

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. září 2006^{*}

Ve věci C-386/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 14. července 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 8. září 2004, v řízení

Centro di Musicologia Walter Stauffer

proti

Finanzamt München für Körperschaften,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet a U. Lõhmus (zpravodaj), soudci,

^{*} Jednací jazyk: němčina.

generální advokátka: C. Stix-Hackl,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. října 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Centro di Musicologia Walter Stauffer O. Thömmesem, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt München für Körperschaften C. Anneserem a K. Schmid, Rechtsanwälte, jako zmocněnci,
- za německou vládu A. Tiemann a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,
- za Irsko D. O'Haganem, jako zmocněncem, D. Moloneyem, BL, a K. Maguirem, BL,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,

— za vládu Spojeného království C. White, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,

— za Komisi Evropských společenství K. Grossem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 15. prosince 2005,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES), článku 58 Smlouvy o ES (nyní článek 48 ES), článku 59 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 49 ES), článku 66 Smlouvy o ES (nyní článek 55 ES) a článku 73b Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Centro di Musicologia Walter Stauffer, nadací založenou podle italského práva (dále jen „nadace“), a Finanzamt München für Körperschaften (dále jen „Finanzamt“) ohledně zdanění určitých příjmů za hospodářský rok 1997 daní z právnických osob.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- ³ Příloha I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (zrušený Amsterodamskou smlouvou) (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), nazvaná „Klasifikace pohybu kapitálu uvedená v článku 1 směrnice“, ve svém úvodu stanoví:

„V této klasifikaci se pohyb kapitálu třídí podle hospodářské povahy dotčených aktiv a pasiv v národní měně nebo v devizách.

Pohyb kapitálu uvedený v této klasifikaci zahrnuje:

- veškeré operace nutné při pohybu kapitálu, tj. uzavírání a plnění konkrétní transakce a spojených převodů. Transakce v zásadě probíhá mezi rezidenty různých členských států, ačkoliv některé způsoby pohybu kapitálu jsou prováděny jedinou osobou na její vlastní účet (např. převody aktiv patřících vystěhovalcům),
- operace prováděné libovolnými fyzickými nebo právníckými osobami [...],

- přístup hospodářských subjektů k veškerým finančním postupům dostupným na trhu pro účely provedení dané operace; např. princip koupě cenných papírů a jiných finančních nástrojů se netýká pouze promptních obchodů, ale také všech jiných technik obchodování – termínované obchody, transakce s opcemi nebo opčními listy, swapové transakce s jinými aktivy atd. [...],
- operace za účelem zpeněžení nebo převedení vytvořených aktiv, repatriace výnosů z tohoto zpeněžení [...] nebo okamžité použití těchto výnosů v rámci závazků z členství ve Společenství,
- operace spočívající ve splacení úvěrů nebo půjček.

Tato klasifikace není úplným seznamem pro definování pohybu kapitálu – proto existuje bod XIII. F ‚Jiný pohyb kapitálu – různé‘. Tento pojem tedy nelze vykládat způsobem, který by omezoval uplatnění principu plné liberalizace pohybu kapitálu podle článku 1 této směrnice.“

- 4 Zmíněná klasifikace obsahuje třináct různých kategorií pohybu kapitálu. V bodě II, nazvaném „Investice do nemovitostí“, se uvádí:

„A – Investice do nemovitostí na území státu nerezidenty

[...]“.

Vnitrostátní právní úprava

- 5 Relevantní ustanovení zákona z roku 1996 o dani z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuergesetz 1996, dále jen „KStG“) zní následovně:

„Článek 2: Částečné zdanění

Dani z příjmů právnických osob částečně podléhají:

1. právnické osoby, sdružení osob a seskupení majetku, které nemají sídlo ani ředitelství na území státu z příjmů obdržných na území státu; [...]

Článek 5: Osvobození od daně

- 1) Od daně z příjmů právnických osob jsou osvobozeny:

[...]

9. právnické osoby, sdružení osob a seskupení majetku, které podle svých stanov a s ohledem na svou skutečnou správu sledují výlučně

a bezprostředně cíle, které vyplývají z obecného zájmu, dobročinnosti nebo církevní služby [články 51 až 68 daňového zákoníku z roku 1977 (Abgabenordnung 1977, dále jen „AO“)]. Pokud mají obchodní provozovny, je osvobození v tomto ohledu vyloučeno. Druhá věta se nepoužije na lesní hospodářství, které provozuje přímo jejich majitel;

2) Osvobození od daně stanovené v odstavci 1 se nepoužije na:

[...]

3. daňové poplatníky částečně podléhající dani ve smyslu čl. 2 bodu 1.

[...]

Článek 8: Určení příjmu

1) Ustanovení tohoto zákona ve vzájemném spojení s ustanoveními zákona o dani z příjmu určují, co je považováno za příjem a způsob, jakým má být vypočítán.
[...]"

- 6 Relevantní ustanovení zákona z roku 1990 o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz 1990, dále jen „EStG“) znějí následovně:

„Článek 21: Pronájem

- 1) Za příjmy z pronájmu jsou považovány:

1. příjmy z pronájmu nemovitostí, zejména pozemků, budov, části budov, [...].

Článek 49: Částečně zdanitelné příjmy

- 1) Jsou příjmy vybrané na území státu pro účely částečného zdanění daní z příjmu (čl. 1 odst. 4):

[...]

6. příjmy z pronájmu, pokud nemovitost, majetek nebo práva [...] se nacházejí v zemi [...].“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 7 Nadace, která je podle italského práva uznaná za obecně prospěšnou, je vlastníkem obchodních prostor v Mnichově.
- 8 Finanzamt podrobil příjmy, které nadace měla z pronájmu těchto obchodních prostor, dani z příjmů právnických osob za hospodářský rok 1997. Nadace nevlastní v Německu prostory k provozování své činnosti a nemá pobočky. Služby spojené s pronájmem zmíněných obchodních prostor poskytuje německý správce.
- 9 Ze stanov platných v průběhu sporného hospodářského roku vyplývá, že nadace není založena za účelem dosahování zisku. Sleduje výhradně kulturní cíle, které se týkají vzdělávání a výchovy prostřednictvím podpory vyučování jak klasické výroby strunných a smyčcových nástrojů, tak historie hudby a obecně muzikologie. Nadace může vytvořit jedno nebo několik stipendií určených k tomu, aby umožnila mladým Švýcarům, zejména původem z Bernu (Švýcarsko), pobývat v Cremona (Itálie) během celého pobytu výuky.
- 10 Z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že v průběhu sporného hospodářského roku nadace sledovala obecně prospěšné cíle ve smyslu článků 51 až 68 AO. Podle tohoto soudu podpora zájmů společnosti ve smyslu článku 52 zmíněného zákona není určena k tomu, aby opatření podpory využili německí státní příslušníci. V důsledku toho je nadace v zásadě osvobozena od daně z příjmů právnických osob na základě čl. 5 odst. 1 bodu 9 první věty KStG, aniž by bylo

namíste ji podrobit dani z jejích příjmů podle druhé a třetí věty tohoto ustanovení z důvodu, že pronájem nepřekračuje rámec správy majetku a nepředstavuje podnikání ve smyslu čl. 14 odst. 1 AO.

- 11 Nicméně vzhledem k tomu, že nadace má své sídlo a ředitelství v Itálii, pobírá v Německu své příjmy z pronájmu v rámci svého částečného zdanění. Z toho vyplývá, že je třeba tedy použít čl. 5 odst. 2 bod 3 KStG, podle kterého osvobození od daně, které se použije zejména na právnické osoby sledující výhradně a bezprostředně obecně prospěšné cíle, neplatí pro daňové poplatníky částečně podléhající dani. Z tohoto ustanovení vyplývá, že z důvodu příjmů z pronájmu, které nadace pobírá v Německu z pronájmu obchodních prostor, byla podrobena dani z příjmů právnických osob.
- 12 Nadace podala proti daňovému výměru za rok 1997 stížnost z toho důvodu, že vzhledem k tomu, že je nadací uznanou za obecně prospěšnou, měla být osvobozena od daně, která byla zamítnuta. Podala tedy žalobu k Finanzgericht München, která nebyla opět úspěšná. Nadace poté podala opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof, který se ptá, zda vyloučení právnických osob z osvobození od daně, stanovené v čl. 5 odst. 2 bodu 3 KStG, je v souladu s požadavky práva Společenství.
- 13 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je slučitelné s článkem 52 Smlouvy o ES ve vzájemném spojení s článkem 58 Smlouvy o ES, s článkem 59 Smlouvy o ES ve vzájemném spojení s články 66 a 58 Smlouvy o ES, jakož i s článkem 73b Smlouvy o ES to, že obecně prospěšná nadace založená podle soukromého práva jiného členského státu, která podléhá vzhledem

k příjmům z pronájmu částečně dani na území státu, není osvobozena od daně z příjmů právnických osob na rozdíl od obecně prospěšné nadace, která pobírá příjmy stejného druhu a podléhá na území státu dani v plném rozsahu?“

K předběžné otázce

- 14 Podstatou otázky Bundesfinanzhof je, zda ustanovení Smlouvy o ES týkající se práva usazování, volného pohybu služeb nebo volného pohybu kapitálu brání tomu, aby členský stát, který osvobozuje od daně z příjmů právnických osob příjmy z pronájmu pobírané na území státu obecně prospěšnými nadacemi v zásadě v plném rozsahu podléhajícími dani, pokud jsou usazeny v tomto státě, odmítl stejným způsobem osvobodit příjmy stejného druhu obecně prospěšné nadace založené podle soukromého práva z toho důvodu, že vzhledem k tomu, že je usazena v jiném členském státě, podléhá dani na jeho území pouze částečně.
- 15 Úvodem je namístě připomenout, že přestože přímé daně spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16; ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 14, a ze dne 23. února 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 36).
- 16 Dále je namístě přezkoumat, zda s ohledem na skutkový stav projednávaného případu se nadace může dovolávat pravidel týkajících se práva usazování, volného pohybu služeb nebo pravidel upravujících volný pohyb kapitálu.

- 17 Svoboda usazování, kterou článek 52 Smlouvy přiznává příslušníkům Společenství a která zahrnuje jejich přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, které jsou stanoveny právem členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 58 Smlouvy pro společnosti založené podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, právo vykonávat činnost v dotčeném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení, (rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35; ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 30, a ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 29).
- 18 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je pojem „usazování“ ve smyslu Smlouvy velmi širokým pojmem zahrnujícím možnost příslušníka Společenství podílet se stabilně a trvale na hospodářském životě jiného členského státu, než je stát jeho původu, a dosahovat přitom zisku, a tím podporovat vzájemné hospodářské a sociální prolínání uvnitř Společenství v oblasti samostatně výdělečných činností (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 21. června 1974, Reyners, 2/74, Recueil, s. 631, bod 21, a ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard, C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 25).
- 19 Nicméně k tomu, aby se ustanovení týkající se práva na usazování mohla použít, je v zásadě nutné, aby byla zajištěna trvalá přítomnost v hostitelském členském státě, a v případě nabytí a vlastnictví nemovitostí, aby správa tohoto majetku byla aktivní. Ze skutkových okolností poskytnutých předkládajícím soudem přitom vyplývá, že nadace nevlastní v Německu prostory k provozování své činnosti a že služby spojené s pronájmem nemovitostí poskytuje německý správce.
- 20 V důsledku toho je namístě dojít k závěru, že ustanovení upravující svobodu usazování se za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, nepoužijí.

- 21 Dále je třeba určit, zda se nadace může dovolávat ustanovení článků 73b až 73g Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu.
- 22 V tomto ohledu je namístě podotknout, že Smlouva nevymezuje pojem „pohybu kapitálu“ a „plateb“. Z ustálené judikatury nicméně vyplývá, že v rozsahu, v němž článek 73b Smlouvy v podstatě převzal obsah článku 1 směrnice 88/361, a přestože tato směrnice byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (články 67 až 73 Smlouvy o EHS byly nahrazeny články 73b až 73g Smlouvy o ES, nyní články 56 ES až 60 ES), klasifikace „pohybu kapitálu“, která tvoří přílohu této směrnice, si zachovala informativní hodnotu, kterou měla dříve, než vstoupily tyto články v platnost, co se týče definice pojmu „kapitál“, přičemž podle jejího úvodu je obsažený seznam pouze demonstrativní (viz zejména rozsudky ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 21; ze dne 5. března 2002, Reisch a další, C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, Recueil, s. I-2157, bod 30, a výše uvedený rozsudek Van Hilten-van der Heijden, bod 39).
- 23 Je nesporné, že nadace, jejíž sídlo se nachází v Itálii, má v Mnichově obchodní prostory, které pronajímá. Mezi pohyby kapitálu uvedenými v příloze I směrnice 88/361 v bodě II nazvaném „Investice do nemovitostí“ figurují investice do nemovitostí na území státu nerezidenty.
- 24 Z toho vyplývá, že jak vlastnictví zmíněné nemovitosti, tak její provozování spadá do volného pohybu kapitálu. V důsledku toho není namístě přezkoumat, zda nadace jedná jakožto poskytovatel služeb.
- 25 Podle článku 73b Smlouvy jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy.

- 26 Za účelem určení, zda taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, způsobuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 73b Smlouvy, je třeba přezkoumat, zda použití této úpravy má omezující účinek ve vztahu k nadacím uznaným za obecně prospěšné, které jsou usazeny v jiných členských státech, tím, že jim nepřiznává, pokud jde o příjmy z pronájmu pobírané na území státu, osvobození, které mají nadace téhož druhu, jež jsou v plném rozsahu zdaněny na tomto území.
- 27 Skutečnost, že se osvobození příjmů z pronájmu od daně použije výhradně na nadace uznané za obecně prospěšné, které jsou v zásadě zdaněny v plném rozsahu na německém území, přitom znevýhodňuje nadace, jejichž sídlo se nachází v jiném členském státě, a může představovat překážku volného pohybu kapitálu a plateb.
- 28 Z výše uvedeného vyplývá, že taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, představuje omezení volného pohybu kapitálu, jež je v zásadě zakázáno článkem 73b Smlouvy.
- 29 Je nicméně třeba přezkoumat, zda takové omezení může být odůvodněno ve vztahu k ustanovením Smlouvy.
- 30 V tomto ohledu je důležité připomenout, že v souladu s čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy, článek 73b nezasahuje do práva členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován.

31 Článek 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy, který jakožto odchylka od základní zásady volného pohybu kapitálu, musí být nicméně předmětem striktního výkladu, nemůže být vykládán v tom smyslu, že jakékoliv daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa jejich bydliště nebo členského státu, v němž investovali svůj kapitál, budou automaticky slučitelné se Smlouvou. Odchylka stanovená v čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy je totiž sama omezena čl. 73d odst. 3 téže Smlouvy, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 73b“ (viz rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 28).

32 Je tedy namístě odlišit nerovná zacházení dovolená na základě čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy od svévolné diskriminace nebo zastřených omezení zakázaných v odstavci 3 téhož článku. Z judikatury přitom vyplývá, že proto, aby taková vnitrostátní daňová úprava, jako je daňová úprava dotčená v původním řízení, která rozlišuje mezi nadacemi podléhajícími dani v plném rozsahu a nadacemi částečně podléhajícími dani, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, jako je nezbytnost zachovat soudržnost daňového právní úpravy a účinnost daňového dohledu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 43, a výše uvedený rozsudek Manninen, bod 29). Mimoto proto, aby rozdílné zacházení s obecně prospěšnými nadacemi, které jsou v plném rozsahu zdaněny na německém území, na straně jedné, a s nadacemi stejného druhu usazenými v jiných členských státech, na straně druhé, bylo odůvodněné, nesmí překročit meze toho, co je k dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou nezbytné.

33 Finanzamt, jakož i německá vláda a vláda Spojeného království uplatňují, že nadace uznaná za obecně prospěšnou, která podléhá dani v plném rozsahu, a žalobkyně, která podléhá dani jen částečně z toho důvodu, že není rezidentem, se nenacházejí ve srovnatelné situaci.

- 34 Jednak první nadace je začleněna do německého sociálního života a zajišťuje úkoly, které by jinak musela zajistit společnost nebo vnitrostátní orgány, což by zatížilo státní rozpočet, zatímco obecně prospěšné činnosti druhé nadace se jak podle stanov, tak skutečně vztahují pouze k Italské republice a Švýcarské konfederaci.
- 35 Kromě toho podmínky, za nichž členské státy uznávají nadace za obecně prospěšné, což zahrnuje udělení daňových výhod a jiných výsad, se liší v každém členském státě podle toho, jak každý z nich vnímá veřejnou potřebnost a význam, který přiznává pojmu „obecně prospěšný“. Z toho vyplývá, že nadace, která splňuje podmínky uložené italskými právními předpisy, se nenachází v situaci srovnatelné se situací nadace, která splňuje podmínky uložené německými právními předpisy, protože je velmi pravděpodobné, že podmínky použitelné v každém členském státě, pokud jde o uznání postavení obecně prospěšné nadace, se liší.
- 36 Žádný z těchto argumentů není možno přijmout.
- 37 Zprvée, i když členské státy mají právo požadovat existenci dostatečně úzké souvislosti mezi nadacemi, které uznávají za obecně prospěšné pro účely udělení určitých daňových výhod, a činnostmi, které vykonávají, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že existence nebo neexistence takové souvislosti není relevantní pro vyřešení věci v původním řízení.
- 38 Článek 52 AO totiž uznává, že právnická osoba sleduje obecně prospěšné cíle, pokud se její činnost týká nezištné podpory zájmů společnosti, aniž by nicméně rozlišoval, zda nadace provádí svou činnost na území státu, nebo v zahraničí. Předkládající soud uvádí, že podpora zájmů společnosti ve smyslu tohoto ustanovení neznamená, že tato opatření podpory jsou ve prospěch občanů Spolkové republiky Německo či jejích obyvatel.

- 39 Zadruhé, je pravda, že jak poukazuje generální advokátka v bodě 94 svého stanoviska, právo Společenství neukládá členským státům, aby zahraniční nadace uznané za obecně prospěšné v jejich členském státě původu měly automaticky stejné uznání na jejich území. Členské státy mají totiž v tomto ohledu posuzovací pravomoc, kterou musejí vykonávat v souladu s právem Společenství (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 9. února 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, Sb. rozh. s. I-1385, bod 23). Za těchto podmínek mají volnost při rozhodování, které zájmy společnosti chtějí podporovat tím, že udělí výhody sdružením a nadacím, které nezištně sledují cíle spojené se zmíněnými zájmy.
- 40 Nic to nemění na tom, že pokud nadace uznaná za obecně prospěšnou v jednom členském státě splňuje podmínky uložené za tímto účelem právními předpisy jiného členského státu a má za cíl podporu totožných zájmů společnosti, což spadá do posouzení vnitrostátních orgánů tohoto posledně zmíněného státu, včetně soudů, orgány tohoto členského státu nemohou odmítnout této nadaci právo na rovné zacházení pouze z toho důvodu, že není usazena na jejich území.
- 41 Ve věci v původním řízení má přitom předkládající soud za to, že v průběhu sporného hospodářského období nadace sledovala obecně prospěšné cíle ve smyslu článků 51 až 68 AO a splňovala také statutární podmínky, které ji umožňovaly využít osvobození od daně z příjmů právnických osob v souladu s čl. 5 odst. 1 bodem 9 první větou KStG.
- 42 V důsledku toho za takových okolností, jako jsou okolnosti případu v původním řízení, čl. 5 odst. 2 bod 3 KStG vedl k odlišnému zacházení z důvodu sídla nadací, které se nacházejí v objektivně srovnatelné situaci. Z toho vyplývá, že takové daňové opatření nemůže v zásadě představovat nerovné zacházení dovolené na základě čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy, ledaže by mohlo být odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Verkooijen, bod 46, a Manninen, bod 29, jakož i rozsudek ze dne 19. ledna 2006, Bouanich, C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 38).

- 43 Za účelem odůvodnění rozdílného zacházení jednak s nadacemi uznanými za obecně prospěšné, které v plném rozsahu podléhají dani na německém území, a jednak s nadacemi, které nejsou usazené v tomto členském státě, byly před Soudním dvorem uváděny cíle týkající se zejména podpory kultury, vzdělávání a výchovy, účinnosti daňového dohledu, nezbytnosti zajistit soudržnost vnitrostátní daňové úpravy, nezbytnosti zachovat základ daně, jakož i boje proti kriminalitě.
- 44 Zaprvé, Finanzamt se domnívá, že na daňovou výsadu tuzemských nadací, které sledují kulturní cíle, se vztahují čl. 92 odst. 3 písm. d) Smlouvy o ES [nyní po změně čl. 87 odst. 3 písm. d) ES] a článek 128 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 151 ES), a že tudíž odchylná pravidla použitelná na tuzemské nadace, které sledují výhradně cíle výchovy a vzdělávání, jsou slučitelná s právem Společenství.
- 45 Tento argument nemůže být přijat. I když je pravda, že určité cíle spojené na vnitrostátní úrovni s podporou kultury a vzdělávání na vysoké úrovni mohou představovat naléhavé důvody obecného zájmu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 26. února 1991, Komise v. Řecko, C-198/89, Recueil, s. I-727, a ze dne 13. listopadu 2003, Neri, C-153/02, Recueil, s. I-13555, bod 46), nemění to nic na tom, že ve světle informací, které má Soudní dvůr k dispozici, se nezdá, že dotčená právní úprava osvobození od daně sleduje takové cíle nebo představuje podporu upravenou v článcích 92 a 93 Smlouvy o ES. Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že článek 52 AO nestanoví, že z činnosti nadací uznaných za obecně prospěšné musí mít prospěch společnost v tuzemsku.
- 46 Zadruhé, jak Finanzamt, tak německá vláda, vláda Irska a vláda Spojeného království tvrdí, že daňová úprava dotčená ve věci v původním řízení je odůvodněna zaprvé obtížností ověřit, zda a v jakém rozsahu nadace uznaná za obecně prospěšnou v zahraničí skutečně splňuje statutární cíle ve smyslu vnitrostátních právních předpisů, a zadruhé nezbytností kontroly skutečné správy této nadace.

47 Soudní dvůr mnohokrát rozhodl, že účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (viz zejména rozsudky ze dne 20. února 1979, *Rewe-Zentral*, zvaný „*Cassis de Dijon*“, 120/78, Recueil, s. 649, bod 8, a ze dne 15. května 1997, *Futura Participations a Singer*, C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 31).

48 Členský stát tak předtím, než osvobodí nadaci od daně, je oprávněn použít opatření, která mu jasně a přesně umožní ověřit, zda splňuje podmínky vyžadované vnitrostátními právními předpisy pro toto osvobození, a zkontrolovat její skutečnou správu na základě například předložení roční účetní závěrky a výroční zprávy. V případě nadací usazených v jiných členských státech se sice může zdát obtížnější provést nezbytná ověření. Jedná se nicméně o pouhou správní nesnáz, která není dostatečná k odůvodnění odmítnutí orgánů dotčeného členského státu osvobodit zmíněné nadace od daně stejným způsobem, jako jsou osvobozeny nadace stejného druhu, které v plném rozsahu podléhají dani v tomto státě (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 4. března 2004, *Komise v. Francie*, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 29).

49 V tomto ohledu je třeba připomenout, že nic nebrání dotčeným daňovým orgánům, aby si od nadace uznané za obecně prospěšnou, která se domáhá osvobození od daně, vyžádaly předložení relevantních dokladů, umožňujících jim provést nezbytná ověření. Kromě toho vnitrostátní právní úprava, která zcela brání daňovému poplatníkovi předložit takové důkazy, nemůže být odůvodněna účinností daňového dohledu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Laboratoires Fournier*, bod 25).

50 Dotčené daňové orgány se mimoto mohou na základě směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. věst. L 359, s. 30), obrátit

na orgány jiného členského státu, aby získaly veškeré informace, které se jeví jako nezbytné pro správné vyměření daně daňovému poplatníku, včetně možnosti osvobodit ho od daně (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. října 1999, Vestergaard, C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 26, a ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 42).

- 51 Zatřetí, německá vláda uplatňuje, že osvobození nadací, které nejsou rezidenty, od daně z příjmů právnických osob, pokud jde o příjmy, které mají ze správy majetku, jenž se nachází v Německu, ohrožuje soudržnost vnitrostátní daňové úpravy. Podle této vlády je cílem osvobození zrušit daňovou povinnost z důvodu činností zasvěcených obecnému zájmu, které provádějí nadace uznané za obecně prospěšné. V rozsahu, v němž tyto nadace přímo zajišťují společné blaho, nahrazují stát, který jim může jako náhradu za to udělit daňovou výhodu, aniž by porušil svou povinnost rovného zacházení.
- 52 V tomto ohledu je namístě připomenout, že Soudní dvůr připustil, že nezbytnost zachovat soudržnost daňové úpravy může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 28, a ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie, C-300/90, Recueil, s. I-305, bod 21).
- 53 K tomu, aby argument založený na takovém odůvodnění mohl obstát, je však třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotčenou daňovou výhodou a vyrovnáním této výhody určitým daňovým odvodem (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 18; ze dne 27. června 1996, Asscher, C-107/94, Recueil, s. I-3089, bod 58; ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 29; výše uvedený rozsudek Vestergaard, bod 24; rozsudek ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 52).

- 54 Jak vyplývá z bodů 21 až 23 výše uvedeného rozsudku Bachmann a z bodů 14 až 16 výše uvedeného rozsudku Komise v. Belgie tyto rozsudky jsou založeny na zjištění, že v belgickém právu existovala přímá souvislost mezi možností odečíst splátky na pojistné od zdanitelných příjmů a pozdějším zdaněním částek vyplacených pojistitelem u téhož daňového poplatníka podléhajícího dani z příjmů (výše uvedený rozsudek Manninen, bod 42).
- 55 Argument německé vlády, který má za cíl odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu nezbytností zajistit soudržnost své daňové úpravy, nemůže být nicméně přijat.
- 56 Jednak totiž daňová výhoda, která spočívá v osvobození příjmů z pronájmu od daně, neodpovídá zatížení, které nesou nadace v zásadě v plném rozsahu podléhající dani. Jinými slovy z pohledu daňové právní úpravy neexistuje přímá souvislost mezi tímto osvobozením a vyrovnáním této výhody určitým daňovým odvodem.
- 57 Kromě toho, i když se snaha zachovat výhodu osvobození od daně pro nadace uznané za obecně prospěšné, které sledují politické cíle tohoto členského státu, může na první pohled zdát legitimní, nic to nemění na tom, že s ohledem na informace, které Soudnímu dvoru poskytl předkládající soud, článek 52 AO nestanoví, že opatření podpory jsou ve prospěch vnitrostátního společenství. Na tomto základě zmíněný soud dochází k závěru, že nadace dotčená v původním řízení by mohla být osvobozena od daně, pokud by zachovala stejné cíle a měla své sídlo v Německu.
- 58 Začtvrté, německá vláda zdůrazňuje, že odmítnutí osvobodit nadace částečně podléhající dani od daně je odůvodněno nezbytností zachovat daňový základ.

- 59 Přiznání práva na osvobození od daně z příjmů právnických osob obecně prospěšným nadacím, které nejsou rezidenty, by jistě Spolkové republice Německo způsobilo snížení daňových příjmů z daně z příjmů právnických osob. Z ustálené judikatury nicméně vyplývá, že snížení daňových příjmů nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možno dovolávat pro odůvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Verkooijen, bod 59; rozsudek ze dne 3. října 2002, Danner, C-136/00, Recueil, s. I-8147, bod 56; výše uvedené rozsudky X a Y, bod 50, jakož i výše uvedený rozsudek Manninen, bod 49).
- 60 Zapáté, na jednání bylo zejména Finanzamt a německou vládou tvrzeno, že není vyloučeno, že kriminální sdružení a teroristické organizace využívají právní postavení nadací pro účely praní peněz a protiprávního převodu finančních prostředků mezi členskými státy.
- 61 I kdyby orgány členského státu vyhrazením výhody osvobození od daně nadacím uznaným za obecně prospěšné, které jsou usazeny na území státu, sledovaly cíl bojovat proti kriminalitě, nic to nemění na tom, že obecná domněnka o kriminální činnosti nemůže být založena na okolnosti, že nadace je usazena v jiném členském státě. Kromě toho vyloučení takových nadací z výhody osvobození od daně, zatímco existuje několik způsobů jak kontrolovat účty a činnosti těchto nadací, se zdá být opatřením překračujícím meze toho, co je nezbytné k boji proti kriminalitě (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Gambelli a další, C-243/01, Recueil, s. I-13031, bod 74).
- 62 S ohledem na výše uvedené úvahy je namístě odpovědět na položenou otázku tak, že článek 73b Smlouvy ve vzájemném spojení s článkem 73d Smlouvy musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát, který osvobozuje od daně z příjmů právnických osob příjmy z pronájmu pobírané na území státu obecně

prospěšnými nadacemi v zásadě v plném rozsahu podléhajícími dani, pokud jsou usazeny v tomto státě, odmítl stejným způsobem osvobodit příjmy stejného druhu obecně prospěšné nadace založené podle soukromého práva z toho důvodu, že vzhledem k tomu, že je usazena v jiném členském státě, podléhá dani na jeho území pouze částečně.

K nákladům řízení

- ⁶³ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 73b Smlouvy o ES ve vzájemném spojení s článkem 73d Smlouvy musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát, který osvobozuje od daně z příjmů právnických osob příjmy z pronájmu pobírané na území státu obecně prospěšnými nadacemi v zásadě v plném rozsahu podléhajícími dani, pokud jsou usazeny v tomto státě, odmítl stejným způsobem osvobodit příjmy stejného druhu obecně prospěšné nadace založené podle soukromého práva z toho důvodu, že vzhledem k tomu, že je usazena v jiném členském státě, podléhá dani na jeho území pouze částečně.

Podpisy.