TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2007. gada 18. janvārī *

Lieta C-104/06

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam,

ko 2006. gada 22. februārī cēla

Eiropas Kopienu Komisija, ko pārstāv L. Strēma van Līra [*L. Ström van Lier*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Zviedrijas Karalisti, ko pārstāv A. Kruse [*A. Kruse*], pārstāvis,

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — zviedru.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Juhāss [*E. Juhász*], tiesneši Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents) un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

ģenerāladvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas, izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar prasības pieteikumu Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, pieņemot un saglabājot spēkā nodokļu tiesību normas, saskaņā ar kurām nodokļa par peļņu, kas gūta, atsavinot īpašnieka dzīvesvietai izmantoto nekustamo īpašumu, kad dzīvesvietai iegādājas jaunu nekustamo īpašumu, samaksu atliek tikai tad, ja tas, dzīvesvietai izmantotais, pārdotais nekustamais īpašums un dzīvesvietai nopirktais jaunais nekustamais īpašums abi atrodas Zviedrijas teritorijā, Zviedrijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 18., 39., 43. pants un EKL 56. panta 1. punkts, kā arī 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līguma 28., 31. un 40. pants (OV 1994, L 1, 3. lpp., turpmāk tekstā — "EEZ līgums").

Atbilstošās tiesību normas

EEZ līgums

2 EEZ līguma 28. pantā ir noteikts:

"1. Starp EK dalībvalstīm un EBTA valstīm nodrošina darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.

2. Pārvietošanās brīvība nozīmē to, ka likvidē jebkādu EK dalībvalstu un EBTA valstu darba ņēmēju diskrimināciju pilsonības dēļ attiecībā uz nodarbinātību, darba samaksu un citiem darba un nodarbinātības nosacījumiem.

3. Tā nozīmē turpmāk norādītās tiesības, ko var ierobežot, vienīgi pamatojoties uz sabiedriskās kārtības, valsts drošības vai veselības aizsardzības apsvērumiem:

a) tiesības pieņemt faktiskos darba piedāvājumus;

b) tiesības šajā nolūkā brīvi pārvietoties EK dalībvalstu un EBTA valstu teritorijā;

c) tiesības darba nolūkos uzturēties kādā EK dalībvalstī vai EBTA valstī saskaņā ar normatīviem un administratīviem aktiem, kas reglamentē šīs valsts pilsoņu nodarbinātību;

d) tiesības palikt kādā EK dalībvalstī vai EBTA valstī pēc tam, kad darba attiecības šajā valstī beigušās.

4. Šā panta noteikumi neattiecas uz nodarbinātību valsts dienestā

5. Šā līguma V pielikumā ir īpaši noteikumi attiecībā uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos."

3 EEZ līguma 31. pants ir formulēts šādi:

"1. Ievērojot šā līguma noteikumus, aizliedz ierobežojumus kādas EK dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā EK dalībvalstī vai EBTA valstī. Tas attiecas arī uz to, kā EK dalībvalstu vai EBTA valstu pilsoņi, kas veic uzņēmējdarbību kādā no šīm valstīm, atver šā uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus pārējo Līgumslēdzēju Pušu teritorijā.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši uzņēmumus, kas definēti 34. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā notiek šī uzņēmējdarbība, ņemot vērā 4. nodaļas noteikumus.

2. Šā līguma VIII līdz XI pielikumā ir izklāstīti īpaši noteikumi attiecībā uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību."

Valsts tiesiskais regulējums

4 Likuma par ienākumu nodokli (1999:1229) [*inkomstskattelagen (1999:1229)*, turpmāk tekstā — "*IL*"] 47. nodaļa ar nosaukumu "Nodokļa samaksas atlikšana" ietver noteikumus par nodokļa samaksas atlikšanu dzīvesvietai izmantota privāta nekustamā īpašuma vai privāta kooperatīva nekustamā īpašuma īres tiesību pārdošanas gadījumā, kā arī šā nodokļa piemērošanas kārtību nākošajiem pārdošanas darījumiem.

5 *IL* 47. nodaļas 2. pantā, kas attiecas uz nodokļa samaksas atlikšanas nosacījumiem, ir noteikts:

"Nodokļa maksātājam var atlikt nodokļa samaksu, ja viņš:

1) deklarē no sākotnējai dzīvesvietai izmantotā nekustamā īpašuma pārdošanas gūto peļņu,

2) ir iegādājies vai paredz iegādāties dzīvesvietai jaunu nekustamo īpašumu un

3) dzīvo vai paredz dzīvot jaunajā dzīvesvietā."

6 Atbilstoši *IL* 47. nodaļas 3. panta pirmajai daļai sākotnējā dzīvesvieta ir privāts nekustamais īpašums Zviedrijā, kurš atsavināšanas brīdī ir izmantots kā nodokļa maksātāja pastāvīgā dzīvesvieta.

7 *IL* 47. nodaļas 5. pants, kurā izdarīti grozījumi ar likumu 2003:1206 (*lagen om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229*), ir ietverts šīs pašas nodaļas daļā ar nosaukumu "Jaunā dzīvesvieta", un tajā ir paredzēts:

"Ar jauno dzīvesvietu saprot nekustamo īpašumu Zviedrijā, kurš tā iegādes brīdī ietver:

1) māju ar zemes gabalu, kas veido vienu dzīvojamo vienību,

2) māju uz citai personai piederoša zemes gabala,

3) māju, kas paredzēta vienai vai divām ģimenēm, ar savu kādā lauksaimniecības vienībā ietvertu zemes gabalu,

4) zemes gabalu, uz kura tiek būvēta māja, kas atbilst 1. vai 3. punkta aprakstam, vai

5) mājokli privāto mājokļu sabiedrībā."

Pirmstiesas procedūra

8 Uzskatot, ka *IL* 47. nodaļas noteikumi un it īpaši šīs nodaļas 2.–5. pants, ar ko tiek atlikta nodokļa samaksa par peļņu, kas gūta, atsavinot īpašnieka dzīvesvietai izmantotu privātu nekustamo īpašumu vai privāta kooperatīva nekustamā īpašuma īres tiesības, ja dzīvesvietai tiek iegādāts jauns nekustamais īpašums, saukts "Jaunā dzīvesvieta", kas atrodas Zviedrijas teritorijā, liedz izpildīt Zviedrijas Karalistes pienākumus, ko tai uzliek EKL 18., 39., 43. pants un EKL 56. panta 1. punkts, kā arī EEZ līguma 28., 31. un 40. pants, Komisija ar 2004. gada 1. aprīļa vēstuli brīdināja šo dalībvalsti un lūdza šajā sakarā sniegt savus apsvērumus.

9 Zviedrijas iestādes būtībā atzīst, ka nodokļa atlikšanas sistēma, kas darbojas, kopā piemērojot *IL* 47. nodaļas 2.–5. panta noteikumus, traucē personu un kapitāla brīvu apriti. Tomēr tās uzskata, ka attiecīgos noteikumus pamato primāri vispārējo interešu iemesli un, precīzāk, vajadzība nodrošināt valsts nodokļu sistēmas konsekvenci.

10 Tā kā Zviedrijas iestāžu argumentācija Komisiju nepārliecināja, tā 2005. gada 5. jūlijā nosūtīja argumentētu atzinumu, kurā, pirmkārt, atkārtoja savu iebildumu, ka apstrīdētie *IL* 47. nodaļas noteikumi ierobežo personu pārvietošanās un kapitāla aprites brīvību, un, otrkārt, aicināja Zviedrijas Karalisti veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai izpildītu atzinuma prasības divu mēnešu laikā no tā saņemšanas.

11 Tā kā Zviedrijas iestādes atbildē uz minēto argumentēto atzinumu būtībā saglabāja savu nostāju, uzskatot, ka attiecīgos *IL* 47. nodaļas noteikumus pamato vajadzība nodrošināt valsts nodokļu sistēmas konsekvenci, Komisija nolēma celt šo prasību.

Par prasību

12 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai gan atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 21. punkts, kā arī 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts).

13 Kā norāda Komisija, ir jāpārbauda, vai *IL* 47. nodaļas noteikumi un tostarp šīs nodaļas 2.–5. pants kopā ierobežo personu un kapitāla brīvu apriti, kas paredzēta EKL 18., 39., 43. pantā un EKL 56. panta 1. punktā, kā arī EEZ līguma 28., 31. un 40. pantā.

Par personu pārvietošanās brīvību

14 Šī iebilduma ietvaros Komisija vispirms norāda, ka Zviedrijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 18., 39. un 43. pants.

15 EKL 18. pants, kas vispārīgi nosaka ikviena Eiropas Savienības pilsoņa tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā, ir detalizēts EKL 43. pantā — par brīvību veikt uzņēmējdarbību un EKL 39. pantā — par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību (2006. gada 26. oktobra spriedums lietā C-345/05 Komisija/Portugāle, Krājums, I-10633. lpp., 13. punkts).

16 Līdz ar to ir jāpārbauda, pirmkārt, vai EKL 39. un 43. pants aizliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kādu veido apstrīdētie *IL* 47. nodaļas noteikumi.

17 Visu EK līguma noteikumu par personu brīvu pārvietošanos mērķis ir atvieglot Kopienas pilsoņu visu veidu profesionālās darbības veikšanu visā Kopienas teritorijā, un tie aizliedz tādus pasākumus, kuri var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus šiem pilsoņiem, kad tie vēlas veikt saimniecisko darbību citas dalībvalsts teritorijā (skat. 2005. gada 15. septembra spriedumu lietā C-464/02 Komisija/Dānija, Krājums, I-7929. lpp., 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 Noteikumi, kuri traucē vai attur kādas dalībvalsts pilsoni atstāt tā izcelsmes valsti, lai realizētu savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, tādējādi ir šīs brīvības ierobežojums, pat ja tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darba ņēmēju pilsonības (2003. gada 13. novembra spriedums lietā C-209/01 *Schilling* un *Fleck-Schilling*, *Recueil*, I-13389. lpp., 25. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Dānija, 35. punkts).

19 No Tiesas judikatūras izriet, ka, pat ja atbilstoši to formulējumam noteikumi par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību ir paredzēti, lai ārvalsts personām uzņemošajā dalībvalstī piemērotu tādu pašu attieksmi kā savas valsts pilsoņiem, šie noteikumi arī liedz izcelsmes valstij traucēt saviem pilsoņiem pieņemt darba piedāvājumu un strādāt citā dalībvalstī (2002. gada 12. decembra spriedums lietā C-385/00 *De Groot*, *Recueil*, I-11819. lpp., 79. punkts).

20 Tas pats attiecas uz noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Saskaņā ar minēto judikatūru, pat ja atbilstoši to redakcijai noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis būtu uzņēmējdalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā

savā valstī, tie tomēr nepieļauj, ka izcelsmes valsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesību aktiem, citā dalībvalstī traucē veikt uzņēmējdarbību (2004. gada 11. marta spriedums lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant, Recueil*, I-2409. lpp., 42. punkts, un 2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 30. punkts).

21 Šajā lietā, pat ja apstrīdētie *IL* 47. nodaļas noteikumi neaizliedz nodokļu maksātājam, kas maksā ienākuma nodokli Zviedrijā, strādāt citā dalībvalstī vai izmantot savas tiesības veikt uzņēmējdarbību vispār, šie noteikumi tomēr ierobežo šo tiesību īstenošanu, vismaz atturot nodokļu maksātājus no savu nekustamo īpašumu pārdošanas, lai iekārtotu dzīvesvietu citā dalībvalstī ārpus Zviedrijas Karalistes teritorijas.

22 Nav apstrīdams, ka nodokļu maksātājam, kas vēlas pārdot dzīvesvietai izmantoto Zviedrijas teritorijā tās īpašumā esošo nekustamo īpašumu, lai pārceltu savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti un šajā nolūkā mājoklim tur iegādātos citu nekustamo īpašumu, īstenojot EKL 39. un 43. pantā paredzētās tiesības, tiek piemērota mazāk labvēlīga attieksme nodokļu uzlikšanas jomā nekā tā, kas tiek piemērota personai, kas saglabā savu dzīvesvietu Zviedrijā.

23 Šī atšķirīgā attieksme, kas skar peļņas aplikšanu ar nodokli un var ietekmēt tāda nodokļu maksātāja īpašumu, kurš vēlas pārcelt savu dzīvesvietu ārpus Zviedrijas teritorijas, var to atturēt no dzīvesvietas pārcelšanas.

24 No minētā izriet, ka, atliekot nodokļa samaksu par peļņu, kas gūta, atsavinot dzīvesvietai izmantotu privātu nekustamo īpašumu vai privāta kooperatīvā dzīvokļa īres tiesības, tikai ar nosacījumu, ka jaunā dzīvesvieta atradīsies Zviedrijas teritorijā,

IL 47. nodaļas noteikumi kopumā un it īpaši šīs nodaļas 2.–5. pants var ierobežot darba ņēmēju pārvietošanās brīvību, kā arī brīvību veikt uzņēmējdarbību, ko nodrošina EKL 39. un 43. pants.

25 Tomēr no iedibinātās judikatūras izriet, ka valsts pasākumus, kas var apgrūtināt vai padarīt par mazāk pievilcīgu Līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanu, var tomēr pieļaut ar nosacījumu, ka tiem ir vispārēju interešu mērķis, ka tie ir atbilstoši, lai nodrošinātu tā īstenošanu, un ka tie nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu iecerēto mērķi (iepriekš minētais spriedums lietā *de Lasteyrie du Saillant*, 49. punkts, un 2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-470/04 *N*, Krājums, I-7409. lpp., 40. punkts).

26 Kaut gan Tiesa ir atzinusi, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu, tomēr, lai uz šādu pamatojumu balstīts arguments tiktu atbalstīts, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo fiskāla rakstura priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju ar noteiktu nodokļu maksājumu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Keller Holding*, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Tomēr šajā lietā Zviedrijas Karaliste nav Tiesai ne tikai norādījusi nevienu precīzu argumentu, lai konstatētu, ka apstrīdētos *IL* noteikumus pamato vajadzība nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību peļņas nodokļa atlikšanas jomā, bet iebildumu rakstā ir turklāt atzinusi norādītā pienākuma neizpildi. Šajā sakarā tā norāda, ka, lai izpildītu Kopienu tiesībās noteiktos pienākumus, tā izskata iespēju mainīt tiesību normu sistēmu peļņas nodokļa atlikšanas jomā.

28 Jānorāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pienākumu neizpildes esamība ir jāvērtē atkarībā no situācijas dalībvalstī, kāda tā ir, beidzoties argumentētajā

atzinumā noteiktajam termiņam, un ka pēc tam sekojošās izmaiņas Tiesa nevar ņemt vērā (skat. it īpaši 2003. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-388/02 Komisija/ Īrija, *Recueil*, I-12173. lpp., 6. punkts).

29 Šādos apstākļos ir jāatzīst, ka apstrīdētie *IL* 47. nodaļas noteikumi ir pretrunā EKL 39. un 43. pantam.

30 Turklāt attiecībā uz personām, kas nav ekonomiski aktīvas, šis pats secinājums to pašu iemeslu dēļ ir izdarāms par iebildumu, kas saistīts ar EKL 18. pantu.

31 Otrkārt, Komisija norāda, ka Zviedrijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EEZ līguma 28. un 31. pants attiecīgi par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību un brīvību veikt uzņēmējdarbību.

32 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka EEZ līguma 28. un 31. pantā minētās normas, kas aizliedz ierobežot pārvietošanās brīvību un brīvību veikt uzņēmējdarbību, būtībā ir identiskas EKL 39. un 43. pantā minētajām normām.

33 Tādēļ ir jākonstatē, ka, ņemot vērā šī sprieduma 29. punktā izdarīto secinājumu, apstrīdētie IL 47. nodaļas noteikumi ir arī pretrunā šī līguma 28. un 31. pantam.

34 Šādos apstākļos Komisijas prasība ir uzskatāma par pamatotu, ciktāl tā ir saistīta ar iebildumu par normu, kas attiecas uz EEZ līgumā minēto personu pārvietošanās brīvību, pārkāpumu.

35 Līdz ar to ir jākonstatē, ka, pieņemot un saglabājot spēkā tādas nodokļu tiesību normas kā *IL* 47. nodaļas noteikumus, ar ko tiek atlikta nodokļa samaksa par peļņu, kas gūta, atsavinot dzīvesvietai izmantotu privātu nekustamo īpašumu vai privāta kooperatīvā dzīvokļa īres tiesības, tikai ar nosacījumu, ka arī jaunā dzīvesvieta atradīsies Zviedrijas teritorijā, Zviedrijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 18., 39., 43. pants, kā arī EEZ līguma 28. un 31. pants.

Par kapitāla brīvu apriti

36 Komisija turklāt lūdz Tiesu atzīt, ka Zviedrijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 56. panta 1. punkts un EEZ līguma 40. pants.

37 Tā kā Līguma noteikumi un EEZ līguma noteikumi par personu pārvietošanās brīvību nepieļauj apstrīdēto tiesisko regulējumu, nav nepieciešams atsevišķi pārbaudīt minēto tiesisko regulējumu, ievērojot EKL 56. panta 1. punktu un EEZ līguma 40. pantu par kapitāla aprites brīvību (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Portugāle, 45. punkts).

Par tiesāšanās izdevumiem

38 Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 2. punktu lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Zviedrijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Zviedrijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

1) pieņemot un saglabājot spēkā tādas nodokļu tiesību normas kā likuma par ienākumu nodokli (1999:1229) [*inkomstskattelagen (1999:1229)*] 47. nodaļas noteikumus, ar ko tiek atlikta nodokļa samaksa par peļņu, kas gūta, atsavinot dzīvesvietai izmantotu privātu nekustamo īpašumu vai privāta kooperatīvā dzīvokļa īres tiesības, tikai ar nosacījumu, ka arī jaunā dzīvesvieta atradīsies Zviedrijas teritorijā, Zviedrijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 18., 39., 43. pants, kā arī Eiropas Ekonomikas zonas līguma 28. un 31. pants;

2) Zviedrijas Karaliste atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]