

4. Določbe tega člena se ne uporabljajo pri zaposlovanju v javni upravi.

5. Priloga V vsebuje posebne določbe o prostem gibanju delavcev.“

3 Člen 31(1) Sporazuma o EGP določa:

„1. V okviru določb tega sporazuma ni nikakršnih omejitev glede pravice do ustanavljanja za državljane katere koli države članice ES ali države EFTE na ozemlju katere koli od teh držav. To velja tudi za ustanavljanje agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice ES ali države EFTE s sedežem na ozemlju katere koli od teh držav.

Pravica do ustanavljanja zajema pravico zažeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, zlasti družb ali podjetij iz drugega odstavka člena 34, pod pogoji, ki jih ob upoštevanju določb poglavja 4 za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede.

2. Priloge VIII do XI vsebujejo posebne določbe o pravici do ustanavljanja.“

Nacionalna ureditev

4 Poglavje 47 Inkomstskattelagen (1999:1229) (zakon o dohodnini (1999:1229), v nadaljevanju: IL) z naslovom „Odlog obdavčitve“ vsebuje določbe o odlogu obdavčitve ob odsvojitvi zasebne stanovanjske nepremičnine ali stanovanjske pravice na zasebni združni zgradbi ter o obravnavanju takega odloga v primeru poznejše odsvojitve.

5 Člen 2 poglavja 47 IL, ki se nanaša na pogoje odloga obdavčitve, določa:

„Davčni zavezanec je upravičen do odloga obdavčitve, če:

1. prijavi kapitalski dobiček ob odsvojitvi prvotne stanovanjske nepremičnine,

2. je pridobil ali namerava pridobiti nadomestno stanovanjsko nepremičnino in

3. biva ali namerava bivati v nadomestni stanovanjski nepremičnini“.

6 Na podlagi člena 3, prvi odstavek, poglavja 47 IL prvotna stanovanjska nepremičnina pomeni zasebno stanovanjsko nepremičnino na Švedskem, ki je ob odsvojitvi stalno prebivališče

davčnega zavezanca.

7 Člen 5 poglavja 47 IL, kakor je bil spremenjen z Lagen om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229 (zakon 2003:1206), spada v del tega poglavja z naslovom „Nadomestna stanovanjska nepremičnina“ in določa naslednje:

„Nadomestna stanovanjska nepremičnina pomeni premoženje na Švedskem, ki ga ob odsvojitvi lahko tvori:

1. hiša z zemljiščem, ki tvori stanovanjsko enoto,
2. hiša na tujem zemljišču,
3. eno- ali dvodružinska hiša z zemljiščem na kmetijski enoti,
4. zemljišče, na katerem se gradi hiša iz točke 1 ali 3, ali
5. stanovanje v zasebnem stanovanjskem združenju.“

Predhodni postopek

8 Ker je Komisija menila, da določbe poglavja 47 IL, zlasti določbe členov od 2 do 5 tega poglavja, ki odlog obdavčitve kapitalskih dobičkov od odsvojitve zasebne stanovanjske nepremičnine ali stanovanjske pravice na zasebni zadružni zgradbi pogojuje s pridobitvijo nove stanovanjske nepremičnine, tako imenovane „nadomestne stanovanjske nepremičnine“, na švedskem ozemlju, kršijo obveznosti, ki jih ima Kraljevina Švedska na podlagi členov 18 ES, 39 ES, 43 ES in 56(1) ES ter členov 28, 31 in 40 Sporazuma o EGP, je z dopisom z dne 1. aprila 2004 pozvala to državo članico, da glede tega predloži stališča.

9 Švedski organi so v bistvu priznali, da sistem odloga obdavčitve, kot izhaja predvsem iz uporabe določb členov od 2 do 5 poglavja 47 IL, ovira prosto gibanje oseb in prosti pretok kapitala. Vendar menijo, da so zadevne določbe utemeljene z nujnimi razlogi v splošnem interesu, natančneje, z nujnostjo zagotoviti doslednost nacionalnega davčnega sistema.

10 Ker utemeljitev švedskih organov Komisije ni prepričala, je 5. julija 2005 izdala obrazloženo mnenje, v katerem je, prvič, ponovila ožitek, da zadevne določbe poglavja 47 IL kršijo prosto gibanje oseb in prosti pretok kapitala, ter je, drugič, Kraljevino Švedsko pozvala, naj sprejme potrebne ukrepe za usklajitev s tem mnenjem v dveh mesecih od njegove vročitve.

11 Ker so švedski organi v odgovoru na obrazloženo mnenje v bistvu ohranili stališča, da so zadevne določbe poglavja 47 utemeljene z nujnostjo zagotoviti doslednost nacionalnega davčnega sistema, se je Komisija odločila vložiti to tožbo.

Tožba

12 Najprej je treba opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost kljub temu izvajati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej sodbi z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 21, in z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29).

13 Treba je preu?iti, ali dolo?be poglavja 47 IL, zlasti dolo?be ?lenov od 2 do 5 tega poglavja, omejujejo prosto gibanje oseb in prosti pretok kapitala, zagotovljena s ?leni 18 ES, 39 ES, 43 ES in 56(1) ES ter ?leni 28, 31 in 40 Sporazuma o EGP, kot trdi Komisija.

Prosto gibanje oseb

14 V okviru tega o?itka Komisija na prvem mestu trdi, da Kraljevina Švedska ni izpolnila obveznosti na podlagi ?lenov 18 ES, 39 ES in 43 ES.

15 ?len 18 ES, ki na splošno dolo?a pravico vsakega državljana Unije, da se prosto giba in prebiva na ozemlju držav ?lanic, je posebej izražen v ?lenu 43 ES, ki se nanaša na pravico do ustanavljanja, in ?lenu 39 ES, ki se nanaša na prosto gibanje delavcev (sodba z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski, C?345/05, ZOdl., str. I?10633, to?ka 13).

16 Zato je najprej treba preu?iti, ali ?lena 39 ES in 43 ES nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot sta sporni dolo?bi poglavja 47 IL.

17 Namen dolo?b Pogodbe ES o prostem gibanju oseb kot celote je državljanom Skupnosti olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na celotnem ozemlju Skupnosti in nasprotovati ukrepom, ki bi lahko te državljane postavili v slabši položaj, kadar bi želeli izvajati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države ?lanice (glej sodbo z dne 15. septembra 2005 v zadevi Komisija proti Danski, C?464/02, ZOdl., str. I-7929, to?ka 34 in navedena sodna praksa).

18 Dolo?be, ki ovirajo ali odvr?ajo državljana države ?lanice, da zapusti mati?no državo, da bi lahko uresni?il pravico do prostega gibanja, zato pomenijo oviro za to svoboš?ino, ?eprav se uporabljajo ne glede na državljanstvo zadevnih delavcev (sodba z dne 13. novembra 2003 v zadevi Schilling in Fleck-Schilling, C-209/01, Recueil, str. I-13389, to?ka 25, in zgoraj navedena sodba Komisija proti Danski, to?ka 35).

19 Iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da ?eprav so dolo?be o prostem gibanju delavcev glede na njihovo besedilo namenjene predvsem zagotovitvi, da se tuji državljani in družbe v državi ?lanici gostiteljici obravnavajo enako kot državljani in družbe te države, poleg tega nasprotujejo temu, da bi mati?na država ovirala svojega državljana, da prosto sprejme in opravlja zaposlitev v drugi državi ?lanici (sodba z dne 12. decembra 2002 v zadevi De Groot, C-385/00, Recueil, str. I-11819, to?ka 79).

20 Enako izhaja iz dolo?b o pravici do ustanavljanja. V skladu z navedeno sodno prakso dolo?be o svobodi ustanavljanja, ?eprav se glede na njihovo besedilo z njimi poskuša zagotoviti, da se tuji državljani in družbe v državi ?lanici gostiteljici obravnavajo enako kot državljani in družbe te države, prav tako prepovedujejo, da bi mati?na država ?lanica ovirala ustanovitev v drugi državi ?lanici svojemu državljanu ali družbi, ustanovljeni v skladu z njeno zakonodajo (sodbi z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, str. I-2409, to?ka 42, in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, to?ka 30).

21 V obravnavanem primeru zadevne dolo?be poglavja 47 IL, ?eprav dav?nemu zavezancu, ki je zavezan za dohodnino na Švedskem, ne prepovedujejo, da se zaposli v drugi državi ?lanici, ali na splošno, da izvaja pravico do ustanavljanja, so vseeno take, da ovirajo izvajanje teh pravic s tem, da imajo vsaj odvr?ajo? u?inek, kar zadeva dav?ne zavezance, ki želijo kupiti nepremi?nine, da bi se nastanili v državi ?lanici, ki ni Kraljevina Švedska.

22 O?itno je namre?, da je dav?ni zavezanec, ki se je odlo?il prodati prebivanju namenjeno nepremi?nino, ki jo ima v posesti na Švedskem, da bi prenesel prebivališ?e na ozemlje druge

države ?lanice in tam kupil novo nepremi?nino, namenjeno prebivanju, v okviru pravic, podeljenih s ?lenoma 39 ES in 43 ES, neugodno dav?no obravnavan v primerjavi z osebami, ki še naprej prebivajo na Švedskem.

23 Ta razlika v obravnavanju v zvezi z odlogom obdav?itve ustvarjenih kapitalskih dobi?kov ima lahko posledice za premoženje dav?nega zavezanca, ki želi prenesti prebivališ?e zunaj Švedske, in ga tako lahko odvrne od takega prenosa.

24 Torej, ker je korist odloga obdav?itve kapitalskih dobi?kov od odsvojitve zasebne stanovanjske nepremi?nine ali zasebnega združnega stanovanja pogojena s tem, da je nova stanovanjska nepremi?nina na švedskem ozemlju, lahko dolo?be poglavja 47 IL, zlasti ?leni od 2 do 5, ovirajo prosto gibanje delavcev in svobodo ustanavljanja, kot sta zagotovljena s ?lenoma 39 ES in 43 ES.

25 Vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je mogo?e sprejeti nacionalne ukrepe, ki lahko ovirajo ali naredijo manj privla?no izvajanje temeljnih svoboš?in, ki jih zagotavlja Pogodba, pod pogojem, da sledijo ciljem v javnem interesu, da so primerni za zagotovitev uresni?itve teh ciljev in da ne presegajo tega, kar je nujno potrebno za uresni?itev cilja, ki mu sledijo (zgoraj navedena sodba De Lasteyrie du Saillant, to?ka 49, in sodba z dne 7. septembra 2006 v zadevi N, C-470/04, ZOdl., str. I-7409, to?ka 40).

26 ?eprav je Sodiš?e priznalo, da lahko nujnost ohranitve doslednosti dav?nega sistema utemelji omejitev izvajanja temeljnih svoboš?in, zagotovljenih s Pogodbo, bi bilo vseeno treba, da bi argument, ki temelji na taki utemeljitvi, lahko uspel, ugotoviti obstoj neposredne povezave med zadevno dav?no ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z dolo?eno dav?no dajatvijo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Keller Holding, to?ka 40 in navedena sodna praksa).

27 Ne samo, da Kraljevina Švedska v postopku pred Sodiš?em ni navedla nobenega konkretnega argumenta, s katerim bi dokazala, da so zadevne dolo?be IL utemeljene z nujnostjo zagotoviti doslednost dav?nega sistema v zvezi z obdav?itvijo kapitalskih dobi?kov, pa? pa je v odgovoru na tožbo celo priznala obstoj o?itane neizpolnitve obveznosti. V zvezi s tem trdi, da preu?uje reformo zapletenih pravil v zvezi z odlogom obdav?itve, da bi izpolnila obveznosti, ki izhajajo iz prava Skupnosti.

28 Treba je poudariti, da se neizpolnitev obveznosti v skladu z ustaljeno sodno prakso presoja glede na položaj države ?lanice, kakršen je bil ob poteku roka, dolo?enega v obrazloženem mnenju, in da Sodiš?e ne sme upoštevati poznejših sprememb (glej zlasti sodbo z dne 16. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Irski, C-388/02, Recueil, str. I-12173, to?ka 6).

29 V teh okoliš?inah je treba ugotoviti, da so zadevne dolo?be poglavja 47 v nasprotju s ?lenoma 39 ES in 43 ES.

30 Glede oseb, ki niso gospodarsko dejavne, iz istih razlogov velja enaka ugotovitev za o?itek v zvezi s ?lenom 18 ES.

31 Komisija na drugem mestu trdi, da Kraljevina Švedska ni izpolnila obveznosti iz ?lenov 28 in 31 Sporazuma o EGP, ki se nanašata na prosto gibanje delavcev in na pravico do ustanavljanja.

32 Opozoriti je treba, da so v tej zadevi dolo?be, ki prepovedujejo omejitev prostega gibanja in pravice do ustanavljanja, dolo?eni v ?lenih 28 in 31 Sporazuma o EGP, v bistvu enake dolo?bam ?lenov 39 ES in 43 ES.

33 Zato je treba ugotoviti, da so sporne dolo?be poglavja 47 IL ob upoštevanju ugotovitve iz

točke 29 te sodbe tudi v nasprotju s členoma 28 in 31 tega sporazuma.

34 V teh okoliščinah je treba tožbo Komisije šteti za utemeljeno v delu, v katerem se nanaša na ožitek v zvezi s kršitvijo pravil o prostem gibanju oseb, določenih v Sporazumu o EGP.

35 Torej je treba ugotoviti, da Kraljevina Švedska s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi davčne določbe, kot so te iz poglavja 47 IL, ki odlog obdavčitve kapitalskega dobička od odsvojitve zasebne stanovanjske nepremičnine ali stanovanjske pravice na zasebni združni zgradbi pogojuje s tem, da je tudi na novo pridobljena stanovanjska nepremičnina na švedskem ozemlju, ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter členov 28 in 31 Sporazuma o EGP.

Prosti pretok kapitala

36 Komisija poleg tega Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Švedska ni izpolnila obveznosti iz člena 56(1) ES in člena 40 Sporazuma o EGP.

37 Ker določbe Pogodbe in Sporazuma o EGP o prostem gibanju oseb nasprotujejo sporni zakonodaji, ni treba posebej preučiti navedene zakonodaje glede na člen 56(1) ES in člen 40 Sporazuma o EGP, ki se nanašata na prosti pretok kapitala (zgoraj navedena sodba Komisija proti Portugalski, točka 45).

Stroški

38 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Kraljevini Švedski naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

1. **Kraljevina Švedska s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi davčne določbe, kot so te iz poglavja 47 Inkomstskattelagen (1999:1229) (zakon o dohodnini (1999:1229)), ki odlog obdavčitve kapitalskega dobička od odsvojitve zasebne stanovanjske nepremičnine ali stanovanjske pravice na zasebni združni zgradbi pogojuje s tem, da je tudi na novo pridobljena stanovanjska nepremičnina na švedskem ozemlju, ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES in 43 ES ter členov 28 in 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru.**

2. **Kraljevini Švedski se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi

*Jezik postopka: švedščina.