YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

18 päivänä tammikuuta 2007 *

Asiassa C-104/06,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 22.2.2006,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään L. Ström van Lier ja R. Lyal, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Ruotsin kuningaskunta, asiamiehenään A. Kruse,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Juhász sekä tuomarit G. Arestis (esittelevä tuomari) ja J. Malenovský,

julkisasiamies: Y. Bot,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio vaatii kanteellaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Ruotsin kuningaskunta ei ole noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan, EY 56 artiklan 1 kohdan sekä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 28, 31 ja 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa verolainsäädännön, jonka mukaan omassa käytössä olevan asunnon luovutuksesta uuden asunnon hankkimisen yhteydessä syntyvän luovutusvoiton verotuksen lykkäykset hyväksytään vain siinä tapauksessa, että sekä luovutettava että hankittava asunto sijaitsevat Ruotsin alueella.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

ETA-sopimus

2 ETA-sopimuksen 28 artiklassa määrätään seuraavaa:

"1. Turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus EY:n [Euroopan yhteisön] jäsenvaltioiden ja EFTA-valtioiden [Euroopan vapaakauppa-alueeseen kuuluvat valtiot] välillä.

2. Vapaa liikkuvuus edellyttää, että kaikki kansalaisuuteen perustuva EY:n jäsenvaltioiden ja EFTA-valtioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan.

3. Yleisen järjestyksen tai turvallisuuden taikka kansanterveyden vuoksi perustelluin rajoituksin se sisältää oikeuden:

a) hakea tosiasiallisesti tarjottua työtä;

b) liikkua tässä tarkoituksessa vapaasti EY:n jäsenvaltioiden ja EFTA-valtioiden alueella;

c) oleskella EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueella työntekotarkoituksessa tämän valtion kotimaisten työntekijöiden työsuhdetta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti;

d) jäädä EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueelle työsuhteen päätyttyä siellä.

4. Tämän artiklan määräykset eivät koske julkishallinnon palvelussuhteita.

5. Työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen sovellettavista erityisistä säännöksistä säädetään V liitteessä."

3 ETA-sopimuksen 31 artiklan sanamuoto on seuraava:

"1. Tämän sopimuksen määräysten mukaisesti ei ole rajoituksia, jotka koskevat EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion kansalaisen vapautta sijoittautua EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueelle. Tämä koskee myös EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueelle sijoittautuneen EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion kansalaisen vapautta perustaa kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä kyseisten valtioiden alueelle.

Jollei 4 luvun säännöksistä muuta johdu, sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 34 artiklan toisessa alakohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.

2. Sijoittautumisoikeuteen sovellettavista erityisistä säännöksistä säädetään VIII–XI liitteessä"

Kansallinen lainsäädäntö

4 Ruotsin tuloverolain (1999:1229) (inkomstskattelagen (1999:1229), jäljempänä tuloverolaki) 47 luvussa, jonka otsikko on "Verotuksen lykkääminen", säädetään verotuksen lykkäyksestä yksityisen asuinkiinteistön tai yksityisen asumisoikeuden luovutuksen yhteydessä ja tämän lykkäyksen kohtelusta myöhemmän luovutuksen yhteydessä.

5 Tuloverolain 47 luvun 2 §:ssä, joka koskee verotuksen lykkäämisen edellytyksiä, säädetään seuraavaa:

"Verovelvollinen saa lykätä veronmaksua, jos hän

1) ilmoittaa luovutusvoitosta alkuperäisen asunnon luovutuksen yhteydessä

2) on hankkinut tai aikoo hankkia korvaavan asunnon ja

3) asuu tai aikoo asua korvaavassa asunnossa."

6 Tuloverolain 47 luvun 3 §:n ensimmäisen momentin mukaisesti alkuperäisellä asunnolla tarkoitetaan Ruotsissa sijaitsevaa yksityisasuntoa, jota verovelvollinen käyttää luovutusajankohtana vakituisena asuntonaan.

7 Tuloverolain 47 luvun 5 §, sellaisena kuin se on muutettuna lailla nro 2003:1206 (lagen om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229), kuuluu tämän saman luvun osaan, jonka otsikko on "Korvaava asunto", ja siinä säädetään seuraavaa:

"Korvaavaksi asunnoksi katsotaan Ruotsissa sijaitseva omaisuus, joka hankkimishetkellä on

1) omakotitalo maa-alueineen, jotka muodostavat pientaloyksikön

2) omakotitalo, joka on rakennettu toisen omistamalle maa-alueelle

3) maatilan yhteydessä sijaitseva yhden tai kahden perheen asuttava omakotitalo tonttimaineen

4) tontti, jolle rakennetaan 1 tai 3 momentin mukainen omakotitalo, tai

5) asunto asumisoikeusasuntoyrityksessä."

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

8 Koska komissio katsoi, että tuloverolain 47 luvun säännökset ja erityisesti tämän luvun 2–5 §:n säännökset, joissa asetetaan yksityisen asuinkiinteistön tai yksityisen asumisoikeuden luovutuksen yhteydessä syntyvien luovutusvoittojen verotuksen lykkäyksen edellytykseksi, että uusi asunto, niin kutsuttu korvaava asunto, sijaitsee Ruotsin alueella, ovat ristiriidassa Ruotsin kuningaskunnalle EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan, EY 56 artiklan 1 kohdan ja ETA-sopimuksen 28, 31 ja 40 artiklan nojalla kuuluvien velvoitteiden kanssa, se lähetti 1.4.2004 kyseiselle jäsenvaltiolle virallisen huomautuksen, jossa se kehotti tätä esittämään asiaa koskevat huomautuksensa.

9 Ruotsin viranomaiset ovat myöntäneet, että verotuksen lykkäyksen järjestelmällä, sellaisena kuin siitä säädetään muun muassa tuloverolain 47 luvun 2–5 §:ssä, rajoitetaan henkilöiden ja pääoman vapaata liikkuvuutta. Ruotsin viranomaiset ovat kuitenkin katsoneet, että kyseessä olevia säännöksiä voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä ja erityisesti sillä, että on tarpeellista varmistaa kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus.

10 Ruotsin viranomaisten esittämät argumentit eivät vakuuttaneet komissiota, joten komissio lähetti 5.7.2005 Ruotsin kuningaskunnalle perustellun lausunnon, jossa se yhtäältä toisti väitteensä siitä, että tuloverolain 47 luvun riidanalaiset säännökset ovat ristiriidassa henkilöiden ja pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa, ja toisaalta kehotti Ruotsin kuningaskuntaa toteuttamaan kyseisen perustellun lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa sen tiedoksi antamisesta.

11 Koska Ruotsin viranomaiset pitivät perusteltuun lausuntoon antamassaan vastauksessa kiinni kannastaan, jonka mukaan tuloverolain 47 luvun kyseiset säännökset olivat perusteltavissa tarpeella varmistaa kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus, komissio päätti nostaa käsiteltävänä olevan kanteen.

Kanne

12 Alustavasti on huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 21 kohta ja asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837, 29 kohta).

13 On tarkasteltava, rajoitetaanko tuloverolain 47 luvun säännöksillä ja erityisesti tämän luvun 2–5 §:n säännöksillä, kuten komissio väittää, henkilöiden ja pääomien vapaata liikkuvuutta, joista määrätään EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklassa ja EY 56 artiklan 1 kohdassa sekä ETA-sopimuksen 28, 31 ja 40 artiklassa.

Henkilöiden vapaa liikkuvuus

14 Komissio väittää kyseisen kanneperusteen osalta ensinnäkin, että Ruotsin kuningaskunta ei ole noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

15 EY 18 artiklasta, jossa ilmaistaan yleisesti jokaisella unionin kansalaisella oleva oikeus vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, on sijoittautumisvapauden osalta erityismääräys EY 43 artiklassa ja työntekijöiden vapaan liikkuvuuden osalta EY 39 artiklassa (asia C-345/05, komissio v. Portugali, tuomio 26.10.2006, Kok. 2006, s. I-10633, 13 kohta).

16 Näin ollen on ensiksi tutkittava, onko EY 39 ja EY 43 artiklan kanssa ristiriidassa tuloverolain 47 luvun riidanalaisten säännösten kaltainen kansallinen lainsäädäntö.

17 Kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla EY:n perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön jäsenvaltioiden kansalaisten kaikenlaista ansiotyön harjoittamista koko yhteisön alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (asia C-464/02, komissio v. Tanska, tuomio 15.9.2005, Kok. 2005, s. I-7929, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Säännösten, joilla estetään jäsenvaltion kansalaista lähtemästä kotimaastaan käyttääkseen oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tai tehdään siitä vähemmän houkuttelevaa, on siten katsottava rajoittavan tätä vapautta, vaikka näitä säännöksiä sovellettaisiin riippumatta kyseisten työntekijöiden kansalaisuudesta (asia C-209/01, Schilling ja Fleck-Schilling, tuomio 13.11.2003, Kok. 2003, s. I-13389, 25 kohta ja em. asia komissio v. Tanska, tuomion 35 kohta).

19 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että vaikka työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan erityisesti varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia työntekijöitä kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin kyseisen valtion omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että jäsenvaltio, josta henkilö on lähtöisin, asettaa esteitä sille, että sen oma kansalainen ottaa työtä vapaasti vastaan ja tekee sitä toisessa jäsenvaltiossa (asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11819, 79 kohta).

20 Sama koskee sijoittautumisvapautta koskevia määräyksiä. Mainitussa oikeuskäytännössä on todettu, että vaikka sijoittautumisvapautta koskevien määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenval-

tioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että jäsenvaltio asettaa esteitä sille, että sen oma kansalainen tai sen oman lainsäädännön mukaisesti perustettu yhtiö sijoittautuu toiseen jäsenvaltioon (asia C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004, Kok. 2004, s. I-2409, 42 kohta ja asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-2107, 30 kohta).

21 Vaikka tuloverolain 47 luvun riidanalaisissa säännöksissä ei kielletä Ruotsissa tuloverovelvollista henkilöä työskentelemästä toisessa jäsenvaltiossa tai yleisesti käyttämästä sijoittautumisoikeuttaan, nämä säännökset ovat kuitenkin omiaan rajoittamaan kyseisten oikeuksien käyttämistä, koska niillä on vähintäänkin ehkäisevä vaikutus suhteessa sellaisiin verovelvollisiin, jotka haluavat myydä yksityisasuntonsa asettuakseen asumaan muuhun jäsenvaltioon kuin Ruotsin kuningaskuntaan.

22 On nimittäin ilmeistä, että verovelvollista, joka päättää käyttää EY 39 ja EY 43 artiklaan perustuvia oikeuksia ja myydä Ruotsissa omistamansa yksityisasunnon muuttaakseen toisen jäsenvaltion alueelle ja hankkiakseen siellä asunnokseen uuden yksityisasunnon, kohdellaan verotuksellisesti epäedullisemmin kuin henkilöä, joka jatkaa asumista Ruotsissa.

23 Koska tämä erilainen kohtelu koskee saatujen luovutusvoittojen verotuksen lykkäystä, jolla voi todennäköisesti olla heijastusvaikutuksia sellaisen verovelvollisen omaisuuteen, joka haluaa muuttaa Ruotsin ulkopuolelle, se on näin ollen omiaan tekemään tällaisesta muutosta vähemmän houkuttelevan.

24 Tästä seuraa, että koska tuloverolain 47 luvun säännöksissä ja erityisesti sen 2–5 §:ssä asetetaan yksityisen asuinkiinteistön tai yksityisen asumisoikeuden luovutuksen yhteydessä syntyvien luovutusvoittojen verotuksen lykkäyksen edellytykseksi, että uusi asunto sijaitsee Ruotsin alueella, tuloverolain 47 luvun säännökset, kun

niitä luetaan yhdessä, ovat omiaan rajoittamaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta, sellaisina kuin ne on taattu EY 39 ja EY 43 artiklassa.

25 Hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että kansalliset toimenpiteet, jotka voivat haitata perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä tai tehdä näiden vapauksien käyttämisestä vähemmän houkuttelevaa, voidaan silti hyväksyä edellyttäen, että niillä on yleisen edun mukainen tavoite, että niillä voidaan taata tämän tavoitteen saavuttaminen ja että niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen niillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi (em. asia De Lasteyrie du Saillant, tuomion 49 kohta ja asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006, Kok. 2006, s. I-7409, 40 kohta).

26 Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus, on kuitenkin niin, että jotta tähän perusteeseen tukeutuva väite voitaisiin hyväksyä, on selvitettävä, että kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. vastaavasti em. asia Keller Holding, tuomion 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Nyt esillä olevassa asiassa Ruotsin kuningaskunta ei kuitenkaan ole esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle yhtäkään konkreettista väitettä osoittaakseen, että tuloverolain riidanalaisia säännöksiä voidaan perustella sillä, että on tarpeellista varmistaa luovutusvoittojen verotuksen lykkäämistä koskevan verojärjestelmän johdonmukaisuus, minkä lisäksi se on vastineessaan myöntänyt jäsenyysvelvoitteiden laiminlyönnin, josta sitä moititaan. Tältä osin Ruotsin kuningaskunta väittää, että noudattaakseen yhteisön oikeudesta johtuvia velvoitteitaan se on ryhtynyt valmistelemaan verotuksen lykkäämistä koskevien monitahoisten sääntöjen uudistusta.

28 On todettava, että oikeuskäytännön mukaan arvioitaessa sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, on otettava huomioon jäsenvaltion

tilanne sellaisena kuin se oli perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä, eikä yhteisöjen tuomioistuin voi ottaa huomioon tämän jälkeen tapahtuneita muutoksia (ks. mm. asia C-388/02, komissio v. Irlanti, tuomio 16.10.2003, Kok. 2003, s. I-12173, 6 kohta).

29 Näin ollen on todettava, että tuloverolain 47 luvun riidanalaiset säännökset ovat ristiriidassa EY 39 ja EY 43 artiklan kanssa.

30 Sellaisten henkilöiden osalta, jotka eivät työskentele tai etsi työtä, sama toteamus pätee samoilla perusteilla EY 18 artiklaa koskevan kanneperusteen osalta.

31 Komissio väittää toiseksi, ettei Ruotsin kuningaskunta ole noudattanut ETA-sopimuksen työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevan 28 artiklan ja sijoittautumisvapautta koskevan 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

32 On todettava, että vapaaseen liikkuvuuteen ja sijoittautumisvapauteen kohdistuvat rajoitukset kieltävät säännöt, jotka sisältyvät ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklaan, ovat sisällöltään samat kuin EY 39 ja EY 43 artiklassa määrätyt säännöt.

33 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 29 kohdassa esitetty päätelmä, on todettava, että tuloverolain 47 luvun riidanalaiset säännökset ovat ristiriidassa myös tämän sopimuksen 28 ja 31 artiklan kanssa.

34 Komission kannetta on näin ollen pidettävä perusteltuna ETA-sopimuksessa määrättyjen, henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien sääntöjen rikkomista koskevan kanneperusteen osalta.

35 Näin ollen on todettava, ettei Ruotsin kuningaskunta ole noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan ja ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa tuloverolain 47 luvun säännösten kaltaisen verolainsäädännön, jossa asetetaan yksityisen asuinkiinteistön tai yksityisen asumisoikeuden luovutuksen yhteydessä syntyvien luovutusvoittojen verotuksen lykkäyksen edellytykseksi, että myös uusi asunto sijaitsee Ruotsin alueella.

Pääomien vapaa liikkuvuus

36 Komissio vaatii lisäksi yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, ettei Ruotsin kuningaskunta ole noudattanut EY 56 artiklan 1 kohdasta ja ETA-sopimuksen 40 artiklasta johtuvia velvoitteitaan.

37 Koska riidanalainen lainsäädäntö on ristiriidassa perustamissopimuksen ja ETA-sopimuksen henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kanssa, ei kyseistä lainsäädäntöä ole tarpeen tutkia erikseen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY 56 artiklan 1 kohdan ja ETA-sopimuksen 40 artiklan kannalta (em. asia komissio v. Portugali, tuomion 45 kohta).

Oikeudenkäyntikulut

38 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Ruotsin kuningaskunnan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska Ruotsin kuningaskunta on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Ruotsin kuningaskunta ei ole noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan ja Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa tuloverolain (1999:1229) (inkomstskattelagen (1999:1229)) 47 luvun säännösten kaltaisen verolainsäädännön, jossa asetetaan yksityisen asuinkiinteistön tai yksityisen asumisoikeuden luovutuksen yhteydessä syntyvien luovutusvoittojen verotuksen lykkäyksen edellytykseksi, että myös uusi asunto sijaitsee Ruotsin alueella.**

2) **Ruotsin kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset