

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

16. června 2011 *

Ve věci C-10/10,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU,
podaná dne 8. ledna 2010,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci, s adresou
pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Rakouské republice, zastoupené C. Pesendorfer, jako zmocněnkyní, s adresou pro
účely doručování v Lucemburku,

žalované,

* Jednací jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal (zpravodaj) a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,
vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. března 2011,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Rakouská republika tím, že umožnila odpočitatelnost darů poskytnutých zařízením pověřeným výzkumnými a vzdělávacími činnostmi výhradně v případě, že uvedená zařízení jsou usazena v Rakousku, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a z článku 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 40 Dohody o EHP stanoví:

„V rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech [Evropské unie] nebo státech [Evropského sdružení volného obchodu (ESVO)], jakož i diskriminace na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Ustanovení nezbytná pro provádění tohoto článku jsou obsažena v příloze XII.“

- 3 Příloha XII Dohody o EHP, nazvaná „Volný pohyb kapitálu“, odkazuje na směrnici Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/001, s. 10). Podle čl. 1 odst. 1 této směrnice se pohyb kapitálu člení podle klasifikace uvedené v její příloze I.

Vnitrostátní právo

- 4 Ustanovení § 4 rakouského zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz) ze dne 7. července 1988 (BGBl. 400/1988, dále jen „EStG“) považuje určení zisku za základ pro stanovení daně z příjmu. Toto ustanovení stanoví, že provozní výdaje snižují zisk.

Odstavec 4 uvedeného ustanovení specifikuje zejména to, že některé zvlášť uvedené výdajové položky „jsou vždy“ provozními výdaji.

- 5 Ustanovení § 4a bodu 1 uvedeného zákona ve znění vyplývajícím ze zákona o daňové reformě z roku 2009 (BGBl. I, 26/2009, dále jen „EStG ve znění pozdějších předpisů“), které se týká darů poskytnutých z provozního kapitálu, provádí výčet řady darů, které jsou rovněž považovány za provozní výdaje. V tomto rámci § 4a EStG ve znění pozdějších předpisů přebírá výčet provozních výdajů, který byl do 31. března 2009 obsažen v § 4 odst. 4 bodu 5 EStG.
- 6 Ustanovení § 4a EStG ve znění pozdějších předpisů zní následovně:

„Za provozní výdaje se považují rovněž:

1. dary z provozního kapitálu pro účely

- výzkumných činností nebo
- vzdělávacích činností v oblasti vzdělávání dospělých, jestliže se týkají vědeckého nebo uměleckého vzdělávání a splňují požadavky zákona o univerzitách z roku 2002,

a vypracování s nimi souvisejících vědeckých publikací a dokumentů, poskytnuté následujícím zařízením:

- a) univerzitám, uměleckým vysokým školám a Akademii výtvarných umění, jejich fakultám, ústavům nebo zvláštním zařízením;

- b) fondům založeným spolkovým nebo zemským zákonem a pověřeným úkoly týkajícími se podpory výzkumu;
- c) Rakouské akademii věd;
- d) právně nesamostatným zařízením samosprávných územních celků, pověřeným především výše uvedenými výzkumnými a vzdělávacími činnostmi pro rakouskou vědu nebo hospodářství a vypracováváním s nimi souvisejících vědeckých publikací a dokumentací;
- e) právníkům osobám, které jsou pověřeny především úkoly spojenými s výše uvedenými výzkumnými a vzdělávacími činnostmi v zájmu rakouské vědy nebo hospodářství a vypracováváním s nimi souvisejících vědeckých publikací nebo dokumentací. Další podmínkou je, aby samosprávné územní celky měly v těchto právnických osobách přinejmenším většinový podíl nebo aby právníká osoba jako veřejnoprávní subjekt ve smyslu § 34 a násl. spolkového daňového zákoníku sledovala výhradně vědecké cíle.

Splnění podmínek stanovených v písm. d) a e) dokládá dotyčné zařízení osvědčením Finanzamt Wien 1/23, s doložkou, podle které může být kdykoli odebráno. Seznam všech zařízení, jimž bylo takové osvědčení vydáno, musí být zveřejněn alespoň jednou ročně vhodnou elektronickou formou na uvítací stránce spolkového ministerstva financí. Tržní hodnota darů je odpočitatelná v rozsahu, ve kterém spolu s tržní hodnotou darů ve smyslu bodu 2 nepřevyšuje 10 % zisku za bezprostředně předcházející hospodářský rok.

[...]"

Skutkový základ sporu a postup před zahájením soudního řízení

- 7 Dopisem ze dne 12. května 2005 požádala Komise spolkové ministerstvo financí Rakouské republiky, aby upřesnilo, zda mohou být příjemci darů podle § 4 odst. 4 bodu 5 EStG (nyní § 4a bod 1 EStG ve znění pozdějších předpisů) pouze zařízení usazená v Rakousku, nebo zda se může jednat rovněž o obdobná zařízení nacházející se v jiných členských státech Unie nebo Evropského hospodářského prostoru (EHP).
- 8 Spolkové ministerstvo financí na tento dopis odpovědělo dopisem ze dne 5. září 2005, ve kterém potvrdilo, že příjemci darů vymezených v § 4 odst. 4 bodu 5 písm. a) až d) EStG mohou být pouze rakouská zařízení. Naopak, použití § 4 odst. 4 bodu 5 písm. e) EStG se svým zněním na vnitrostátní zařízení neomezuje.
- 9 Dne 4. dubna 2007 zaslala Komise Rakouské republice první výzvu dopisem, ve které došla k závěru, že § 4 odst. 4 bod 5 písm. a) až e) EStG porušuje článek 49 ES, jakož i článek 36 Dohody o EHP, a vyzvala tento členský stát k předložení vyjádření k této věci ve lhůtě dvou měsíců od oznámení tohoto dopisu.
- 10 Rakouská republika ve své odpovědi ze dne 5. června 2007 vystoupila proti uplatnění ustanovení o volném pohybu služeb a použila argument, že dary upravené sporným ustanovením nepředstavují protiplnění za poskytnutí služby. Rovněž popřela jakékoli porušení volného pohybu kapitálu.

- 11 Komise v doplňující výzvě dopisem ze dne 6. května 2008 předané Rakouské republice dne 8. května 2008 doplnila právní posouzení uvedené v první výzvě dopisem, když uvedla, že vedle volného pohybu služeb své posouzení zakládá na ustanoveních týkajících se volného pohybu kapitálu, a sice článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP, jelikož dotčený daňový režim činí dary poskytnuté zařízením usazeným v jiných členských státech Unie nebo EHP méně přitažlivými.
- 12 Dopisem ze dne 9. července 2008 Rakouská republika odpověděla odkazem – v podstatné části – na svou odpověď ze dne 5. června 2007, podle níž nedošlo k porušení volného pohybu služeb ani volného pohybu kapitálu.
- 13 Komise s touto odpovědí nebyla spokojena a dne 19. března 2009 tedy přijala odůvodněné stanovisko, ve kterém došla k závěru, že Rakouská republika tím, že umožnila daňovou odpočitatelnost darů poskytnutých zařízením pověřeným výzkumnými a vzdělávacími činnostmi pouze v případě, že uvedená zařízení jsou usazena v Rakousku, porušuje povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o EHP. Ve svém právním rozboru § 4 odst. 4 bodu 5 EStG Komise rozlišovala mezi ustanoveními tohoto bodu 5 písm. a) až d) na straně jedné, a ustanoveními uvedeného bodu 5 písm. e) na straně druhé. Podle Komise prvně uvedená ustanovení rozlišovala v závislosti na sídle dotčeného zařízení. Pouze dary ve prospěch zařízení uvedených v těchto ustanoveních a usazených v Rakousku mohly být uznány za provozní výdaje odpočitatelné od daně. Přestože § 4 odst. 4 bod 5 písm. e) EStG naproti tomu nezavádí žádné rozlišování založené na sídle příjemce darů, kvalifikace darů jako provozních výdajů je přiznána pouze tehdy, jestliže dotčená právnická osoba své činnosti vykonává převážně ve prospěch rakouské vědy nebo hospodářství.

- ¹⁴ Dopisem ze dne 25. května 2009 Rakouská republika zopakovala a doplnila argumenty, které již uplatnila ve svých odpovědích na výzvu dopisem a na doplňující výzvu dopisem. Za těchto podmínek se Komise rozhodla podat projednávanou žalobu.

K žalobě

Argumentace účastnic řízení

- ¹⁵ Podle Komise je § 4a bod 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů tím, že povoluje daňový odpočet pouze pro dary poskytnuté zařízením pověřeným výzkumnými a vzdělávacími činnostmi se sídlem v Rakousku, a vylučuje tak dary poskytnuté srovnatelným zařízením usazeným v jiných členských státech Unie nebo EHP, v rozporu s volným pohybem kapitálu, tak jak je zaručen článkem 56 ES a článkem 40 Dohody o EHP.
- ¹⁶ Takové ustanovení rakouských právních předpisů je v zásadě zakázáno článkem 56 ES, aniž je lze odůvodnit. Ze znění tohoto ustanovení i z argumentů uplatněných Rakouskou republikou během postupu před zahájením soudního řízení jasně vyplývá, že uvedené ustanovení rozlišuje na základě čistě zeměpisných kritérií, a to podle toho, zda má příjemce darů své sídlo v Rakousku. Všechny tyto úvahy týkající se článku 56 ES platí obdobně pro článek 40 Dohody o EHP.

- 17 Rakouská republika připouští, že § 4a bod 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů do určité míry rozlišuje mezi zařízeními usazenými v Rakousku a zařízeními usazenými v jiných členských státech, ale má za to, že toto ustanovení nepředstavuje omezení volného pohybu kapitálu. Zaprvé má za to, že výzkumná a vzdělávací zařízení vyjmenovaná v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů nejsou objektivně srovnatelná s obdobnými zařízeními usazenými v jiných členských státech, jelikož pouze prvně uvedená podléhají vlivu veřejné moci Rakouské republiky.
- 18 Zadruhé, jestliže by se prokázalo omezení volného pohybu kapitálu, Rakouská republika se domnívá, že je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu. Konkrétněji, omezení daňové odpočitatelnosti darů zařízeními uvedeným v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů odpovídá cíli zachování a podpory postavení Rakouska jakožto kulturního a vědeckého centra, který je obecným zájmem národního společenství. Zařízení nespádající do § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů však stejně jako srovnatelná zařízení usazená v jiných členských státech než v Rakouské republice mohou těžit z daňové odpočitatelnosti darů podle § 4a bodu 1 písm. e) EStG ve znění pozdějších předpisů, sledují-li v oblasti vědy a hospodářství cíle obecného zájmu.
- 19 Zřeknutí se daňových příjmů z důvodu daňové odpočitatelnosti darů poskytnutých výzkumným a vzdělávacím zařízení uvedeným v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů je odůvodněno tím, že tato zařízení přispívají k obecnému zájmu věcnými plněními a že tyto dary lze považovat za platbu daní. Daňová odpočitatelnost darů na základě tohoto ustanovení tedy umožňuje poskytnout další finanční prostředky pro plnění veřejných úkolů.

- 20 Omezení daňové odpočitatelnosti darů na výzkumná a vzdělávací zařízení uvedená v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů je přiměřené a nezbytné pro dosažení sledovaného cíle. Rozšíření této odpočitatelnosti na zařízení usazená v jiných členských státech než v Rakouské republice by nemohlo zajistit tytéž cíle, jelikož jeho důsledkem by bylo, že z části dotčených darů, odpočitatelných do výše 10 % výše zisku dárce, by těžila zařízení sledující cíle, které nejsou v obecném zájmu Rakouské republiky, čímž by se o stejnou částku snížily prostředky pro zařízení usazená v tomto členském státě.

Závěry Soudního dvora

- 21 V probíhajícím řízení je třeba bez dalšího podotknout, že Komise se, jak vyplývá z její žaloby, zaměřuje pouze na § 4a bod 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů, a nikoli na uvedený bod 1 písm. e).
- 22 Komise v podstatě tvrdí, že § 4a bod 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů tím, že umožňuje daňovou odpočitatelnost darů poskytnutých zařízením vyjmenovaným v tomto ustanovení, rozlišuje pouze na základě kritéria sídla příjemce daru, což je neslučitelné s požadavky článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP.
- 23 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice přímé daně spadají do pravomoci členských států, ty však musejí při jejím výkonu dodržovat právo Unie (viz zejména rozsudek ze dne 28. října 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659, bod 23 a citovaná judikatura).

- ²⁴ Článek 56 odst. 1 Smlouvy o ES zakazuje veškerá omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi. Smlouva o ES sice pojem pohyb kapitálu nevymezuje, je však nesporné, že směrnice 88/361, společně s klasifikací tvořící její přílohu, má při vymezení tohoto pojmu informativní úlohu (viz rozsudek ze dne 28. září 2006, Komise v. Nizozemsko, C-282/04 a C-283/04, Sb. rozh. s. I-9141, bod 19). Dary a podpory jsou přitom uvedeny v oddíle XI přílohy I směrnice 88/361, který má název „Osobní pohyb kapitálu“.
- ²⁵ V projednávaném případě EStG ve znění pozdějších předpisů stanoví daňovou odpočitatelnost darů poskytnutých z provozního kapitálu ve prospěch výzkumných a vzdělávacích zařízení vyjmenovaných v jeho § 4a bodu 1 písm. a) až e). Jak Rakouská republika uznala v průběhu postupu před zahájením soudního řízení, příjemci darů vymezených v tomto § 4a bodu 1 písm. a) až d) mohou být pouze zařízení se sídlem v tomto členském státě.
- ²⁶ V důsledku toho je třeba uvést, že dotčený režim daňových odpočtů má pro daňové poplatníky poskytující dary výzkumným a vzdělávacím zařízením usazeným v jiném členském státě než v Rakouské republice za následek vyšší daňovou zátěž, nežli je tomu u daňových poplatníků poskytujících dary zařízením vyjmenovaným v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů. Jelikož je možnost získat daňový odpočet způsobila ovlivnit významným způsobem štedrost dárce, je nemožnost provést odpočet darů poskytnutých výzkumným a vzdělávacím zařízením usazeným v jiném členském státě než v Rakouské republice s to odrazovat daňové poplatníky od poskytování darů ve prospěch těchto zařízení (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 38).
- ²⁷ Ustanovení § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů tedy představuje omezení pohybu kapitálu v zásadě zakázané čl. 56 odst. 1 ES.

- 28 Podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES však článkem 56 ES není dotčeno právo členských států „uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí ve stejné situaci, podle [...] místa, kde je jejich kapitál investován“. Tato výjimka je sama zúžena čl. 58 odst. 3 ES, 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 56“. Rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je tudíž třeba odlišit od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož článku.
- 29 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že k tomu, aby taková vnitrostátní daňová úprava, jaká je dotčena v této věci, jež rozlišuje mezi dary poskytnutými vnitrostátním zařízením a zařízením usazeným v jiném členském státě, 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. Aby rozdílné zacházení bylo odůvodněné, nesmí mimoto překročit meze toho, co je k dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou nezbytné (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. září 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 32, a výše uvedený rozsudek *Persche*, bod 41).
- 30 Rakouská republika zaprvé tvrdí, že zařízení uvedená v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů nejsou objektivně srovnatelná s obdobnými výzkumnými a vzdělávacími zařízeními usazenými v jiných členských státech. Ústí-li totiž daňový režim uplatňovaný na dotčené dary v rozdílné zacházení s daňovými poplatníky v závislosti na místě, ve kterém je jejich kapitál investován, má Rakouská republika za to, že rozdílné zacházení s rakouskými daňovými poplatníky poskytujícími dary

zařízením uvedeným v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů na straně jedné, a rakouskými daňovými poplatníky poskytujícími dary obdobným zařízením usazeným v jiných členských státech na straně druhé, je vzhledem k odlišnostem mezi příjemci uvedených darů povolené.

- 31 Podle Rakouské republiky je toto rozdílné zacházení odůvodněno vlivem vykonávaným veřejnou mocí v Rakousku na zařízení vyjmenovaná v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů, který není vykonáván v případě zařízení usazených v jiných členských státech. Tento vliv umožňuje orgánům veřejné moci vymezit cíle obecného zájmu, jež se váží k zařízením vyjmenovaným v tomto ustanovení, aktivně je směřovat při plnění těchto cílů a zasáhnout, jestliže uvedené cíle nejsou splněny.
- 32 V tomto ohledu je třeba uvést, že členské státy sice mají volnost při rozhodování, které cíle obecného zájmu chtějí podporovat tím, že udělí daňové výhody soukromým nebo veřejným subjektům, které o jejich dosažení nezištně usilují a dodržují požadavky týkající se uskutečňování uvedených cílů, musejí však tuto posuzovací pravomoc vykonávat v souladu s právem Unie (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Persche, bod 48). Je sice pravda, že vnitrostátní orgány mají k dispozici další prostředky, které jim umožňují dohlížet na chod zařízení usazených na rakouském území a ovlivňovat jej, v porovnání se zařízeními usazenými v jiném členském státě, což však nic nemění na tom, že Rakouská republika neprokázala, že by takový zásah do řízení dotčených zařízení byl nezbytný pro zajištění dosažení cílů obecného zájmu, které tento členský stát hodlá podporovat.
- 33 Mimoto je sice legitimní, aby členský stát vyhradil poskytnutí daňových výhod zařízením, jejichž činnost sleduje některé z cílů obecného zájmu, nemůže však poskytnutí takových výhod vyhradit pouze zařízením usazeným na jeho území (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Persche, bod 44).

- 34 V projednávaném případě Rakouská republika uvádí, že cílem obecného zájmu sledovaným § 4a bodem 1 EStG ve znění pozdějších předpisů je podpora postavení Rakouska jako centra vědy a vzdělávání. Jak uvedla generální advokátka v bodě 56 svého stanoviska, je tento cíl vymezen tak, že ho splňují téměř všechna výzkumná a vzdělávací zařízení se sídlem v Rakousku, zatímco veškerá obdobná zařízení usazená v jiném členském státě jsou z možnosti poskytnutí dotčené daňové výhody automaticky vyloučena.
- 35 Z toho plyne, že jediným kritériem, na jehož základě lze rozlišovat mezi daňovými poplatníky poskytujícími dary zařízením se sídlem v Rakousku a daňovými poplatníky poskytujícími dary obdobným zařízením usazeným v jiném členském státě, je ve skutečnosti místo usazení příjemce daru. Takové kritérium nemůže z povahy věci představovat platné kritérium pro posouzení objektivní srovnatelnosti situací, a tedy pro prokázání objektivního rozdílu mezi nimi (viz obdobně k volnému pohybu služeb rozsudek ze dne 11. září 2007, Schwarz a Gootjes-Schwarz, C-76/05, Sb. rozh. s. I-6849 body 72 a 73).
- 36 Je tudíž třeba odmítnout argumentaci Rakouské republiky, podle níž se zařízení vyjmenovaná v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů na straně jedné, a obdobná výzkumná a vzdělávací zařízení usazená v jiných členských státech na straně druhé nenacházejí v situaci, která by byla objektivně srovnatelná, a podle níž je v důsledku toho rozdílné zacházení s daňovými poplatníky povinnými k dani z příjmu v Rakousku v závislosti na tom, kam investovali svůj kapitál, odůvodněné.
- 37 Zadruhé sice Soudní dvůr ohledně argumentu vycházejícího z existence naléhavého důvodu obecného zájmu v bodě 23 rozsudku ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057), rozhodl, že podpora výzkumu a vývoje může představovat takový důvod, měl však za to, že vnitrostátní právní úprava, která

vyhrazuje nárok na slevu na dani pouze pro výzkumné činnosti uskutečňované v dotčeném členském státě, je v přímém rozporu s cílem politiky Unie v oblasti technologického výzkumu a vývoje. Podle čl. 163 odst. 2 ES má tato politika za cíl zejména odstranit daňové překážky spolupráce v oblasti výzkumu, a v důsledku toho nemůže být prováděna prostřednictvím podpory výzkumu a vývoje na vnitrostátní úrovni. Stejně tak je tomu u daňového režimu vázícího se k darům dotčeným v projednávaném případě, uplatňuje-li Rakouská republika pro omezení odpočitatelnosti darů poskytnutých rakouským výzkumným centrům a univerzitám tentýž cíl.

38 Pakliže Rakouská republika uplatňuje cíl podpory vnitrostátního vzdělávání, i za předpokladu, že by takový cíl mohl představovat naléhavý důvod obecného zájmu způsobilý odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu, to nic nemění na tom, že aby bylo omezující opatření odůvodněné, musí dodržovat zásadu proporcionality. V tomto ohledu je nutné konstatovat, že Rakouská republika nepředložila žádný argument, který by umožňoval prokázat, že cíle, který v této oblasti sleduje, by nebylo možné dosáhnout bez sporného ustanovení a že by jej nebylo možné dosáhnout s pomocí méně omezujících prostředků ohledně možnosti rakouských daňových poplatníků zvolit si příjemce darů, které chtějí poskytnout.

39 Rakouská republika se totiž omezuje na tvrzení – navíc dosti obecné – že účinkem rozšíření možnosti daňové odpočitatelnosti darů na zařízení usazená v jiných členských státech by byl částečný přesun darů v současnosti určených rakouským zařízením, a v důsledku toho pokles prostředků, které mají tato zařízení k dispozici díky příjmům pocházejícím z darů. Podle tohoto členského státu doplňují prostředky pocházející ze soukromých darů rozpočet těchto zařízení, takže dotčená daňová odpočitatelnost darů umožňuje poskytnout na tyto veřejné úkoly další finanční prostředky, aniž by se zvyšovaly rozpočtové výdaje.

- 40 Ohledně tohoto argumentu z ustálené judikatury vyplývá, že nezbytnost předcházet snížení daňového výnosu nepatří k důvodům uvedeným v článku 58 ES, ani nemůže být považována za naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení svobody zavedené Smlouvou (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Persche, bod 46 a citovaná judikatura).
- 41 Z toho plyne, že omezení volného pohybu kapitálu vyplývající ze sporného režimu nelze ospravedlnit důvody uplatněnými Rakouskou republikou.
- 42 Vzhledem k tomu, že ustanovení článku 40 Dohody o EHP mají stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 56 ES (viz rozsudek ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko, C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 33, a výše uvedený rozsudek Établissements Rimbaud, bod 22), se všechny výše uvedené úvahy za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané žaloby, použijí obdobně na uvedený článek 40.
- 43 Ze všeho, co bylo uvedeno výše, plyne, že § 4a bod 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů tím, že omezuje odpočitatelnost darů z daně z příjmu na dary poskytnuté zařízením se sídlem v Rakousku, představuje omezení volného pohybu kapitálu zakotveného v člancích 56 ES a 40 Dohody o EHP.
- 44 Je tudíž třeba konstatovat, že Rakouská republika tím, že umožnila odpočitatelnost darů poskytnutých zařízením pověřeným výzkumnými a vzdělávacími činnostmi výhradně v případě, že uvedená zařízení jsou usazena v Rakousku, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o EHP.

K nákladům řízení

- ⁴⁵ 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 náhradu nákladů řízení od Rakouské republiky požadovala a Rakouská republika neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

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

- 1) Rakouská republika tím, že připustila odpočitatelnost darů poskytnutých zařízením pověřeným výzkumnými a vzdělávacími činnostmi výhradně v případě, že uvedená zařízení jsou usazena v Rakousku, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992.**
- 2) Rakouské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.