

V?c C-104/06

Komise Evropských spole?enství

v.

Švédské království

„Nespln?ní povinnosti státem – Da?ové právní p?edpisy – Odklad zdan?ní p?íjmu z p?evodu obytné nemovitosti – ?lánky 18 ES, 39 ES a 43 ES – ?lánky 28 a 31 Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb osob – Pracovníci – Svoboda usazování – Ob?anství Evropské unie – Da?ové právní p?edpisy

(?lánky 18 ES, 39 ES a 43 ES; dohoda EHP, ?lánky 28 a 31)

?lenský stát, který p?ijme a ponechá v platnosti taková da?ová ustanovení, která pod?izují odklad zdan?ní p?íjmu z p?evodu soukromé obytné budovy nebo práva na bydlení vztahujícího se k soukromé družstevní budov? podmínce, že nov? nabytá obytná nemovitost se nachází rovn?ž na vnitrostátním území, neplní povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?lánek? 18 ES, 39 ES, 43 ES, jakož i z ?lánek? 28, 31 a 40 Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru.

Poplatník, který se rozhodne prodat svoji nemovitost ur?enou k bydlení, kterou vlastní v tomto ?lenském stát?, za ú?elem p?esunutí svého bydlišt? na území jiného ?lenského státu a nabytí tam nové nemovitosti ur?ené k bydlení v rámci výkonu práva každého ob?ana Unie voln? se pohybovat a pobývat na území ?lenských stát?, které nachází zvláštní vyjád?ení v ?látku 43 ES, pokud jde o svobodu usazování, a v ?látku 39 ES, pokud jde o volný pohyb pracovník?, ale rovn?ž práv poskytnutých ?lánekem 28 Dohody o EHP týkajícím se volného pohybu pracovník? a ?lánekem 31 Dohody o EHP týkajícím se svobody usazování, je tak podroben mén? výhodnému da?ovému zacházení ve srovnání s osobou, která si zachová své bydlišt? v dot?eném ?lenském stát?.

Nezbytnost chránit soudržnost da?ového režimu nem?že od?vodnit toto rozdílné zacházení, nebo? aby argument založený na takovém od?vodn?ní mohl obstát, je t?eba, aby byla prokázána existence p?ímé souvislosti mezi doty?ným da?ovým zvládn?ním a vyrovnáním takového zvládn?ní ur?itým da?ovým odvodem.

Vzhledem k tomu, že ustanovení Smlouvy a Dohody o EHP týkající se volného pohybu osob brání takové právní úprav?, není nezbytné samostatn? p?ezkoumávat uvedenou právní úpravu ve sv?tle ?l. 56 odst. 1 ES a ?látku 40 Dohody o EHP týkajících se volného pohybu kapitálu.

(viz body 15, 22, 26, 35, 37 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

18. ledna 2007 (*)

„Nesplnění povinnosti státem – Daňové právní předpisy – Odklad zdanění příjmu z převodu obytné nemovitosti – články 18 ES, 39 ES a 43 ES – články 28 a 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru“

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,

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 v věci 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 nová

nabytá nemovitost se nacházejí ob? na švédském území, nesplnilo povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?lánk? 18 ES, 39 ES, 43 ES a ?l. 56 odst. 1 ES, jakož i z ?lánk? 28, 31 a 40 Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru ze dne 2. kv?tna 1992 (Ú?. v?st. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Právní rámec

Dohoda o EHP

2 ?lánek 28 Dohody o EHP stanoví:

„1. Je zajišt?n volný pohyb pracovník? mezi ?lenskými státy ES [Evropské spole?enství] a státy ESVO [Evropské sdružení volného obchodu].

2. Volný pohyb pracovník? zahrnuje odstran?ní jakékoli diskriminace mezi pracovníky ?lenských stát? ES a stát? ESVO na základ? státní p?íslušnosti, pokud jde o zam?stnávání, odm?nu za práci a jiné pracovní podmínky.

3. S výhradou omezení od?vodn?ných ve?ejným po?ádkem, ve?ejnou bezpe?ností a ochranou zdraví zahrnuje právo:

a) ucházet se o skute?n? nabízená pracovní místa;

b) pohybovat se za tím ú?elem voln? na území ?lenských stát? ES a stát? ESVO;

c) pobývat v n?kterém z ?lenských stát? ES nebo stát? ESVO za ú?elem výkonu zam?stnání v souladu s právními a správními p?edpisy, jež upravují zam?stnávání vlastních státních p?íslušník?;

d) z?stat na území ?lenského státu ES nebo státu ESVO po skon?ení zam?stnání.

4. Ustanovení tohoto ?lánku se nepoužijí pro zam?stnání ve ve?ejné správ?.

5. Zvláštní ustanovení vztahující se na volný pohyb pracovník? jsou uvedena v p?íloze V.“
(neoficiální p?eklad)

3 ?lánek 31 odst. 1 Dohody o EHP zní následovn?:

„V rámci této dohody jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní p?íslušníky jednoho ?lenského státu ES nebo státu ESVO na území jiného z t?chto stát?. Stejn? tak jsou zakázána omezení p?i z?izování zastoupení, pobo?ek nebo dce?iných spole?ností státními p?íslušníky jednoho ?lenského státu ES nebo státu ESVO na území jiného z t?chto stát?.

Svoboda usazování zahrnuje p?ístup k samostatn? výd?le?ným ?innostem a jejich výkon, jakož i z?izování a ?ízení podnik?, zejména spole?ností ve smyslu ?l. 34 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní p?íslušníky právem zem? usazení, nestanoví-li kapitola 4 jinak.

2. Zvláštní ustanovení vztahující se na právo usazování jsou uvedena v p?ílohách VIII až XI.“
(neoficiální p?eklad)

Vnitrostátní právní úprava

4 Kapitola 47 zákona o dani z p?íjmu (1999:1229) [inkomstskattelagen (1999:1229), dále jen „IL“], nazvaná „Odklad zdan?ní“, obsahuje ustanovení týkající se odkladu da?ové 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 §lánek 2 kapitoly 47 IL, který se týká podmínek odkladu zdanění, stanoví:

„Poplatník může využít odkladu zdanění, jestliže:

- 1) přizná příjem z převodu převodní obytné nemovitosti,
- 2) nabytí zamýšlí nabýt náhradní obytnou nemovitost a
- 3) bydlí či zamýšlí bydlet v náhradní obytné nemovitosti“.

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

7 §lánek 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 §lánek 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 §lánek 18 ES, 39 ES, 43 ES a §l. 56 odst. 1 ES, jakož i z §lánek 28, 31 a 40 Dohody o EHP, vyzvala dopisem ze dne 1. dubna 2004 tento švédský stát, aby předložil v této souvislosti své vyjádření.

9 Švédské orgány v podstatě uznaly, že režim odkladu zdanění, tak jak vyplývá ze společného použití §lánek 2 až 5 kapitoly 47 IL, je překážkou volného pohybu osob a kapitálu. Tyto orgány nicméně usoudily, že dotčená ustanovení jsou odvodněna 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 odvodněné 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 odvodné stanovisko v podstatě setrvaly na svém postoji, podle něhož jsou dotčená ustanovení kapitoly 47 IL odvodná 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 aťkoliv 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, aťkoliv 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 s nejmenším 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 priznaných 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 přejí 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 činí méně atraktivním, mohou být nicméně přípustná za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou zpusobitelná 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 odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou, je nicméně k tomu, aby argument založený na takovém odvodnění 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 odvodněna 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 dostalo svým povinnostem vyplývajícím z práva Společenství, nechalo prozkoumat 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 odvodném 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 jiné, 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 člácích 28 a 31 Dohody o EHP jsou v podstatě totožná s pravidly stanovenými v člácích 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 příjmu z pronájmu 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 účastník 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 pronájmu soukromé obytné budovy**

nebo práva na bydlení vztahujícího se k soukromé družstevní budově pod podmínkou, 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.

* Jednací jazyk: švédština.