ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

15. září 2005 *

Ve věci C-464/02,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 23. prosince 2002,

Komise Evropských společenství, zastoupená N. B. Rasmussenem a D. Martinem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Dánskému království, zastoupenému J. Moldem, jako zmocněncem, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalovanému,

* Jednací jazyk: dánština.

podporovanému

Finskou republikou, zastoupenou T. Pynnä, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

vedlejším účastníkem,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, N. Colneric (zpravodaj), K. Schiemann, E. Juhász a E. Levits, soudci,

generální advokát: F. G. Jacobs,
vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. listopadu 2004,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 20. ledna 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Dánské království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z ustanovení článku 39 ES ve vzájemném spojení s ustanovením článku 10 ES:

— v rozsahu, v němž jeho právní předpisy a jeho správní praxe nedovolují pracovníkům s bydlištěm v Dánsku, vykonávajícím zaměstnání v sousedním členském státě, užívat k obchodním a soukromým účelům služební vozidlo registrované v tomto sousedním členském státě, ve kterém má sídlo podnik jejich zaměstnavatele,

— v rozsahu, v němž jeho právní předpisy a jeho správní praxe dovolují pracovníkům s bydlištěm v Dánsku, vykonávajícím zaměstnání v jiném členském státě Evropské unie, užívat k obchodním nebo soukromým účelům vozidlo, a zejména služební vozidlo registrované v jiném členském státě, ve kterém má jejich zaměstnavatel své sídlo nebo svou hlavní provozovnu, pouze za podmínky, že zaměstnání vykonávané v podniku se sídlem v zahraničí představuje jejich hlavní činnost a že je za tímto účelem uhrazena daň,

a aby mu uložil náhradu nákladů řízení.

2 Dánské království navrhuje, aby byla žaloba zamítnuta a aby byla Komisi uložena náhrada nákladů řízení.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 10 ES zní následovně:

„Členské státy přijmou veškerá vhodná obecná i zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají z této smlouvy nebo jsou důsledkem činnosti orgánů Společenství. Usnadňují mu plnění jeho poslání.

Zdrží se jakýchkoli opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cílů této smlouvy."

4 Článek 39 ES stanoví:

„1. Je zajištěn volný pohyb pracovníků ve Společenství.

2. Volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky.

3. S výhradou omezení odůvodněných veřejným pořádkem, veřejnou bezpečností a ochranou zdraví zahrnuje právo:

a) ucházet se o skutečně nabízená pracovní místa;

b) pohybovat se za tím účelem volně na území členských států;

c) pobývat v některém z členských států za účelem výkonu zaměstnání v souladu s právními a správními předpisy, jež upravují zaměstnávání vlastních státních příslušníků;

d) zůstat na území členského státu po skončení zaměstnání za podmínek, které budou předmětem prováděcích nařízení vydaných Komisí.

4. Tento článek se nepoužije pro zaměstnání ve veřejné správě."

5 Články 3 a 4 směrnice Rady 83/182/EHS ze dne 28. března 1983 o osvobození od daní, které platí v rámci Společenství pro dočasný dovoz některých dopravních prostředků (Úř. věst. L 105, s. 59; Zvl. vyd. 09/01, s. 112), se týkají dočasného dovozu některých dopravních prostředků pro soukromé použití a dočasného dovozu osobních vozidel pro obchodní použití. Tato ustanovení se vztahují na osoby, které mají své obvyklé bydliště v jiném členském státě než v členském státě dočasného dovozu.

Vnitrostátní právní úprava

Vnitrostátní právní úprava ze dne 8. dubna 1997 a související správní praxe

6 Právní úprava platná v době první výzvy Komise ze dne 8. dubna 1997 a odůvodněného stanoviska vydaného Komisí dne 18. května 1998 (dále jen „původní režim") vyplývala z ustanovení vyhlášky ministerstva dopravy č. 592 ze dne 24. června 1996 o registraci motorových vozidel (dále jen „vyhláška č. 592"). Tato právní úprava byla změněna v průběhu postupu před zahájením soudního řízení. Zůstala v platnosti po 1. červenci 1999, datu vstupu v platnost změny v rozsahu, v němž se tato změna neuplatnila.

7 Podle vyhlášky č. 592 má dánský rezident v zásadě právo na užívání v Dánsku pouze vozidla registrovaného v tomto členském státě, opatřeného poznávacími značkami před jeho užíváním, přičemž článek 1 uvedené vyhlášky stanoví, že „[j]akékoli silniční vozidlo a jakýkoli traktor, s výjimkou těch, které jsou uvedeny v článcích 74 a 75 silničního zákoníku (færdselslov), musejí být registrovány a opatřeny jednou (z) poznávacích značek před jejich užitím".

8 Registrace vozidla v Dánsku podléhá platbě registrační daně.

9 Užívání vozidla, registrovaného v jiném členském státě, v Dánsku bez dánské registrace může být povoleno výjimečně. V souladu s článkem 106 vyhlášky č. 592 je takové povolení centrálním registrem vydáno pouze tehdy, když je vozidlo užíváno převážně mimo Dánsko a pokud existují zcela zvláštní důvody pro to, že není vyžadována registrace v Dánsku.

10 Podle čl. 106 odst. 2 vyhlášky č. 592 je toto povolení vydáváno v zásadě pouze pro soukromé použití. Podle odchylných ustanovení téhož článku 106 je nicméně povolení užívat vozidlo registrované v jiném členském státě k obchodním účelům v určitých případech udělováno.

11 V rámci této právní úpravy dánská správní praxe spočívala v tom, že odmítala udělovat povolení požadovaná za účelem obchodních přesunů do Dánska, zejména návštěv klientely. V každém případě nebylo povoleno užívat služební vozidla k soukromým účelům například mimo pracovní dobu. V zásadě ale bylo udělováno povolení pouze řidičům pro uskutečňování zpátečních cest mezi hranicí a (trvalým) bydlištěm v Dánsku během víkendů, dovolených a svátků.

12 Osoby, které při použití služebních vozidel nedodržovaly tato omezení, se vystavovaly nebezpečí trestní pokuty.

Vnitrostátní právní úprava platná od 1. července 1999 a související správní praxe

13 Od 1. července 1999 byly změněny zákon o registrační dani z motorových vozidel (lov am registreringsafgift af motorkøretøjer; dále jen „zákon o registrační dani") a vyhláška č. 916 ze dne 8. prosince 1997 o registraci a technické kontrole motorových vozidel, která nahradila vyhlášku č. 592, a byla přijata vyhláška č. 502 ze dne 21. června 1999 o registrační dani motorových vozidel (dále celá tato úprava jen jako „změněný režim").

14 Podle vysvětlení poskytnutých dánskou vládou při jednání existují dva základní rozdíly mezi původním režimem a změněným režimem. Podle změněného režimu jednak vozidlo registrované v jiném členském státě již nemusí být registrováno s dánskými poznávacími značkami. Kromě toho změněný režim stanoví platbu registrační daně již nikoli v plné sazbě, ale poměrně, v závislosti na délce užívání vozidla na dánském území.

15 Článek 1 odst. 1 a 2 zákona o registrační dani stanoví:

„1. Ve prospěch státu je vybírána daň z motorových vozidel, která musejí být registrována podle silničního zákoníku [færdselsloven], z přívěsů a polopřívěsů. Tato daň se platí při první registraci takového vozidla s výjimkou odchylného ustanovení tohoto zákona.

2. Daň se kromě toho týká vozidel uvedených v článcích 4 a 5, která jsou registrována v zahraničí a užívána rezidentem v Dánsku v souladu s čl. 3a odst. 6."

16 Články 4 a 5 zákona o registrační dani, které jsou uvedeny v předcházejícím bodě tohoto rozsudku, zahrnují hlavně pravidla výpočtu výše registrační daně, které podléhají jednotlivé kategorie vozidel jako nová vozidla, ojetá vozidla zdaněná v závislosti na jejich stáří a užitková vozidla.

17 Článek 3a uvedeného zákona, zahrnující právní úpravu registrační daně v případě dočasné registrace (dále jen „daň z dočasné registrace"), stanoví:

„1. Celní a finanční úřady mohou na žádost povolit, aby platba registrační daně motorových vozidel, která jsou dočasně registrována v zemi, mohla být uskutečněna v souladu s odstavcem 2, jestliže:

1) je majitelem vozidla cizinec a pokud je užíváno svým majitelem během jeho dočasného pobytu v zemi; nebo

2) je majitelem motorového vozidla podnik nebo stálé zařízení nacházející se v zahraničí a je dáno k dispozici osobě, která má bydliště v Dánsku, za účelem obchodního a soukromého použití v cizí zemi a v Dánsku, pokud zaměstnání v podniku nebo stálém zařízení představuje hlavní činnost pracovníka.

2. Daň se platí čtvrtletně předem se sazbou 3 % daně v plné sazbě za započaté čtvrtletí. Za započaté čtvrtletí se platba zvyšuje o 1,5 % zbytku, který zbývá uhradit po předcházející platbě. Při první platbě je kromě toho hrazena záloha odpovídající výši daně za první čtvrtletí k pokrytí případných nedoplatků týkajících se registrace.

3. Platbu podle odst. 1 bodu 2 provádí ten, který dává vozidlo k dispozici osobě s bydlištěm v Dánsku. [...]

[...]

6. Ustanovení odstavců 1 až 5 se uplatní stejným způsobem na motorová vozidla uvedená v odst. 1, 2), která jsou registrována se zahraničními značkami.

7. V případě motorových vozidel uvedených v článku 4 a v čl. 5 odst. 1, užívaných dánským rezidentem v Dánsku pouze k výkonu práce pro zaměstnavatele uvedeného v odst. 1, 2), mohou celní a daňové orgány povolit jejich užívání v Dánsku po zaplacení denní daně. Výše této daně se stanoví na 60 DKK za den pro vozidla uvedená v článku 4 a na 30 DKK za den pro vozidla uvedená v čl. 5 odst. 1. Motorová vozidla uvedená v čl. 5 odst. 3, v čl. 5 odst. 5, 2) a v čl. 5 odst. 10 [pokud jde o určité kategorie užitkových vozidel určité hmotnosti nebo určené k určitým použitím] jsou zproštěna platby této daně, pokud je dánský rezident užívá v Dánsku pouze k výkonu práce pro zaměstnavatele uvedeného v odst. 1, 2).

[...]

9. Ministr financí je oprávněn přijmout opatření ohledně žádostí o povolení, plateb daní a jiných výdajů uvedených v odstavcích 1 až 8 výše."

18 Pro osoby, které nesplňují podmínky uvedené v čl. 3a odst. 1 zákona o registrační dani, zejména podmínku, podle které musí zaměstnání představovat hlavní činnost pracovníka, zůstává uplatnitelný původní režim.

19 Nový odstavec 4 článku 115 vyhlášky č. 916, který vstoupil v platnost dne 1. července 1999, stanoví:

„[...] osoba s bydlištěm v Dánsku může v určitém cizím státě nebo v Dánsku řídit vozidlo, které jí bylo dáno k dispozici podnikem nebo stálým zařízením se sídlem v zahraničí za účelem buď obchodního použití, nebo obchodního a soukromého použití. Zaměstnání v uvedeném podniku nebo v uvedeném stálém zařízení musí představovat hlavní zaměstnání dotyčného. Použití vozidla je podmíněno vydáním na žádost povolení vnitrostátních celních a daňových orgánů uhradit registrační daň za vozidlo podle ustanovení přijatých ministrem financí. Povolení musí být uchováváno ve vozidle během dopravy v Dánsku a musí být na žádost předloženo policii."

20 Článek 117 odst. 3 téže vyhlášky stanoví, že „vnitrostátní celní a daňové orgány mohou na žádost udělit povolení platit daň týkající se vozidel podléhajících povinnosti registrace, která jsou registrována za účelem časově omezeného užívání v Dánsku, v souladu s ustanoveními přijatými ministrem financí v případech, kdy je majitelem vozidla cizinec a je tímto cizincem v Dánsku užíváno během časově omezeného pobytu".

21 Kapitola 2 vyhlášky č. 502, přijaté podle čl. 3a odst. 9 zákona o registrační dani, stanoví pravidla týkající se platby dotčené poměrné daně.

22 Článek 5 odst. 3 a 6 téže vyhlášky stanoví:

„3. Každému rezidentu, kterému je dáno k dispozici vozidlo k obchodním a soukromým účelům podnikem nebo stálým zařízením nacházejícím se v zahraničí, může být na žádost povoleno celními a daňovými orgány uhradit daň podle pravidel odstavce 1, pokud vykonávané zaměstnání v uvedeném podniku nebo uvedeném stálém zařízení představuje jeho hlavní činnost. Takové povolení může být uděleno pouze pro vozidlo, které má být užíváno zároveň v Dánsku a v zemi, ve které se nachází podnik nebo stálé zařízení. Povolení se uděluje podle následujících pravidel:

1) Vozidlo musí být za účelem výpočtu daně, která má být uhrazena, předvedeno vnitrostátním celním a daňovým orgánům.

2) Žádost je doplněna o důkaz, že zaměstnání v zahraničním podniku představuje hlavní činnost dánského rezidenta.

[...]

6. Pokud se vozidlo pohybuje v Dánsku, povolení uvedená v odstavcích 1 a 3 musejí být ve vozidle. Mimoto musí být etiketa vydaná celními a daňovými orgány umístěna

viditelným způsobem na předním skle. Na motocyklech musí být etiketa umístěna viditelným způsobem pro kolemjdoucí."

23 Článek 6 odst. 1 uvedené vyhlášky stanoví:

„Každému rezidentu, kterému je dáno k obchodním účelům k dispozici vozidlo uvedené v článku 4 nebo v čl. 5 odst. 1 zákona o registrační dani od podniku nebo stálého zařízení nacházejícího se v zahraničí, může být na žádost povoleno celními a daňovými orgány uhradit denní daň, pokud vykonávané zaměstnání v uvedeném podniku nebo v uvedeném stálém zařízení představuje jeho hlavní činnost. Na žádost musí být připojeno potvrzení, že zaměstnání vykonávané v zahraničním podniku představuje hlavní činnost rezidenta."

24 Pokud jde o denní daň, bod 1.4 oběžníku č. 102 ze dne 28. června 1999, nahrazeného v roce 2001 pokyny o akcízech a pokyny k pravidlům určení vyměřovacího základu pro celní a daňovou správu („Ligningsvejledning") (viz oběžník č. 172 ze dne 20. září 2001), stanoví:

„Vozidla podléhající ustanovením týkajícím se denní daně nesmějí být určena pro soukromé použití, a zejména pro cestu mezi bydlištěm a místem výkonu práce, ledaže by se tato cesta uskutečnila výslovně v zájmu podniku [...]. Naopak běžná cesta dánského rezidenta mezi jeho bydlištěm a jeho místem výkonu práce nemůže být považována za cestu uskutečněnou výslovně v zájmu podniku."

25 Dánská správní praxe týkající se uhrazení čtvrtletní nebo denní daně je podle dánské vlády následující:

— Regionálnímu celnímu a daňovému orgánu je zaslána písemná žádost upřesňující, zda se týká denní nebo čtvrtletní daně.

— K této žádosti se připojuje potvrzení týkající se zaměstnání v zahraničí, upřesňující pracovní podmínky, zejména osvědčující, že vykonávané zaměstnání představuje hlavní činnost pracovníka.

— Žádost je obecně vyřízena ve lhůtě tří nebo čtyř dnů od jejího podání.

— Vydání je podmíněno skutečností, že je vozidlo užíváno jak v zemi zaměstnavatele, tak v zemi pracovníka. Pokud je vozidlo užíváno výlučně v zemi, ve které má pracovník bydliště, nejedná se o přeshraniční činnost.

— Pokud žádost splňuje podmínky uložené zákonem, zejména podmínku týkající se hlavní činnosti, je povolení automaticky vydáno buď pro denní daň, nebo pro čtvrtletní daň.

— Jestliže bylo uděleno povolení uhradit čtvrtletní nebo denní daň, mohou být oprávněnému vydány odpovídající etikety daňovými a celními orgány.

— Právní úprava týkající se denní daně stanoví vydání určitého počtu etiket, na kterých je uvedeno registrační číslo vozidla. Aby mohlo vozidlo v Dánsku jezdit, musí zaměstnavatel nebo pracovník uvést datum jízdy na etiketě. Při platbě čtvrtletní daně je vydána etiketa na dobu platnosti povolení (maximálně dva roky). Doba platnosti je uvedena na čtvrtletních etiketách. Registrační číslo vozidla je uvedeno na etiketách. Etikety musejí být umístěny viditelným způsobem na předním skle.

— V rámci vydávání povolení k čtvrtletní úhradě daně provádí regionální celní a daňový orgán předběžné ohodnocení vozidla. Tato fáze řízení je společná pro všechna vozidla, která jsou poprvé registrována v Dánsku, včetně nových vozidel, pro která nebyla prohlášena nebo stanovena cena. Uplatní se tedy zejména na dovezená ojetá vozidla.

— Ohodnocení vyžaduje, aby bylo vozidlo předvedeno místním celním a daňovým orgánům. Fyzické předvedení však není obecně nezbytné, neboť ohodnocení vozidla běžného modelu může vycházet z dokladů k vozidlu.

Postup před zahájením soudního řízení

26 Jelikož Komise měla za to, že původní režim nebyl v souladu s ustanovením článku 5 Smlouvy o ES (nyní článek 10 ES) ve vzájemném spojení s ustanovením článků 48 a 59 Smlouvy o ES (nyní po změně články 39 ES a 49 ES), zahájila řízení o nesplnění povinnosti.

27 Poté, co Komise vyzvala Dánské království dopisem ze dne 8. dubna 1997 k předložení svých vyjádření, vydala dne 18. května 1998 odůvodněné stanovisko, kterým tento členský stát vyzvala k přijetí opatření nezbytných k dosažení souladu s tímto stanoviskem ve lhůtě dvou měsíců.

28 V doplňující výzvě dopisem ze dne 14. září 1999 Komise konstatovala, že změněný režim byl rovněž neslučitelný s články 10 ES, 39 ES a 49 ES ze tří důvodů. Zaprvé, užívání služebního vozidla registrovaného v zahraničí v Dánsku podléhá vydání zvláštního povolení. Zadruhé, vydání uvedeného povolení i nadále podléhá platbě daně. Zatřetí, změněný režim je neoprávněně vyhrazen dánským rezidentům, jejichž zaměstnání v podniku nebo zařízení představuje hlavní činnost.

29 Následně po odpovědi dánské vlády Komise vydala dne 26. září 2000 dodatečné odůvodněné stanovisko týkající se změněného režimu a vyzvala Dánské království k přijetí opatření nezbytných k dosažení souladu s tímto stanoviskem ve lhůtě dvou měsíců.

30 Jelikož Komise usoudila, že odpověď dánské vlády na toto odůvodněné stanovisko je neuspokojivá, rozhodla se podat tuto žalobu.

K žalobě

31 Komise uplatňuje, že jak původní režim, tak změněný režim (společně dále jen „dánská právní úprava") narušují volný pohyb pracovníků, když porušují ustanovení článku 39 ES ve vzájemném spojení s ustanovením článku 10 ES, aniž by mohly být odůvodněny naléhavými důvody obecného zájmu.

K působnosti článku 39 ES

Argumentace účastníků řízení

32 Komise tvrdí, že dotčená dánská právní úprava spadá do působnosti článku 39 ES z důvodu, že ustanovení upravující výkon výdělečné činnosti mají rovněž vliv na přístup na trh práce.

33 Dánská vláda, podporovaná finskou vládou, namítá, že tato dánská právní úprava se nachází mimo působnost článku 39 ES, jelikož nijak nenarušuje přístup na trh práce. Dánská vláda usuzuje, že se týká pouze podmínek výkonu práce. Článek 39 ES se netýká samotné zásady, podle které pracovník s bydlištěm v Dánsku nemůže volně jezdit ve služebním vozidle registrovaném v zahraničí.

Závěry Soudního dvora

34 Všechna ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu osob mají za cíl usnadnění výkonu výdělečné činnosti jakékoli povahy na celém území Společenství pro státní příslušníky Společenství a brání opatřením, která by mohla znevýhodňovat tyto státní příslušníky, pokud chtějí vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (rozsudky ze dne 15. prosince 1995, Bosman, C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 94; ze dne 2. října 2003, Van Lent, C-232/01, Recueil, s. I-11525, bod 15, a ze dne 29. dubna 2004, Weigel, C-387/01, Recueil, s. I-4981, bod 52).

35 Ustanovení, která zabraňují nebo odrazují státního příslušníka členského státu opustit jeho zemi původu za účelem výkonu jeho práva na volný pohyb, tedy představují překážky této svobody, i když se uplatňují nezávisle na státní příslušnosti dotyčných pracovníků (výše uvedený rozsudek Bosman, bod 96).

36 Pro to, aby mohla představovat takové překážky, je však třeba, aby podmiňovala přístup pracovníků na trh práce (rozsudek ze dne 27. ledna 2000, Graf, C-190/98, Recueil, s. I-493, bod 23).

37 Podmínky výkonu činnosti přitom mohou rovněž podmínit přístup k téže činnosti. Právní úprava, která se týká podmínek výkonu hospodářské činnosti, tedy může představovat překážku volného pohybu ve smyslu této judikatury.

38 Z toho vyplývá, že dánská právní úprava dotčená v projednávané věci není bez dalšího vyloučena z působnosti článku 39 ES.

K existenci omezení volného pohybu pracovníků

Argumentace účastníků řízení

39 Komise tvrdí, že jak původní, tak změněný režim odporují volnému pohybu pracovníků zakotvenému v článku 39 ES z důvodu, že je jejich cílem narušit právo pracovníků hledat zaměstnání v jiném členském státě a svobodu zaměstnavatelů se sídlem v jiném členském státě zaměstnávat pracovníky s bydlištěm v Dánsku.

40 Původní režim podle Komise zakazuje dánským rezidentům pohybovat se v této zemi se služebními vozidly registrovanými v zahraničí. Překážka vyplývající ze změněného režimu spočívá v tom, že je vyžadováno předchozí povolení a platba daně odpovídající platbě části celkové částky registrační daně. Komise usuzuje, že s ohledem na dánskou právní úpravu podniky se sídlem v jiných členských státech upustí od zaměstnávání pracovníků s bydlištěm v Dánsku.

41 Dánská vláda uplatňuje, že dánská právní úprava neobsahuje diskriminaci založenou na státní příslušnosti. Pravidla týkající se služebních vozidel zajišťují rovnost mezi všemi dánskými rezidenty nezávisle na skutečnosti, zda jsou zaměstnáni v této zemi nebo v zahraničí. Pravidla týkající se registrační daně zacházejí stejně s dánskými nebo cizími státními příslušníky, kteří bydlí a pracují v Dánsku, a dánskými nebo cizími státními příslušníky s bydlištěm v Dánsku, kteří ale pracují v zahraničí.

42 Dánská vláda nevylučuje, že v případě, kdy je služební vozidlo zahrnuto do pracovních podmínek, mohou se dánská pravidla týkající se registrační daně, pokud jsou vzata odděleně, jevit tak, že pobízejí zaměstnavatele zaměstnávat spíše pracovníka z jeho vlastní země než pracovníka s bydlištěm v Dánsku. Dánská vláda se však takovému oddělenému posouzení brání, neboť dodatečné náklady, nezbytně a vždy nepředstavují překážku zaměstnávání pracovníka s bydlištěm v Dánsku. Pokud může být služební vozidlo užíváno k soukromým účelům, představuje toto vozidlo složku odměny pracovníka. Zaměstnavatel může zohlednit dodatečné náklady související s takovým užíváním při určování ostatních podmínek zaměstnávání, zejména mzdových podmínek. Zaměstnavatelem je zohledněn celkový náklad, který představuje budoucí zaměstnanec. Tento náklad kromě vlastní mzdy zahrnuje například příspěvky zaměstnavatele do systémů sociálního zabezpečení.

43 Podle finské vlády dánský daňový režim uplatnitelný na služební vozidla registrovaná v zahraničí, která jsou dána k dispozici trvalým dánským rezidentům, nepředstavuje překážku volnému pohybu pracovníků ve smyslu článku 39 ES. Vozidlo, které pracovníci volně užívají, je považováno za osobní vozidlo pracovníka. Není předmětem dočasného, ale trvalého užívání.

44 Komise proti argumentu vycházejícímu z neexistence diskriminace namítá, že existuje zjevná diskriminace pracovníka s bydlištěm v Dánsku v porovnání s pracovníkem s bydlištěm v zahraničí, pokud jde o striktně stejné užívání služebního vozidla registrovaného v zahraničí v Dánsku. Dánská právní úprava je neslučitelná s právem Společenství, jelikož odrazuje zaměstnavatele zaměstnat pracovníka s bydlištěm v Dánsku, aby vykonával v téže zemi výdělečné činnosti za pomoci služebního vozidla registrovaného v zahraničí, zatímco pracovníci téhož podniku s bydlištěm v zahraničí mohou vykonávat své činnosti bez obtíží. Nejedná se o poskytnutí výhodnějšího daňového postavení dánským rezidentům v porovnání s jejich kolegy s bydlištěm v zahraničí. Není relevantní srovnávat dánského rezidenta zaměstnaného dánským podnikem s dánským rezidentem zaměstnaným zahraničním podnikem.

Závěry Soudního dvora

45 Podle ustálené judikatury článek 39 ES nezakazuje pouze jakoukoli diskriminaci, přímou či nepřímou, z důvodu státní příslušnosti, ale rovněž vnitrostátní právní úpravy, které obsahují překážky volnému pohybu pracovníků, i když jsou uplatnitelné nezávisle na státní příslušnosti dotyčných pracovníků (výše uvedené rozsudky Graf, bod 18, a Weigel, body 50 a 51).

46 Je zřejmé, že původní režim, zůstává-li uplatnitelný, může z důvodu povinnosti v Dánsku registrovat služební vozidlo, které je dáno k dispozici pracovníkovi zaměstnavatelem se sídlem v jiném členském státě, takového zaměstnavatele odrazovat od zaměstnávání pracovníka s bydlištěm v Dánsku, pokud zaměstnání nepředstavuje hlavní činnost tohoto pracovníka, a v důsledku toho narušovat přístup dánských rezidentů k takovým zaměstnáním.

47 Pokud jde o pracovníky s bydlištěm v Dánsku, kteří chtějí vykonávat svou hlavní činnost v podniku se sídlem v jiném členském státě, změněný režim rovněž narušuje volný pohyb těchto pracovníků, jelikož ukládá dodatečné náklady formou daně z dočasné registrace.

48 Nese-li podnik se sídlem v jiném členském státě tyto náklady bez jakékoli kompenzace, je odrazován od zaměstnávání pracovníka s bydlištěm v Dánsku, na kterého jsou náklady vyšší než náklady hrazené za pracovníka, který v tomto státě bydliště nemá.

49 Zajisté, jak to uplatňuje dánská vláda, zaměstnavatel se může pokusit přizpůsobit mzdu pracovníka s bydlištěm v Dánsku za účelem kompenzace dotčených dodatečných nákladů. Jinými slovy, může se pokusit vyplácet tomuto pracovníkovi nižší mzdu než mzdu placenou pracovníkovi, který vykonává stejnou činnost, ale má bydliště v jiném členském státě.

50 Pracovník s bydlištěm v Dánsku již však může být odrazen od hledání zaměstnání v jiném členském státě, pokud může očekávat, že obdrží mzdu nižší než mzdu srovnatelného pracovníka s bydlištěm v tomto jiném členském státě. Jak Soudní dvůr rozhodl v bodě 18 rozsudku ze dne 6. července 1988, Ledoux (C-127/86, Recueil,

s. 3741), skutečnost, že je pracovník znevýhodněn z hlediska pracovních podmínek v porovnání se svými kolegy s bydlištěm v zemi jejich zaměstnavatele, přímo ovlivňuje výkon jeho práva volného pohybu ve Společenství.

51 Argument finské vlády, podle kterého v případě služebních vozidel užívaných k osobním i obchodním účelům, registrovaných v jiném členském státě, která jsou dána k dipozici trvalým dánským rezidentům, neexistuje překážka volného pohybu pracovníků z důvodu, že je takové vozidlo považováno za osobní vozidlo pracovníka, spočívá na nesprávném předpokladu. Pracovník s bydlištěm v Dánsku, který může užívat služební vozidlo nikoli pouze k obchodním účelům, ale rovněž k soukromým účelům, s ním totiž nemůže disponovat stejným způsobem, jakým by mohl disponovat se svým soukromým vozidlem, jehož užívání není omezeno požadavky vyplývajícími z profesních úkolů zaměstnance.

52 V důsledku toho je namístě konstatovat, že dánská právní úprava jak ve svém původním znění, tak ve svém změněném znění představuje omezení volného pohybu pracovníků.

53 Taková opatření mohou být přijata pouze jako výjimečná opatření výslovně stanovená v čl. 39 odst. 3 ES nebo pokud sledují legitimní cíl slučitelný se Smlouvou a jsou odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu. V obdobném případě je ale ještě třeba, aby jejich uplatnění bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména výše uvedený rozsudek Bosman, bod 104, a rozsudek ze dne 30. září 2003, Köbler, C-224/01, Recueil, s. I-10239, bod 77).

K odůvodnění omezení volného pohybu pracovníků

Argumentace účastníků řízení

54 Dánská vláda podporovaná finskou vládou uvádí, že dánská právní úprava je legální a slučitelná s právem Společenství a povinnost registrace je přirozeným důsledkem výkonu daňové pravomoci. Je tedy legální přijmout opatření za účelem zajištění vybrání registrační daně s výhradou, že tato opatření nepřekračují meze toho, co je k tomuto účelu nezbytné a vhodné.

55 Dánská vláda uplatňuje, že případný restriktivní účinek jak původního, tak změněného režimu vychází z nezbytnosti zajistit, že nedojde k obcházení podřízenosti dánských rezidentů registrační dani. V případě neexistence takových pravidel by dánští rezidenti mohli uniknout platbě daně tím, že by zakládali společnosti nebo pobočky v jiném členském státě, prostřednictvím nichž by kupovali a užívali v Dánsku vozidla registrovaná v tomto jiném členském státě.

56 Pokud jde o změněný režim, dánská vláda tvrdí, že požadavek předchozího povolení úhrady daně formou denní nebo čtvrtletní daně je odůvodněn nezbytností provádět posouzení splnění podmínek uplatnění dánské právní úpravy *a priori*, stejně jako nezbytností jejich prokázání *a posteriori*. Řízení o získání povolení je relativně jednoduché, jelikož je povolení automaticky udělováno každému žadateli, který splní předepsané podmínky.

57 Pokud jde o povinnost platby čtvrtletní nebo denní daně, stanovenou změněným režimem, dánská vláda uplatňuje, že v rozsudku ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Recueil, s. I-3193), Soudní dvůr připustil, že spotřební daň úměrná délce trvání registrace vozidla ve státě, ve kterém je užíváno, je přiměřená. Dodává, že posouzení Soudního dvora, podle kterého byla daň dotčená v této věci protiprávní, bylo zvláště odůvodněno skutečností, že výše této daně nebyla přiměřená délce trvání této registrace. Dánská vláda z těchto prohlášení vyvozuje, že její právní úprava týkající se registrační daně, uplatnitelná na vozidla registrovaná v jiném členském státě, není neslučitelná s ustanovními Smlouvy týkajícími se volného pohybu pracovníků.

58 Dánská vláda uplatňuje, že podmínka „hlavní činnosti", která musí být splněna pro uplatnění změněného režimu, je přiměřená. O „hlavní činnost" se jedná tehdy, pokud je dánský rezident zaměstnán zahraničním podnikem a zaměstnání odpovídá práci na plný pracovní úvazek nebo jestliže v rámci tohoto zaměstnání dostává alespoň polovinu svých příjmů.

59 Tato podmínka směřuje k zajištění toho, že pracovník, který dostane k dispozici služební vozidlo, skutečně pracuje u zaměstnavatele, který mu vozidlo poskytuje, přičemž čistě formální pracovní poměr není dostačující. Tato podmínka je objektivní a snadno ověřitelná. Dánská vláda dodává, že pokud by byl změněný režim uplatnitelný na všechny dánské rezidenty pracující v jiném členském státě na částečný nebo plný pracovní úvazek, bylo by mnohem obtížnější se ochránit před zneužitím. Usuzuje, že pokud by tomu tak bylo, musely by policejní služby kontrolovat každé vozidlo registrované v zahraničí, které jezdí v Dánsku a jehož řidičem je rezident tohoto státu, za účelem ověření, zda tito řidiči skutečně v jiném členském státě vykonávají svou výdělečnou činnost na plný nebo částečný pracovní úvazek, což je metoda, která by byla nevhodná.

60 Komise zpochybňuje jakékoli odůvodnění. Odmítá posouzení dánské registrační daně jako legální daně. Tvrdí, že dánská právní úprava není způsobilá k zajištění uskutečnění cíle moci účinně kontrolovat, že vozidlo je užíváno pouze legálním způsobem.

61 Podle Komise není zákaz užívání služebního vozidla registrovaného v zahraničí, aniž by bylo vzato v úvahu, zda se jedná o dočasný dovoz, zda musí být vozidlo zároveň užíváno v Dánsku a ve státě, ve kterém je legálně registrováno, a zda je vozidlo řádně dovezeno do státu registrace, vhodný ani přiměřený vzhledem k bezpečnosti silničního provozu. Obecná povinnost získat předchozí povolení k úhradě daně formou denní nebo čtvrtletní daně, zavedená změněným režimem, je nepřiměřená. Taková opatření nemohou být odůvodněna snahou bojovat proti daňovému podvodu.

62 Pokud jde o předchozí správní řízení, Komise zpochybňuje, že se jedná o jednoduché řízení.

Závěry Soudního dvora

– K původnímu režimu

63 Pokud jde o původní režim, kterého se týká první odrážka návrhů, Komise zakládá žalobní důvod na tom, že právní předpisy a správní praxe Dánského království nedovolují pracovníkům s bydlištěm v Dánsku, kteří v sousedním členském státě vykonávají zaměstnání, které nepředstavuje jejich hlavní činnost, užívat k obchodním a soukromým účelům služební vozidlo registrované v tomto sousedním členském státě, ve kterém má sídlo podnik jejich zaměstnavatele.

64 V tomto ohledu je namístě připomenout, že v rámci článku 39 ES musí být za „pracovníka" považován každý, kdo po určitou dobu ve prospěch jiné osoby a pod jejím vedením vykonává činnosti, za které protihodnotou pobírá odměnu. Právo volného pohybu pracovníků náleží každé osobě, která vykonává skutečnou a efektivní činnost, s výjimkou takových činností, které jsou natolik omezené, že jsou čistě okrajové a vedlejší (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 3. července 1986, Lawrie-Blum, C-66/85, Recueil, s. 2121, body 16 a 17, a ze dne 23. března 2004, Collins, C-138/02, Recueil, s. I-2703, bod 26).

65 Za účelem odůvodnění uplatnění původního režimu na pracovníky, jejichž zaměstnání vykonávané v podniku se sídlem v jiném členském státě nepředstavuje jejich hlavní činnost, dánská vláda uplatňuje prevenci zneužívání.

66 Z judikatury, zejména z rozsudku ze dne 9. března 1999, Centros (C-212/97, Recueil, s. I-1459, bod 24), vyplývá, že členský stát je oprávněn přijmout opatření určená k zabránění tomu, aby se někteří z jeho státních příslušníků díky možnostem zavedeným Smlouvou pokoušeli o neoprávněný únik z působnosti jeho vnitrostátních právních předpisů a aby se procesní subjekty mohly neoprávněně nebo podvodně domáhat norem Společenství.

67 Obecná domněnka zneužití však nemůže vycházet z okolnosti, že pracovník s bydlištěm v Dánsku, který užívá služební vozidlo zaměstnavatele se sídlem v jiném členském státě, vykonává v tomto jiném státě zaměstnání, které nepředstavuje jeho hlavní činnost.

68 Zbavit bez dalšího takové pracovníky možnosti podle změněného režimu užívat služební vozidlo registrované v jiném členském státě bez registrace s dánskými poznávacími značkami v Dánsku překračuje meze toho, co je nezbytné pro zabránění zneužití.

69 Žaloba Komise je tedy, pokud se týká původního režimu, opodstatněná.

– Ke změněnému režimu

70 Pokud jde o změněný režim, kterého se týká druhá odrážka návrhů, Komise zakládá žalobní důvod na tom, že povolení udělené pracovníkovi s bydlištěm v Dánsku užívat vozidlo registrované v jiném členském státě je jednak podmíněno tím, že zaměstnání vykonávané v podniku se sídlem v tomto jiném členském státě představuje hlavní činnost pracovníka – problém, o kterém již bylo pojednáno výše –, a jednak zaplacením daně.

71 Požadavek předchozího povolení platby této daně formou denní nebo čtvrtletní daně není obsažen v návrzích Komise. Není tedy namístě přezkoumávat výtky formulované v tomto ohledu.

72 Kromě toho je třeba poukázat na to, že se projednávaná věc netýká běžného fungování registrační daně, ale jejího uplatnění na vozidla registrovaná v jiném členském státě majitelem se sídlem či bydlištěm v tomto jiném členském státě.

73 Soudní dvůr v rozsudcích ze dne 11. prosince 1990, Komise v. Dánsko (C-47/88, Recueil, s. I-4509), a ze dne 17. června 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Recueil, s. I-6065, bod 43), rozhodl, že taková daň jako dánská daň za registraci nových vozidel neodporuje článkům 28 ES a 90 ES. To však proto ještě nevylučuje, že daň z dočasné registrace omezuje volný pohyb pracovníků, čímž je porušen článek 39 ES.

74 S výhradou některých výjimek, které v projednávaném případě nejsou relevantní, nebylo zdanění vozidel harmonizováno. Členské státy tedy mohou v této oblasti vykonávat volně svou daňovou pravomoc za podmínky, že je při jejím výkonu dodržováno právo Společenství (výše uvedený rozsudek Cura Anlagen, bod 40).

75 Pro určení, jaká jsou omezení pravomoci Dánského království stanovená článkem 39 ES pro vyžadování registrační daně, je třeba připomenout, že se věc, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Cura Anlagen, týkala pouze situace leasingové smlouvy v trvání tří let, která byla uzavřena společností se sídlem v Rakousku se společností se sídlem v jiném členském státě a která se týkala vozidla určeného k tomu, aby bylo převážně užíváno v Rakousku. Soudní dvůr v bodě 35 uvedeného rozsudku zdůraznil, že tak nebyly dotčeny smlouvy o prostém nájmu uzavřené na krátká období, jako i převzetí náhradního vozidla do nájmu od společnosti se sídlem v jiném členském státě.

76 Pokud je služební vozidlo určeno k tomu, aby bylo trvale užíváno převážně v Dánsku, nebo pokud je fakticky užíváno tímto způsobem, je situace srovnatelná se situací, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Cura Anlagen.

77 Za těchto podmínek je dovoleno, aby Dánské království zavedlo registrační daň pro vozidlo, které je dáno k dispozici pracovníkovi, který v něm má bydliště, společností se sídlem v jiném členském státě.

78 Za této situace je totiž rovné zacházení při užívání služebního vozidla dotčenými pracovníky a ostatními rezidenty Dánského království, pokud jde o zavedení takové daně, legitimní a stačí pro odůvodnění omezení volného pohybu pracovníků.

79 Naopak pokud nejsou splněny podmínky uvedené v bodě 76 tohoto rozsudku, je vazba služebního vozidla registrovaného v jiném členském státě na Dánsko slabší, takže je nezbytné jiné odůvodnění dotčeného omezení.

80 V tomto ohledu je třeba uvést, že daň z dočasné registrace nemůže být odůvodněna tím, že směřuje k zabránění daňovému úniku. Podle ustálené judikatury totiž snížení daňových příjmů nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat pro odůvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě (rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 49).

81 Usuzuje-li dánská vláda, že je režim daně z dočasné registrace odůvodněn snahou zamezit daňovému úniku užíváním služebního vozidla registrovaného v jiném členském státě, je namístě konstatovat, že obecná domněnka daňového úniku nebo podvodu nemůže vycházet z okolnosti, že zaměstnavatel se sídlem či bydlištěm v jiném členském státě než v Dánsku dá služební vozidlo k dispozici pracovníkovi s bydlištěm v Dánsku k obchodním účelům, ba dokonce k obchodním i soukromým účelům. Taková domněnka tak nemůže odůvodnit daňové opatření narušující výkon základní svobody zaručené Smlouvou.

82 V důsledku toho je žaloba Komise týkající se změněného režimu částečně opodstatněná.

83 Toto zjištění neplatí pouze pro použití služebního vozidla k obchodním účelům, ale rovněž pro použití k soukromým účelům, které má vedlejší charakter ve vztahu k obchodnímu použití (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Ledoux, bod 18).

K článku 10 ES

84 Není namístě konstatovat nesplnění obecných povinností obsažených v ustanoveních článku 10 ES, které by se lišilo od předcházejících zjištěných nesplnění specifičtějších povinností Společenství, které mělo Dánské království splnit na základě článku 39 ES.

85 S ohledem na všechny předcházející úvahy je namístě určit, že Dánské království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 39 ES, v rozsahu, v němž

— jeho právní předpisy a jeho správní praxe nedovolují pracovníkům s bydlištěm v Dánsku, vykonávajícím zaměstnání v jiném členském státě, které nepředstavuje jejich hlavní činnost, užívat k obchodním a soukromým účelům služební vozidlo registrované v tomto jiném členském státě, ve kterém má sídlo podnik jejich zaměstnavatele, a

— jeho právní předpisy a jeho správní praxe dovolují pracovníkům s bydlištěm v Dánsku, vykonávajícím zaměstnání v jiném členském státě, užívat buď k obchodním, nebo obchodním a soukromým účelům služební vozidlo registrované v tomto jiném členském státě, ve kterém má jejich zaměstnavatel své sídlo nebo svou hlavní provozovnu, vozidlo, které není určeno k tomu, aby bylo trvale užíváno převážně v Dánsku, ani není fakticky užíváno tímto způsobem, pouze za podmínky, že zaměstnání vykonávané u tohoto zaměstnavatele představuje jejich hlavní činnost a že je za tímto účelem uhrazena daň,

a ve zbývající části žalobu zamítnout.

K nákladům řízení

86 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu bude účastníku řízení, který byl ve sporu neúspěšný, uložena náhrada nákladů řízení, pokud účastník, který byl ve sporu úspěšný, náhradu nákladů ve svém návrhu požadoval. Podle čl. 69 odst. 3 prvního pododstavce tohoto řádu může však Soudní dvůr rozhodnout, že každý z účastníků řízení ponese své náklady, pokud jsou účastníci řízení současně neúspěšní v jednom nebo více bodech. Vzhledem k tomu, že Komise a Dánské království byly ve sporu zčásti neúspěšné, je namístě rozhodnout, že každý z účastníků ponese své náklady. Podle čl. 69 odst. 4 prvního pododstavce téhož řádu ponese Finská republika, která vstoupila do řízení jako vedlejší účastník, své náklady.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Dánské království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 39 ES, v rozsahu, v němž

— jeho právní předpisy a jeho správní praxe nedovolují pracovníkům s bydlištěm v Dánsku, vykonávajícím zaměstnání v jiném členském státě, které nepředstavuje jejich hlavní činnost, užívat k obchodním a soukromým účelům služební vozidlo registrované v tomto jiném členském státě, ve kterém má sídlo podnik jejich zaměstnavatele, a

— jeho právní předpisy a jeho správní praxe dovolují pracovníkům s bydlištěm v Dánsku, vykonávajícím zaměstnání v jiném členském

státě, užívat buď k obchodním, nebo obchodním a soukromým účelům služební vozidlo registrované v tomto jiném členském státě, ve kterém má jejich zaměstnavatel své sídlo nebo svou hlavní provozovnu, vozidlo, které není určeno k tomu, aby bylo trvale užíváno převážně v Dánsku, ani není fakticky užíváno tímto způsobem, pouze za podmínky, že zaměstnání vykonávané u tohoto zaměstnavatele představuje jejich hlavní činnost a že je za tímto účelem uhrazena daň.

2) Ve zbývající části se žaloba zamítá.

3) Každý účastník řízení ponese své náklady řízení.

4) Finská republika ponese své náklady řízení.

Podpisy.