WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 18 stycznia 2007 r. *

W sprawie C-104/06

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 22 lutego 2006 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez L. Ström van Lier i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Szwecji, reprezentowanemu przez A. Krusego, działającego w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

* Język postępowania: szwedzki.

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: E. Juhász prezes izby, G. Arestis (sprawozdawca) i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że ustanawiając i utrzymując w mocy przepisy podatkowe, zgodnie z którymi zawieszenie poboru podatku od zysków kapitałowych ze sprzedaży własnej nieruchomości mieszkalnej w przypadku nabycia nowej nieruchomości jest możliwe tylko, w przypadku gdy zarówno nieruchomość sprzedana, jak i nieruchomość nowo nabyta znajdują się na terytorium Szwecji, Królestwo Szwecji uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE i 56 ust. 1 WE, jak również art. 28, 31 i 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, str. 3, zwanego dalej „porozumieniem o EOG").

Ramy prawne

Porozumienie o EOG

2 Artykuł 28 porozumienia o EOG stanowi:

„1. Zapewnia się swobodny przepływ pracowników między państwami członkowskimi WE [Wspólnoty Europejskiej] a państwami EFTA [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu].

2. Taka swoboda przepływu obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich WE i państw EFTA w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia oraz innych warunków pracy i zatrudnienia.

3. Z zastrzeżeniem ograniczeń uzasadnionych względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego i zdrowia publicznego, swoboda ta obejmuje prawo do:

a) ubiegania się o rzeczywiście oferowane miejsca pracy;

b) swobodnego przemieszczania się w tym celu po terytorium państw członkowskich WE oraz państw EFTA;

c) przebywania w jednym z państw członkowskich WE lub EFTA w celu podjęcia tam pracy, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi dotyczącymi zatrudniania pracowników tego państwa;

d) pozostawania na terytorium państwa członkowskiego WE lub EFTA po ustaniu zatrudnienia.

4. Postanowienia niniejszego artykułu nie mają zastosowania do zatrudnienia w administracji publicznej.

5. Załącznik V zawiera postanowienia szczególne dotyczące swobodnego przepływu pracowników".

3 Artykuł 31 ust. 1 porozumienia o EOG ma następujące brzmienie:

„1. W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli państw członkowskich WE i państw EFTA na terytorium któregokolwiek z tych państw. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli jednego z państw członkowskich WE lub państw EFTA ustanowionych na terytorium któregokolwiek z tych państw.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału 4, swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 34 akapit drugi, na warunkach ustanowionych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli.

2. Załączniki VIII–XI zawierają postanowienia szczególne dotyczące prawa przedsiębiorczości".

Uregulowania krajowe

4 Rozdział 47 inkomstskattelagen (1999:1229) [ustawy o podatku dochodowym (1999:1229), zwanej dalej „IL"] zatytułowany „Zawieszenie poboru podatku" zawiera przepisy dotyczące zawieszenia poboru podatku w przypadku zbycia prywatnej nieruchomości mieszkalnej lub spółdzielczego prawa do mieszkania, jak również uregulowania dotyczące skutków tego zawieszenia w przypadku dalszej sprzedaży.

5 Artykuł 2 rozdziału 47 IL, dotyczący przesłanek zawieszenia poboru podatku, stanowi:

„Podatnik może skorzystać z zawieszenia poboru podatku, jeżeli:

1) deklaruje zysk kapitałowy ze zbycia pierwotnej nieruchomości,

2) nabył lub zamierza nabyć nieruchomość zamienną,

3) mieszka lub zamierza zamieszkać w nieruchomości zamiennej".

6 Na mocy art. 3 akapit pierwszy rozdziału 47 IL, nieruchomość pierwotna oznacza prywatną nieruchomość położoną na terytorium Szwecji, stanowiącą w chwili sprzedaży miejsce stałego zamieszkania podatnika.

7 Artykuł 5 rozdziału 47 IL, w brzmieniu nadanym lagen om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229 (ustawą 2003:1206), znajdujący się w części tego rozdziału zatytułowanej „Nieruchomość zamienna", stanowi co następuje:

„»Nieruchomość zamienna« oznacza składniki majątkowe położone na terytorium Szwecji, którą w chwili nabycia stanowi:

1) dom wraz z gruntem, stanowiące zespół mieszkalny,

2) dom na gruncie będącym własnością osoby trzeciej,

3) dom przystosowany dla jednej lub dwóch rodzin wraz z gruntem w ramach gospodarstwa rolnego,

4) grunt, na którym budowany jest dom, o którym mowa w pkt 1 lub 3,

5) mieszkanie w prywatnym towarzystwie mieszkaniowym".

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

8 Oceniając, że przepisy rozdziału 47 IL, a w szczególności art. 2–5, które uzależniają zawieszenie poboru podatku od zysków kapitałowych — które pochodzą ze zbycia prywatnej nieruchomości mieszkalnej lub spółdzielczego prawa do mieszkania — od nabycia nowej nieruchomości, zwanej „nieruchomością zamienną", położonej na terytorium Szwecji, naruszają zobowiązania, które ciążą na Królestwie Szwecji na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE i 56 ust. 1 WE, jak również art. 28, 31 i 40 porozumienia o EOG, pismem z dnia 1 kwietnia 2004 r. Komisja wezwała to państwo członkowskie do przedstawienia uwag w tym zakresie.

9 Władze szwedzkie co do zasady przyznały, że system zawieszenia poboru podatku, wynikający z łącznego zastosowania przepisów art. 2–5 rozdziału 47 IL, stanowi ograniczenie swobody przepływu osób i kapitału. Uznały jednak, że przepisy te uzasadnione są nadrzędnymi względami interesu ogólnego, a ściślej, koniecznością zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego.

10 Ponieważ argumenty władz szwedzkich nie przekonały Komisji, w dniu 5 lipca 2005 r. wydała ona uzasadnioną opinię, w której po pierwsze, ponowiła zarzut, że sporne przepisy rozdziału 4 IL ograniczają swobodny przepływ osób i kapitału, a po drugie, wezwała Królestwo Szwecji do podjęcia niezbędnych kroków w celu zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej doręczenia.

11 Ponieważ w odpowiedzi na powyższą uzasadnioną opinię władze szwedzkie, co do zasady, podtrzymały swoje stanowisko, zgodnie z którym omawiane przepisy rozdziału 47 są uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

12 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, o ile opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak powinny one wykonywać je z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. wyroki z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 21, oraz z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 29).

13 Należy zbadać, czy zgodnie z tym, co podnosi Komisja, przepisy rozdziału 47 IL, w szczególności przepisy art. 2–5 tego rozdziału stosowane łącznie stanowią ograniczenia swobodnego przepływu osób i kapitału ustanowionego w art. 18 WE, 39 WE, 43 WE i 56 WE ust. 1, jak również w art. 28, 31 i 40 porozumienia o EOG.

W przedmiocie swobodnego przepływu osób

14 W ramach tego zarzutu Komisja podnosi po pierwsze, że Królestwo Szwecji uchybiło zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE.

15 Artykuł 18 WE, który formułuje w sposób ogólny prawo każdego obywatela Unii do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, został uszczegółowiony w art. 43 WE w zakresie dotyczącym swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej oraz w art. 39 WE w zakresie dotyczącym swobody przepływu pracowników (wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. str. I-10633, pkt 13).

16 W konsekwencji, należy po pierwsze zbadać, czy art. 39 WE i 43 WE stoją na przeszkodzie stosowaniu uregulowań krajowych, takich jak te wynikające ze spornych przepisów rozdziału 47 IL.

17 Postanowienia traktatu dotyczące swobodnego przepływu osób mają na celu ułatwienie obywatelom Wspólnoty wykonywania działalności zawodowej wszelkiego rodzaju na całym terytorium Wspólnoty i zabraniają stosowania przepisów, które mogłyby stawiać ich w niekorzystnym położeniu, w przypadku gdy chcieliby podjąć działalność zarobkową na terenie innego państwa członkowskiego (zob. wyrok z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-464/02 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. str. I-7929, pkt 34 i powołane tam orzecznictwo).

18 Przepisy zabraniające lub zniechęcające obywateli danego państwa członkowskiego do opuszczenia ich państwa pochodzenia w celu wykonywania prawa do swobodnego przemieszczania się stanowią przeszkodę w korzystaniu z tej swobody, nawet wtedy gdy znajdują one zastosowanie niezależnie od obywatelstwa zainteresowanych pracowników (wyroki z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-209/01 Schiling i Fleck-Schilling, Rec. str. I-13389, pkt 25 oraz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 35).

19 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że nawet jeśli, zgodnie z ich brzmieniem, postanowienia dotyczące swobodnego przepływu pracowników mają przede wszystkim na celu zagwarantowanie przywileju krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to stoją one również na przeszkodzie temu, by państwo pochodzenia ograniczało swobodne podjęcie i wykonywanie zatrudnienia przez jednego ze swoich obywateli w innym państwie członkowskim (wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819, pkt 79).

20 Podobnie jest w przypadku przepisów dotyczących swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. Według bowiem powołanego orzecznictwa, nawet jeżeli zgodnie z ich brzmieniem przepisy te mają na celu zapewnienie korzyści

w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one również temu, by państwo pochodzenia nakładało na swego obywatela lub na spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem ograniczenia podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim (wyroki z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 42, oraz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 30).

21 Nawet jeśli w niniejszym przypadku sporne przepisy rozdziału 47 IL nie zakazują podatnikowi podlegającemu podatkowi dochodowemu w Szwecji podejmowania zatrudnienia w innym państwie członkowskim lub, ogólnie, korzystania z przysługującego mu prawa podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, to mogą one jednak ograniczać wykonywanie tych praw, ponieważ dla podatników, którzy chcą sprzedać swe nieruchomości w celu zamieszkania w innym państwie członkowskim niż Królestwo Szwecji, mają skutek co najmniej zniechęcający.

22 Oczywiste jest bowiem, że podatnik, który decyduje się dokonać sprzedaży posiadanej przez siebie nieruchomości mieszkalnej położonej w Szwecji w celu przeniesienia miejsca swego zamieszkania na terytorium innego państwa członkowskiego i nabycia tam innej nieruchomości przeznaczonej na mieszkanie, w ramach wykonywania praw przyznanych mu na mocy art. 39 WE i 43 WE, poddany jest na gruncie podatkowym niekorzystnemu traktowaniu w porównaniu do osoby, która zachowuje miejsce swego zamieszkania w Szwecji.

23 Ta różnica w traktowaniu w zakresie zawieszenia poboru podatku od osiągniętych zysków kapitałowych, mogąca mieć wpływ na majątek podatnika, który chce przenieść miejsce swego zamieszkania poza Szwecję, może w konsekwencji zniechęcać do dokonania tego rodzaju zmiany.

24 Wynika z tego, że uzależniając możliwość skorzystania z zawieszenia poboru podatku od zysków kapitałowych, które pochodzą z odpłatnego zbycia nieruchomości prywatnej lub spółdzielczego prawa do mieszkania, od warunku, by nowa nieruchomość położona była na terytorium Szwecji, przepisy rozdziału 47 stosowane łącznie, a w szczególności art. 2–5 tego rozdziału, mogą być przeszkodą dla swobodnego

przepływu pracowników oraz dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, gwarantowanych w art. 39 WE i 43 WE.

25 Jednakże, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepisy krajowe mogące utrudniać wykonywanie podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie, lub do niego zniechęcać, mogą mimo tego być dopuszczalne pod warunkiem, że służą one osiągnięciu celu leżącego w interesie ogólnym, są one właściwe dla zapewnienia realizacji tego celu oraz nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 49 oraz wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. str. I-7409, pkt 40).

26 Ponadto, mimo że Trybunał przyznał, iż konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie, to jednak, aby teza oparta na takim uzasadnieniu mogła zostać przyjęta, należałoby wykazać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy dana ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 40 i powołane tam orzecznictwo).

27 Niemniej jednak, w niniejszej sprawie Królestwo Szwecji nie tylko nie przedstawiło Trybunałowi żadnego konkretnego argumentu służącemu wykazaniu, że sporne przepisy IL są uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności systemu podatkowego w dziedzinie zawieszania poboru podatku od zysków kapitałowych, lecz w odpowiedzi na skargę przyznało istnienie zarzucanego uchybienia. W tej kwestii Królestwo Szwecji podnosi, że w celu wykonania zobowiązań wynikających z prawa wspólnotowego rozpoczęło prace nad reformą skomplikowanych zasad dotyczących zawieszania poboru podatku.

28 Należy podnieść, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem istnienie uchybienia powinno być oceniane w odniesieniu do sytuacji w państwie członkowskim

w momencie upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii oraz, że zmiany, które nastąpiły w okresie późniejszym, nie mogą być uwzględniane przez Trybunał (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 października 2003 r. w sprawie C-388/02 w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, Rec. str. I-12173, pkt 6).

29 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że sporne przepisy rozdziału 47 IL są sprzeczne z art. 39 WE i 43 WE.

30 Po drugie, w odniesieniu do osób niewykonujących działalności zarobkowej, ten sam wniosek z identycznych powodów nasuwa się w związku z zarzutem dotyczącym art. 18 WE.

31 W drugiej kolejności Komisja podnosi, że Królestwo Szwecji uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy art. 28 i 31 porozumienia o EOG, dotyczących, odpowiednio, swobodnego przepływu pracowników oraz swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

32 Należy w niniejszej sprawie stwierdzić, że zasady zakazujące ograniczania swobody przepływu oraz swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej ustanowione w art. 28 i 31 porozumienia o EOG są, co do istoty, takie same jak zasady ustanowione w art. 39 WE i 43 WE.

33 Należy zatem stwierdzić, że w świetle wniosków zawartych w pkt 29 niniejszego wyroku sporne przepisy rozdziału 47 IL są również sprzeczne z art. 28 i 31 tego porozumienia.

34 W tych okolicznościach, skarga Komisji musi zostać uznana za uzasadnioną w zakresie zarzutu dotyczącego naruszenia zasad porozumienia o EOG odnoszących się do swobody przepływu osób.

35 Należy wobec tego stwierdzić, że ustanawiając i utrzymując w mocy przepisy podatkowe, takie jak przepisy rozdziału 47 IL, które uzależniają możliwość skorzystania z zawieszenia poboru podatku od zysków kapitałowych, które pochodzą ze zbycia prywatnej nieruchomości mieszkalnej lub spółdzielczego prawa do mieszkania, od warunku, by nowo nabyta nieruchomość znajdowała się również na terytorium Szwecji, Królestwo Szwecji uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE, jak również art. 28 i 31 porozumienia o EOG.

W przedmiocie swobodnego przepływu kapitału

36 Komisja wnosi ponadto do Trybunału o stwierdzenie, że Królestwo Szwecji uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 56 ust. 1 WE oraz art. 40 porozumienia o EOG.

37 Ponieważ postanowienia traktatu oraz porozumienia o EOG dotyczące swobodnego przepływu osób stoją na przeszkodzie stosowaniu spornych przepisów, nie ma konieczności odrębnego badania tych przepisów w świetle art. 56 ust. 1 WE i art. 40 porozumienia o EOG dotyczących swobodnego przepływu kapitału (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, pkt 45).

W przedmiocie kosztów

38 Na mocy art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Królestwa Szwecji kosztami postępowania, a Królestwo Szwecji przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

1) Ustanawiając i utrzymując w mocy przepisy podatkowe, takie jak przepisy rozdziału 47 inkomstskattelagen (1999:1229) [(ustawy o podatku dochodowym (1999:1229)], które uzależniają możliwość skorzystania z zawieszenia poboru podatku od zysków kapitałowych, które pochodzą ze zbycia prywatnej nieruchomości mieszkalnej lub spółdzielczego prawa do mieszkania, od warunku, by nowo nabyta nieruchomość znajdowała się również na terytorium Szwecji, Królestwo Szwecji uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE, jak również art. 28 i 31 porozumienia o EOG.

2) Królestwo Szwecji zostaje obciążone kosztami postępowania.

Podpisy