

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

4. prosince 2008*

Ve věci C-330/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Rakousko) ze dne 3. července 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 16. července 2007, v řízení

Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH

proti

Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas (zpravodaj), předseda senátu, A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, U. Löhmus a P. Lindh, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 18. září 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za německou vládu Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

- za rakouskou vládu C. Pesendorfer a J. Bauerem, jako zmocněnci,

- za Komisi Evropských společenství W. Möllsem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 ES a 49 ES.

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH (dále jen „Jobra“), společností podle rakouského práva, a Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (dále jen „Finanzamt“) ve věci odmítnutí Finanzamt poskytnout této společnosti investiční růstovou prémii (dále jen „investiční prémie“) za nákladní vozidla, která koupila a pronajala formou leasingu společnosti Braunshofer GmbH (dále jen „Braunshofer“), jiné společnosti rakouského práva, z důvodu, že posledně uvedená společnost je používala hlavně v jiných členských státech.

Právní rámec

- 3 Ustanovení § 108e odst. 1 a 2 zákona z roku 1988 o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz, BGBl. 400/1988), ve znění zveřejněném v BGBl. I 155/2002, (dále jen „EStG 1988“), stanoví:

„1. Pro nárůst investic v případě hospodářského majetku zvýhodněného premií lze uplatnit investiční prémii ve výši 10 %, za podmínky, že náklady na jeho pořízení nebo výrobu budou odepsány prostřednictvím odpisů opotřebení (§ 7 a § 8).

2. Hospodářským majetkem zvýhodněným premií se rozumí nepoužitý hmotný hospodářský majetek, který je součástí opotřebitelného investičního majetku. Hospodářským majetkem zvýhodněným premií není:

[...]

- hospodářský majetek, který není používán v tuzemské stálé provozovně, jež slouží k dosahování příjmů ve smyslu § 2 odst. 3 bodu 1 až 3. Hospodářský majetek, který je na základě úplatného přenechání do užívání používán převážně v zahraničí, se přitom nepovažuje za hospodářský majetek používaný v tuzemské stálé provozovně.“

⁴ Ustanovení § 24 odst. 6 zákona z roku 1988 o korporální dani (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988), ve znění zveřejněném v BGBl. I 155/2002, stanoví:

„Ustanovení [...] § 108e a § 108f EStG 1988 platí obdobně pro právnické osoby ve smyslu § 1, pokud nejsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 5 Jobra je společnost zabývající se správou majetku, která má sídlo v Rakousku a na jejímž základním kapitálu má 100% podíl Josef Braunshofer. Braunshofer je společnost působící v oblasti mezinárodní dopravy, která má rovněž sídlo v Rakousku. Jobra má 100% podíl na základním kapitálu Braunshofer. V srpnu 2003 založila Braunshofer pobočku v Německu.

- 6 Jobra je majitelem vozového parku. Poskytuje prostřednictvím leasingové smlouvy svá nákladní vozidla pro účely obchodního využití společnosti Braunshofer. Ta je používá hlavně v jiných členských státech v rámci výkonu své dopravní činnosti.

- 7 Ve svém daňovém přiznání za rok 2003 uplatnila Jobra na základě § 108e EStG 1988 nárok na investiční prémii o výši 46 770 euro za nákladní vozidla, která koupila v období od dubna do září 2002. V červnu 2004 byla tato částka připsána na její účet u daňových orgánů.

- 8 V rámci kontroly provedené u společnosti Jobra daňový orgán nicméně konstatoval, že podmínky pro poskytnutí prémie dotčené v původním řízení nejsou splněny, neboť nákladní vozidla, která pronajala formou leasingu společnosti Braunshofer, jsou touto společností používána hlavně v zahraničí, a tedy nemohou být považována za hospodářský majetek používaný v tuzemské stálé provozovně, ve smyslu právní úpravy dotčené v původním řízení. V důsledku toho bylo společnosti Jobra uvedené daňové zvýhodnění odepřeno.

- 9 Daňový opravný prostředek podaný společností Jobra byl zamítnut rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, ze dne 2. listopadu 2005. Rozsudkem ze dne 20. dubna 2006 zrušil Verwaltungsgerichtshof toto rozhodnutí, hlavně z důvodů porušení procesních pravidel. Mimoto vyjádřil pochyby o slučitelnosti okolnosti, že „hospodářský majetek, který je na základě úplatného přenechání k užívání využíván převážně v jiných členských státech [...], nenáleží k hospodářskému majetku zvýhodněnému prostřednictvím prémie“, s volným pohybem služeb ve smyslu článku 49 ES.
- 10 Předkládající soud se domnívá, že právní úprava dotčená v původním řízení stanoví nerovné zacházení v závislosti na místě poskytnutí služeb, a dotazuje se na slučitelnost této právní úpravy s články 43 ES a 49 ES.
- 11 Za těchto podmínek se Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání ustanovení o svobodě usazování (článek 43 ES a následující) nebo o volném pohybu služeb (článek 49 ES a následující) pravidlům vnitrostátního práva existujícím ke dni 31. prosince 2003, podle kterých je poskytnutí daňového zvýhodnění (investiční růstové prémie) podniku pro pořízení nepoužitého hmotného hospodářského majetku závislé také na tom, že tento hospodářský majetek bude používán výlučně v tuzemské stále provozovně, zatímco toto daňové zvýhodnění (investiční [...] prémie) se neposkytne pro pořízení nepoužitého hmotného hospodářského majetku, který se používá ve stále provozovně, nacházející se v jiné části Evropské unie?“

K předběžné otázce

Úvodní poznámky

- 12 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 43 ES a následující a 49 ES a následující musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje investiční prémii určenou podnikům, které si pořizují hmotný majetek, tím, že majetek, na nějž je tato premie požadována, bude používán výlučně ve stále provozovně nacházející se v tomto státě, a která přitom uvádí, že majetek přenechaný do užívání za úplatu, který je používán hlavně v jiných členských státech, se nepovažuje za používaný v takové provozovně.
- 13 Co se týče vnitrostátního právního rámce, do kterého patří žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, rakouská vláda tvrdí, že používáním majetku, na nějž je investiční premie požadována, na území jiných členských států není její poskytnutí dotčeno. Právní úprava dotčená v původním řízení podřizuje toto daňové zvýhodnění podmínce, že dotýčný majetek je přidělen stále provozovně nacházející se na rakouském území. Podle vnitrostátní judikatury je třeba stanovit, zda byl tento majetek používán z takové provozovny alespoň polovinu doby svého užívání.
- 14 Co se týče skutkového rámce, rakouská vláda zdůrazňuje, že Braunshofer v srpnu 2003 založila pobočku v Německu. Za okolností sporu v původním řízení tedy vyvstává otázka, zda se daňový poplatník, který používá hospodářský majetek hlavně z tuzemské

stále provozovny, a poplatník, který takový majetek používá ze zahraniční stále provozovny, nacházejí s ohledem na poskytnutí investiční prémie ve srovnatelné situaci.

- 15 Předkládající soud připomíná, že má v původním řízení použít ustanovení EStG 1988 týkající se toho, zda je pro investiční prémie způsobilý hospodářský majetek přenechaný do užívání za úplatu, který je používán hlavně v jiných členských státech. Vyjadřuje pochyby o slučitelnosti těchto ustanovení s články 43 ES a 49 ES, jelikož dochází k nerovnému zacházení v závislosti na místě poskytnutí služeb.
- 16 I když z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Braunshofer založila pobočku v Německu, popis skutkového stavu uvedený v tomto rozhodnutí neukazuje na to, že by prémie dotčená v původním řízení byla společnosti Jobra odmítnuta na základě důvodů týkajících se existence takové provozovny v jiném členském státě.
- 17 V tomto kontextu je třeba připomenout, že v rámci řízení o předběžné otázce Soudnímu dvoru nepřísluší, aby se vyjadřoval k výkladu vnitrostátních ustanovení nebo k vymezení skutkového rámce. Soudnímu dvoru totiž přísluší, aby vzal v rámci rozdělení pravomocí mezi soudy Společenství a vnitrostátními soudy v úvahu takový skutkový a legislativní kontext, do něhož jsou předběžné otázky zasazeny, jaký vyplývá z předkládacího rozhodnutí (viz zejména rozsudky ze dne 25. října 2001, *Ambulanz Glöckner*, C-475/99, Recueil, s. I-8089, bod 10; ze dne 2. června 2005, *Dörr a Únal*, C-136/03, Sb. rozh. s. I-4759, bod 46, a ze dne 14. února 2008, *Dynamic Medien*, C-244/06, Sb. rozh. s. I-505, bod 19).

- 18 Mimoto, i kdyby byl výklad právní úpravy dotčené v původním řízení obhajovaný rakouskou vládou správný, jeví se, že otázka položená předkládajícím soudem je naprosto relevantní. I za předpokladu, že by investiční prémie byla v případě, že majetek přenechaný do užívání za úplatu, na nějž je toto zvýhodnění požadováno, je používán ze zahraniční stálé provozovny po dobu překračující polovinu doby jeho používání, odmítnuta, tato okolnost sama o sobě nerozptyluje pochyby vyjádřené tímto soudem ohledně slučitelnosti uvedené právní úpravy se základními svobodami.

K existenci omezení základních svobod

- 19 Soudní dvůr již opakovaně rozhodl o tom, že omezení svobody usazování a volného pohybu služeb uvedená v člancích 43 ES a 49 ES představují opatření, která výkon těchto svobod zakazují, tvoří překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. ledna 2002, Komise v. Itálie, C-439/99, Recueil, s. I-305, bod 22; ze dne 30. března 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Sb. rozh. s. I-2941, bod 31, a ze dne 13. března 2008, Komise v. Španělsko, C-248/06, Sb. rozh. s. I-47, zveřejněné shrnutí, bod 21).
- 20 Německá a rakouská vláda se domnívají, že právní úprava dotčená v hlavním řízení musí být posuzována s ohledem na článek 43 ES a následující upravující svobodu usazování. Podle těchto vlád představuje tato právní úprava provedení zásady teritoriality. Daňový poplatník, který používá hospodářský majetek z tuzemské stálé provozovny, a poplatník, který takový majetek používá ze zahraniční stálé provozovny, se z daňového hlediska nenacházejí ve srovnatelné situaci. Jelikož tyto situace nejsou srovnatelné, uvedená právní úprava nevytváří omezení základních svobod.

- 21 Komise se domnívá, že se uplatní ustanovení upravující volný pohyb služeb ve smyslu článku 49 ES. Investiční prémie byla společnosti Jobra odmítnuta na základě vnitrostátních ustanovení týkajících se úplatného poskytnutí hospodářského majetku. Mimoto rozsah působnosti právní úpravy dotčené v původním řízení se neomezuje na situace uvnitř skupiny. Podle Komise je odmítnutí investiční prémie pronajímatelům v případě, že jejich nájemci používají majetek, který jim byl přenechán do užívání za úplatu, v jiných členských státech, na překážku výkonu této svobody.
- 22 V projednávaném případě pronajímá společnost Jobra nákladní vozidla formou leasingu společnosti Braunshofer. Pronájem vozidel představuje poskytování služeb ve smyslu článku 50 ES (viz zejména rozsudek ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Recueil, s. I-3193, bod 18). Braunshofer používá tato vozidla v rámci výkonu své dopravní činnosti.
- 23 Podle předkládacího rozhodnutí byla na základě právní úpravy dotčené v původním řízení investiční prémie společnosti Jobra odmítnuta, protože nákladní vozidla, která pronajala formou leasingu společnosti Braunshofer, byla touto společností používána hlavně v jiných členských státech.
- 24 Je nutno konstatovat, že taková právní úprava, jaká je dotčena v původním řízení, která podřizuje investice týkající se majetku, který byl přenechán do užívání za úplatu a je používán v jiných členských státech, daňovému režimu, který je méně příznivý než režim vyhrazený pro investice týkající se takového majetku používaného v tuzemsku, může odradit podniky, které by mohly mít nárok na toto daňové zvýhodnění, od poskytování nájemních služeb hospodářským subjektům vykonávajícím činnosti v jiných členských státech.

- 25 Mimoto v situaci, kdy jeden podnik přenechá za úplatu majetek do užívání jinému podniku, s nímž je úzce hospodářsky spojen, může dotčená vnitrostátní právní úprava odrazovat podniky-nájemce od výkonu přeshraničních činností.
- 26 S ohledem na předcházející úvahy je třeba konstatovat, že taková vnitrostátní právní úprava, jaká je dotčená v původním řízení, v zásadě představuje omezení volného pohybu služeb ve smyslu článku 49 ES. Je tedy třeba přezkoumat, zda takové omezení může být objektivně odůvodněno.

K případnému odůvodnění právní úpravy dotčené v původním řízení

- 27 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že omezení volného pohybu služeb může být připuštěno pouze tehdy, jestliže sleduje legitimní cíl slučitelný se Smlouvou o ES a je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu a pokud je v takovém případě způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračuje meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudky ze dne 5. června 1997, SETTG, C-398/95, Recueil, s. I-3091, bod 21, a ze dne 18. prosince 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Sb. rozh. s. I-11767, bod 101).
- 28 Rakouská a německá vláda tvrdí, že právní úprava dotčená v původním řízení odpovídá rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy. Stanovení podmínky pro poskytnutí investiční prémie spočívající v tom, že majetek, na nějž je prémie požadována, je přidělen tuzemské stálé provozovně, směřuje k zajištění vazby mezi vyplacením tohoto daňového zvýhodnění a zdaněním zisků dosažených díky použitím takového majetku.

- 29 Rakouská vláda rovněž uplatňuje nutnost bojovat se zneužívajícími praktikami. Právní úprava dotčená v původním řízení má za cíl zabránit čistě vykonstruovaným operacím v případě úplatných převodů. V případě neexistence tohoto ustanovení by majetek přidělený pronajímateli mohl dát vzniknout nároku na investiční prémii nezávisle na otázce, kam nájemce tento majetek umístí. Mohlo by přitom dojít k tomu, že pronajímatel převede celou tuto prémii nebo její část na nájemce, který dotčený majetek použije pro vytváření zisku v jiných členských státech. Bylo by tak možné obejít omezení tohoto zvýhodnění na tuzemsko.
- 30 Tato vláda upřesňuje, že v případě neexistence právní úpravy dotčené v původním řízení by bylo možné požadovat, díky usazení leasingové společnosti se skupinovou strukturou v Rakousku, investiční prémii pro veškeré akvizice této skupiny, ať by místo použití tohoto majetku bylo jakékoli.
- 31 Podle Komise nemůže být právní úprava dotčená v původním řízení odůvodněna ani nutností zaručit soudržnost národního daňového režimu nebo zachovat účinnost daňových kontrol, ani čistě hospodářskými cíli.
- 32 Co se týče prvního odůvodnění uplatňovaného rakouskou a německou vládou, je pravda, že Soudní dvůr ve své judikatuře uznal, že ve spojení s dalšími odůvodňujícími skutečnostmi lze vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy považovat za oprávněný požadavek (viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, body 45, 46 a 51; ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 41; ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 51, a ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 42). Tato judikatura se nicméně nepoužije za okolností, jaké jsou ve věci v původním řízení.

- 33 V tomto ohledu stačí uvést, aniž by bylo třeba provádět analýzu všech podmínek použití výše uvedené judikatury, že v projednávaném případě jsou příjmy z pronájmu, vzniklé poskytnutím hmotného majetku, na něž je společností Jobra požadována investiční prémie, zdanitelné v Rakousku. Nelze tedy tvrdit, že v případě neexistence právní úpravy dotčené v původním řízení by bylo ohroženo právo Rakouské republiky uplatňovat svoji daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jejím území (viz rovněž výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 46, a Rewe Zentralfinanz, bod 42).
- 34 V rozsahu, v němž se argumentace zúčastněných, kteří předložili Soudnímu dvoru vyjádření, týká šíře nutnosti zaručit soudržnost národního daňového režimu, je třeba uvést, že z hlediska daňového režimu neexistuje přímá souvislost mezi investiční premií poskytnutou pronajímateli na hmotný majetek, který si opatřil, a pozdějším zdaněním nájemce, pokud jde o příjmy dosažené díky použití tohoto majetku, který mu byl za úplatu přenechán do užívání (viz obdobně rozsudek ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, body 20 a 21).
- 35 Co se týče odůvodnění vycházejícího z nutnosti předcházet zneužívajícím praktikám, je třeba konstatovat, že vnitrostátní opatření omezující volný pohyb služeb může být odůvodněno, pokud se specificky týká čistě vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, které se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, body 51 a 55, a ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 74).
- 36 V projednávaném případě nelze tvrdit, že okolnost, že podnik, který může žádat o investiční premií, přenechá za úplatu majetek do užívání podniku, který ho používá hlavně v jiných členských státech, představuje sama o sobě zneužití.

- 37 Takové přenechání nemůže ani založit obecnou domněnku o existenci zneužívající praktiky a odůvodnit opatření zasahující do výkonu základní svobody zaručené Smlouvou (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, bod 73, a rozsudek ze dne 17. ledna 2008, *Lammers & Van Cleef*, C-105/07, Sb. rozh. s. I-173, bod 27).
- 38 V tomto kontextu je třeba zdůraznit, že právní úprava dotčená v původním řízení se týká všech pronajímatelů, kteří mohou žádat o investiční prémii a kteří přenechávají za úplaty majetek do užívání podnikům, které vykonávají přeshraniční činnosti, a to bez ohledu na neexistenci objektivních skutečností, které by mohly prokázat existenci takové operace. Mimoto se nejeví, že by taková právní úprava umožňovala pronajímatelům podat důkaz o neexistenci jakékoli zneužívající praktiky.
- 39 Je tedy nutno konstatovat, že právní úprava dotčená v původním řízení neumožňuje omezit odmítnutí investiční premie pouze na čistě vykonstruované operace. Mimoto nebylo před Soudním dvorem tvrzeno, že by za okolností věci v původním řízení taková operace existovala.
- 40 Ve světle předcházejících úvah je třeba konstatovat, že tato právní úprava nemůže být odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu.
- 41 V důsledku toho je na položenou otázku třeba odpovědět, že článek 49 ES brání takové právní úpravě členského státu, jaká je předmětem věci v původním řízení, podle které je podnikům pořizujícím si hmotný majetek odepřena investiční premie pouze z toho důvodu, že majetek, na nějž je tato premie požadována a který je přenechán do užívání za úplatu, je používán hlavně v jiných členských státech.

- 42 Jelikož ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu služeb tak brání takové právní úpravě, jaká je předmětem věci v původním řízení, není třeba přezkoumávat předpoklad, podle kterého by jí mohly rovněž bránit ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování.

K nákladům řízení

- 43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 49 ES brání takové právní úpravě členského státu, jaká je předmětem věci v původním řízení, podle které je podnikům pořizujícím si hmotný majetek odeprána investiční prémie pouze z toho důvodu, že majetek, na nějž je tato prémie požadována a který je přenechán do užívání za úplatu, je používán hlavně v jiných členských státech.

Podpisy.