ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

18. ledna 2007 *

Ve věci C-104/06,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 22. února 2006,

Komise Evropských společenství, zastoupená L. Ström van Lier a R. Lyalem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Švédskému království, zastoupenému A. Krusem, jako zmocněncem,

žalovanému,

* Jednací jazyk: švédština.

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení E. Juhász, předseda senátu, G. Arestis (zpravodaj) a J. Malenovský, soudci,

generální advokát: Y. Bot,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Švédské království tím, že přijalo a ponechalo v platnosti daňové právní předpisy, na základě kterých je odklad zdanění příjmu z převodu obytné nemovitosti obývané jejím vlastníkem, jestliže tento vlastník nabude novou obytnou nemovitost, možný pouze v případě, že převáděná a nově nabytá nemovitost se nacházejí obě na švédském území, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES a čl. 56 odst. 1 ES, jakož i z článků 28, 31 a 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP").

Právní rámec

Dohoda o EHP

2 Článek 28 Dohody o EHP stanoví:

„1. Je zajištěn volný pohyb pracovníků mezi členskými státy ES [Evropské společenství] a státy ESVO [Evropské sdružení volného obchodu].

2. Volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států ES a států ESVO 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 ES a států ESVO;

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

d) zůstat na území členského státu ES nebo státu ESVO po skončení zaměstnání.

4. Ustanovení tohoto článku se nepoužijí pro zaměstnání ve veřejné správě.

5. Zvláštní ustanovení vztahující se na volný pohyb pracovníků jsou uvedena v příloze V." *(neoficiální překlad)*

3 Článek 31 odst. 1 Dohody o EHP zní následovně:

„V rámci této dohody jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu ES nebo státu ESVO na území jiného z těchto států. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu ES nebo státu ESVO na území jiného z těchto států.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 34 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola 4 jinak.

2. Zvláštní ustanovení vztahující se na právo usazování jsou uvedena v přílohách VIII až XI." *(neoficiální překlad)*

Vnitrostátní právní úprava

4 Kapitola 47 zákona o dani z příjmu (1999:1229) [inkomstskattelagen (1999:1229), dále jen „IL"], nazvaná „Odklad zdanění", obsahuje ustanovení týkající se odkladu daňové povinnosti u převodu soukromé obytné budovy nebo práva na bydlení vztahujícího se k soukromé družstevní budově, jakož i nakládání s tímto odkladem v případě pozdějšího převodu.

5 Článek 2 kapitoly 47 IL, který se týká podmínek odkladu zdanění, stanoví:

„Poplatník může využít odkladu zdanění, jestliže:

1) přizná příjem z převodu původní obytné nemovitosti,

2) nabyl či zamýšlí nabýt náhradní obytnou nemovitost a

3) bydlí či zamýšlí bydlet v náhradní obytné nemovitosti".

6 Na základě čl. 3 prvního pododstavce kapitoly 47 IL, se původní nemovitostí rozumí soukromá obytná nemovitost nacházející se ve Švédsku, která je při převodu trvalým bydlištěm poplatníka.

7 Článek 5 kapitoly 47 IL, ve znění zákona 2003:1206 (lagen om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229), je obsažen v téže kapitole v části nazvané „Náhradní obytná nemovitost" a stanoví následující:

„Náhradní obytnou nemovitostí se rozumí majetek nacházející se ve Švédsku, který je při nabytí tvořen:

1) domem s pozemkem, které tvoří obytnou jednotku,

2) domem na pozemku třetí osoby,

3) domem uzpůsobeným pro jednu či dvě rodiny s pozemkem v rámci zemědělské jednotky,

4) pozemkem, na kterém se staví dům, jak je vymezen v bodě 1 nebo 3, nebo

5) bytem ve společenství vlastníků soukromých bytových jednotek."

Postup před zahájením soudního řízení

8 Vzhledem k tomu, že Komise měla za to, že ustanovení kapitoly 47 IL a zejména článků 2 až 5 této kapitoly, která podmiňují odklad zdanění příjmu z převodu soukromé obytné budovy nebo práva na bydlení vztahujícího se k soukromé družstevní budově nabytím nové nemovitosti, tzv. „náhradní nemovitosti", která se nachází na švédském území, porušují povinnosti, které pro Švédské království vyplývají z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES a čl. 56 odst. 1 ES, jakož i z článků 28, 31 a 40 Dohody o EHP, vyzvala dopisem ze dne 1. dubna 2004 tento členský stát, aby předložil v této souvislosti své vyjádření.

9 Švédské orgány v podstatě uznaly, že režim odkladu zdanění, tak jak vyplývá ze společného použití článků 2 až 5 kapitoly 47 IL, je překážkou volného pohybu osob a kapitálu. Tyto orgány nicméně usoudily, že dotčená ustanovení jsou odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu a konkrétněji nezbytností zajistit soudržnost vnitrostátního daňového systému.

10 Vzhledem k tomu, že argumentace švédských orgánů Komisi nepřesvědčila, vydala dne 5. července 2005 odůvodněné stanovisko, v němž jednak zopakovala svou výtku vycházející z toho, že sporná ustanovení kapitoly 47 IL zasahují do volného pohybu osob, jakož i volného pohybu kapitálu, a jednak vyzvala Švédské království k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhovělo tomuto stanovisku ve lhůtě dvou měsíců od jeho oznámení.

11 Vzhledem k tomu, že švédské orgány ve své odpovědi na zmíněné odůvodněné stanovisko v podstatě setrvaly na svém postoji, podle něhož jsou dotčená ustanovení kapitoly 47 IL odůvodněná nezbytností zajistit soudržnost vnitrostátního daňového systému, rozhodla se Komise podat projednávanou žalobu.

K žalobě

12 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury, i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 21, jakož i ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29).

13 Je třeba přezkoumat, zda ustanovení kapitoly 47 IL a zejména ustanovení článků 2 až 5 této kapitoly ve vzájemném spojení představují, jak uplatňuje Komise, omezení svobody volného pohybu osob a svobody volného pohybu kapitálu, zakotvených v článcích 18 ES, 39 ES, 43 ES a 56 odst. 1 ES, jakož i v článcích 28, 31 a 40 Dohody o EHP.

K volnému pohybu osob

14 V rámci tohoto žalobního důvodu Komise zaprvé uplatňuje, že Švédské království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18 ES, 39 ES a 43 ES.

15 Článek 18 ES, který obecně stanoví právo volného pohybu a pobytu na území členských států pro každého občana Unie, nachází zvláštní vyjádření v článku 43 ES, pokud jde o svobodu usazování, a v článku 39 ES, pokud jde o volný pohyb pracovníků (rozsudek ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko, C-345/05, Sb. rozh. s. I-10633, bod 13).

16 V důsledku toho je třeba jednak přezkoumat, zda články 39 ES a 43 ES brání takové vnitrostátní právní úpravě, kterou představují sporná ustanovení kapitoly 47 IL.

17 Všechna ustanovení Smlouvy o ES 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 (viz rozsudek ze dne 15. září 2005, Komise v. Dánsko, C-464/02, Sb. rozh. s. I-7929, bod 34 a uvedená judikatura).

18 Ustanovení, která zabraňují státnímu příslušníkovi členského státu opustit jeho zemi původu za účelem výkonu jeho práva na volný pohyb, nebo jej od toho odrazují, tedy představují překážky této svobody, i když se uplatňují nezávisle na státní příslušnosti dotčených pracovníků (rozsudek ze dne 13. listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, Recueil, s. I-13389, bod 25, jakož i výše uvedený rozsudek Komise v. Dánsko, bod 35).

19 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že ačkoliv ustanovení týkající se volného pohybu pracovníků podle svého znění směřují k zajištění výhody vnitrostátního zacházení v hostitelském členském státu, brání rovněž tomu, aby členský stát původu narušoval svobodné přijetí a výkon zaměstnání jedním z jeho státních příslušníků v jiném členském státě (rozsudek ze dne 12. prosince 2002, De Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 79).

20 To platí také o ustanoveních týkajících se svobody usazování. Podle ustálené judikatury totiž tato ustanovení, ačkoliv podle svého znění směřují k zajištění výhody vnitrostátního zacházení v hostitelském členském státu, brání rovněž tomu, aby

členský stát původu narušoval usazení některého ze svých státních příslušníků nebo společnosti, založené v souladu s jeho právními předpisy, v jiném členském státě (rozsudky ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 42, a ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 30).

21 I když v projednávaném případě sporná ustanovení kapitoly 47 IL nezakazují daňovému poplatníkovi podléhajícímu dani z příjmu ve Švédsku vykonávat zaměstnání v jiném členském státě nebo obecně vykonat své právo na usazení, tato ustanovení nicméně mohou omezit výkon těchto práv tím, že mají přinejmenším odrazující účinek ve vztahu k daňovým poplatníkům, kteří si přejí prodat své nemovitosti proto, aby se mohli usadit v jiném členském státě, než je Švédské království.

22 Je totiž zjevné, že daňový poplatník, který se rozhodne prodat svoji nemovitost určenou k bydlení, kterou vlastní ve Švédsku, za účelem přesunutí svého bydliště na území jiného členského státu a nabytí tam nové nemovitosti určené k bydlení v rámci výkonu práv přiznaných články 39 ES a 43 ES, podléhá méně výhodnému daňovému zacházení ve srovnání se zacházením s osobou, která si zachová své bydliště ve Švédsku.

23 Toto rozdílné zacházení, pokud jde o odklad zdanění získaného příjmu, může mít dopad na majetek daňového poplatníka, který si přeje přesunout své bydliště mimo Švédsko, a v důsledku toho jej může od takového přesunu odradit.

24 Z toho vyplývá, že ustanovení kapitoly 47 IL ve vzájemném spojení a zejména články 2 až 5 uvedené kapitoly, tím, že podřizují daňový odklad u příjmu z převodu soukromé budovy nebo soukromého družstevního bytu podmínce, že nová

nemovitost se nachází na švédském území, mohou narušit volný pohyb pracovníků, jakož i svobodu usazování, tak jak jsou zaručeny články 39 ES a 43 ES.

25 Z ustálené judikatury však vyplývá, že vnitrostátní opatření, která mohou bránit výkonu základních svobod zaručených Smlouvou nebo jej činit méně atraktivním, mohou být nicméně přípustná za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou způsobilá zaručit jeho uskutečnění a nepřekračují meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné (výše uvedený rozsudek De Lasteyrie du Saillant, bod 49, a rozsudek ze dne 7. září 2006, N, C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 40).

26 Krom toho, ačkoli Soudní dvůr připustil, že nezbytnost chránit soudržnost daňového režimu může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou, je nicméně k tomu, aby argument založený na takovém odůvodnění mohl obstát, třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotyčným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním takového zvýhodnění určitým daňovým odvodem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Keller Holding, bod 40 a výše uvedená judikatura).

27 Nejen, že Švédské království v projednávaném případě neuvádí před Soudním dvorem žádný konkrétní argument, který by prokázal, že sporná ustanovení IL jsou odůvodněna nezbytností zajistit soudržnost daňového režimu v oblasti odkladu zdanění příjmu, ale nadto ve své žalobní odpovědi uznává existenci vytýkaného nesplnění povinnosti. V tomto ohledu uplatňuje, že k tomu, aby dostálo svým povinnostem vyplývajícím z práva Společenství, nechalo přezkoumat reformu komplexních pravidel týkajících se odkladu zdanění.

28 Je třeba poukázat na to, že podle judikatury se existence nesplnění povinnosti musí posuzovat vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula

lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku, a že změny, ke kterým došlo následovně, nemohou být Soudním dvorem brány v úvahu (viz zejména rozsudek ze dne 16. října 2003, Komise v. Irsko, C-388/02, Recueil, s. I-12173, bod 6).

29 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že sporná ustanovení kapitoly 47 IL odporují článkům 39 ES a 43 ES.

30 Co se týče krom toho osob, které nejsou hospodářsky činné, je třeba ze stejných důvodů dojít k témuž závěru, pokud jde o žalobní důvod týkající se článku 18 ES.

31 Komise zadruhé uplatňuje, že Švédské království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 28 Dohody o EHP týkajícího se svobody pohybu pracovníků a článku 31 Dohody o EHP týkajícího se svobody usazování.

32 V projednávané věci je třeba poukázat na to, že pravidla zakazující omezení svobody pohybu a svobody usazování uvedená v článcích 28 a 31 Dohody o EHP jsou v podstatě totožná s pravidly stanovenými v článcích 39 ES a 43 ES.

33 Je tedy namístě určit, že ve světle závěru uvedeného v bodě 29 tohoto rozsudku sporná ustanovení kapitoly 47 IL odporují rovněž článkům 28 a 31 této dohody.

34 Za těchto podmínek musí být žaloba Komise považována za opodstatněnou, pokud jde o žalobní důvod týkající se porušení pravidel o svobodě pohybu osob uvedených v Dohodě o EHP.

35 V důsledku toho je třeba určit, že Švédské království tím, že přijalo a ponechalo v platnosti taková daňová ustanovení, jako jsou ustanovení kapitoly 47 IL, která podřizují odklad zdanění příjmu z převodu soukromé obytné budovy nebo práva na bydlení vztahujícího se k soukromé družstevní budově podmínce, že nově nabytá obytná nemovitost se nachází rovněž na švédském území, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i z článků 28 a 31 Dohody o EHP.

K volnému pohybu kapitálu

36 Komise se mimoto domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Švédské království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 56 odst. 1 ES a článku 40 Dohody o EHP.

37 Vzhledem k tomu, že ustanovení Smlouvy a Dohody o EHP týkající se volného pohybu osob brání sporné vnitrostátní právní úpravě, není nezbytné samostatně přezkoumávat uvedenou právní úpravu ve světle čl. 56 odst. 1 ES a článku 40 Dohody o EHP týkajících se volného pohybu kapitálu (výše uvedený rozsudek Komise v. Portugalsko, bod 45).

K nákladům řízení

38 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Švédské království nemělo ve věci úspěch, je namístě posledně uvedenému uložit náhradu nákladů řízení.

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

1) **Švédské království tím, že přijalo a ponechalo v platnosti taková daňová ustanovení, jako jsou ustanovení kapitoly 47 zákona o dani z příjmu (1999:1229) [inkomstskattelagen (1999:1229)], která podřizují odklad zdanění příjmu z převodu soukromé obytné budovy nebo práva na bydlení vztahujícího se k soukromé družstevní budově podmínce, že nově nabytá obytná nemovitost se nachází rovněž na švédském území, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i z článků 28 a 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru.**

2) **Švédskému království se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.