

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)
zo 14. septembra 2006 *

Vo veci C-386/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) zo 14. júla 2004 a doručený Súdnemu dvoru 8. septembra 2004, ktorý súvisí s konaním:

Centro di Musicologia Walter Stauffer

proti

Finanzamt München für Körperschaften,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet a U. Löhms (spravodajca),

* Jazyk konania: nemčina.

generálna advokátka: C. Stix-Hackl,
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. októbra 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Centro di Musicologia Walter Stauffer, v zastúpení: O. Thömmes, Rechtsanwalt,

- Finanzamt München für Körperschaften, v zastúpení: C. Anneser a K. Schmid, splnomocnení zástupcovia,

- nemecká vláda, v zastúpení: A. Tiemann a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,

- Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca, a D. Moloney, BL, a K. Maguire, BL,

- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,

- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. White, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Hill, barrister,

- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: K. Gross a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 15. decembra 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES), 58 Zmluvy ES (teraz článok 48 ES), 59 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 49 ES), 66 Zmluvy ES (teraz článok 55 ES), a 73b Zmluvy ES (teraz článok 56 ES).

- 2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Centro di Musicologia Walter Stauffer, nadáciou založenou podľa talianskeho práva (ďalej len „nadácia“), a Finanzamt München für Körperschaften (ďalej len „Finanzamt“), ktorého predmetom je zdanenie určitých príjmov daňou z príjmov právnických osôb za daňový rok 1997.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

- 3 Príloha I smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy (zrušený Amsterdamskou zmluvou) (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), s nadpisom „Nomenklatúra kapitálových pohybov uvedená v článku 1 tejto smernice“ vo svojom úvode uvádza:

„V rámci tejto nomenklatúry sú kapitálové pohyby klasifikované podľa ekonomickej povahy aktív a pasív, s ktorými súvisia, vyjadrené buď v národnej mene, alebo v cudzej mene.

Kapitálové pohyby uvedené v tejto terminológii sa týkajú:

- všetkých operácií potrebných na účely kapitálových pohybov: uzatvárania a realizácie transakcií a súvisiacich prevodov. Tieto transakcie sa väčšinou uskutočňujú medzi tuzemcami v rozličných členských štátoch, hoci niektoré kapitálové pohyby sa realizujú jednou osobou na svoj vlastný účet (napr. prevody aktív patriacich emigrantom),

- operácií realizovaných akoukoľvek fyzickou alebo právnickou osobou...

- prístupu účastníkov trhu ku všetkým finančným technikám dostupným na trhu používaným na účely realizácie uvedených operácií. Napríklad pojem nadobúdania cenných papierov a iných finančných dokumentov sa nevzťahuje len na okamžité transakcie, ale aj na dostupné techniky obchodovania: na termínové obchody, na opčné obchody alebo obchody s opčnými listami, na swapy (výmeny) za iné aktíva atď. ...,

- operácií zameraných na likvidáciu alebo prevod vytvorených aktív, na repatriáciu výsledkov ich likvidácie... alebo na okamžité využívanie týchto výsledkov v rámci záväzkov spoločenstva,

- operácií zameraných na splácanie úverov alebo pôžičiek.

Táto nomenklatúra nepredstavuje úplný zoznam vysvetlení pojmu kapitálové pohyby, čím je odôvodnený bod XIII — F. „Iné kapitálové pohyby — rôzne“. Preto sa nemôže vykladať ako obmedzujúca rozsah pôsobnosti zásady úplnej liberalizácie kapitálových pohybov uvedenej v článku 1 tejto smernice.“

- 4 Uvedená nomenklatúra zahŕňa trinásť rôznych kategórií pohybu kapitálu. Vo svojom oddieli II s názvom „Investície do nehnuteľného majetku“ uvádza:

„A. Investície cudzozemcov do nehnuteľného majetku na štátnom území členského štátu.

...“

Vnútroštátna právna úprava

- 5 Príslušné ustanovenia zákona z roku 1996 o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz 1996, ďalej len „KStG“) znejú takto:

„§ 2: Obmedzená daňová povinnosť

Obmedzenú daňovú povinnosť k dani z príjmov právnických osôb majú:

1. právnické osoby, združenia osôb a majetku, ktoré na vnútroštátnom území nemajú sídlo ani miesto skutočného riadenia, pokiaľ ide o ich vnútroštátne príjmy; ...

§ 5: Oslobodenia

- 1) Od dane z príjmov právnických osôb sú oslobodené:

...

9. Právnické osoby, združenia osôb a majetku, ktoré podľa ich stanov a podľa ich skutočného riadenia sledujú výlučne a bezprostredne verejnoprospešné,

dobročinné alebo cirkevné ciele [§ 51 až 68 zákona o daniach 1977 (Abgabenordnung 1977, ďalej len „AO“]. Ak však majú obchodnú prevádzku, je oslobodenie v tomto rozsahu vylúčené. Druhá veta neplatí pre samostatne obhospodarované lesné hospodárstva;

2) Oslobodenie uvedené v odseku 1 neplatí pre:

...

3. daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou v zmysle § 2 bodu 1.

...

§ 8: Výpočet príjmov

1) Ustanovenia tohto zákona a zákona o dani z príjmov určujú, čo sa považuje za príjem a spôsob výpočtu príjmov. ...“

- 6 Relevantné ustanovenia zákona z roku 1990 o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz 1990, ďalej len „EStG“) znejú takto:

„§ 21: Prenájom a árenda

1) Za príjmy z prenájmu a árendy sa považujú:

1. príjmy z prenájmu nehnuteľností, najmä pozemkov, budov, častí budov,...

§ 49: Príjmy, na ktoré sa viaže obmedzená daňová povinnosť

1) Tuzemskými príjmami v zmysle obmedzenej daňovej povinnosti sú (§ 1 ods. 4):

...

6. príjmy z prenájmu a árendy, ak sa nehnuteľný majetok, iný majetok alebo práva... nachádzajú v tuzemsku...

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 7 Nadácia, ktorá je podľa talianskeho práva uznaná za všeobecne prospešnú, vlastní obchodné plochy v Mníchove.
- 8 Príjmy, ktoré tejto nadácii plynuli z prenájmu týchto obchodných plôch, zdanil Finanzamt daňou z príjmov právnických osôb za daňový rok 1997. Nadácia nemá v Nemecku priestory na výkon svojich činností a nemá ani dcérske spoločnosti. Služby spojené s prenájomom uvedených obchodných plôch poskytuje nemecký správca.
- 9 Zo stanov platných v predmetnom daňovom roku vyplýva, že účelom nadácie nie je dosahovanie zisku. Podporou výučby klasickej výroby strunových a sláčikových nástrojov, ako aj histórie hudby a hudobnej vedy vo všeobecnosti sleduje výlučne kultúrne ciele týkajúce sa výchovy a vzdelávania. Nadácia môže poskytnúť jedno alebo viaceré štipendiá, ktoré majú mladým Švajčiarom, pochádzajúcim prednostne z Bernu (Švajčiarsko), umožniť pobyt v Cremona (Taliansko) po celú dobu výučby.
- 10 Z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že počas predmetného daňového roka sledovala nadácia všeobecne prospešné ciele v zmysle § 51 až 68 AO. Podľa vnútroštátneho súdu podpora záujmov spoločnosti v zmysle § 52 AO nepredpokladá, aby mali z podporných opatrení prospech nemeckí štátni príslušníci. Nadácia je preto podľa neho v zásade oslobodená od dane z príjmov právnických osôb podľa § 5 ods. 1 bodu 9 prvej vety KStG bez toho, aby sa na ňu musela

vzťahovať povinnosť k dani z príjmov podľa druhej a tretej vety tohto ustanovenia, pretože prenájom nepresahuje rámec správy majetku a nepredstavuje činnosť obchodného podniku v zmysle § 14 ods. 1 AO.

- 11 Aj keď má však nadácia svoje sídlo a svoje miesto skutočného riadenia v Taliansku, v Nemecku jej plynú príjmy z prenájmu v rámci jej obmedzenej daňovej povinnosti. Z toho vyplýva, že je potrebné použiť § 5 ods. 2 bod 3 KStG, podľa ktorého oslobodenie od dane vzťahujúce sa najmä na právnické osoby sledujúce výlučne a bezprostredne všeobecne prospešné účely, neplatí pre daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou. Z tohto ustanovenia vyplýva, že vzhľadom na príjmy z prenájmu, ktoré nadácii plynú v Nemecku z prenájmu obchodných plôch, má nadácia povinnosť k dani z príjmov právnických osôb.
- 12 Nadácia podala proti platobnému výmeru za rok 1997 sťažnosť z dôvodu, že ako nadácia uznaná za všeobecne prospešnú mala byť oslobodená od dane; táto sťažnosť však bola zamietnutá. Podala preto žalobu na Finanzgericht München, ktorá zostala takisto bez úspechu. Ďalej podala opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof, ktorý sa pýta, či vylúčenie oslobodenia od dane z príjmov právnických osôb upravené v § 5 ods. 2 bode 3 KStG je zlučiteľné s požiadavkami práva Spoločenstva.
- 13 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je s článkom 52 Zmluvy ES v spojení s článkom 58 Zmluvy ES, s článkom 59 Zmluvy ES v spojení s článkom 66 a 58 Zmluvy ES, ako aj s článkom 73 b Zmluvy ES zlučiteľné, ak všeobecne prospešná nadácia súkromného práva iného členského štátu, ktorá má v tuzemsku vzhľadom na príjmy z prenájmu obmedzenú daňovú

povinnosť, nie je na rozdiel od všeobecne prospešnej nadácie s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tuzemsku, ktorá má príjmy rovnakého druhu, oslobodená od dane z príjmov právnických osôb?“

O prejudiciálnej otázke

- 14 Bundesfinanzhof sa touto otázkou v podstate pýta, či ustanoveniam Zmluvy ES o práve usadiť sa, slobodnom poskytovaní služieb a/alebo voľnom pohybe kapitálu odporuje, ak členský štát, ktorý od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje príjmy z prenájmu, ktoré v tuzemsku plynú nadáciám s neobmedzenou daňovou povinnosťou uznaným za všeobecne prospešné, ak sú usadené v tomto štáte, odmietne poskytnúť rovnaké oslobodenie nadácii súkromného práva uznanej za všeobecne prospešnú pre príjmy rovnakého druhu z dôvodu, že vzhľadom na jej usadenie v inom členskom štáte má na jej území len obmedzenú daňovú povinnosť.
- 15 Na úvod je vhodné pripomenúť, že aj keď priame dane patria do pôsobnosti členských štátov, členské štáty musia pri svojom výkone dodržiavať právo Spoločenstva (pozri najmä rozsudky z 11. augusta 1995, *Wielockx*, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; z 10. marca 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 14, a z 23. februára 2006, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 36).
- 16 Ďalej je potrebné skúmať, či sa za existencie skutočností, aké sú v tejto veci, môže nadácia odvolávať na pravidlá týkajúce sa práva usadiť sa, slobodného poskytovania služieb a/alebo voľného pohybu kapitálu.

- 17 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 52 Zmluvy priznáva príslušníkom Spoločenstva a ktorá im umožňuje začatie a vykonávanie samostatne zárobkových činností, ako aj založenie a vedenie podnikov za tých istých podmienok, aké určuje právna úprava členského štátu usadenia pre jeho vlastných príslušníkov, zahŕňa podľa článku 58 Zmluvy pre spoločnosti založené podľa práva členského štátu, ktoré majú svoje štatutárne sídlo, ústredie riadenia alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti vo vnútri Spoločenstva, právo vykonávať svoju činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 30, a z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 29).
- 18 Podľa judikatúry Súdneho dvora pojem usadenie sa v zmysle Zmluvy je veľmi široký pojem, ktorý pre štátneho príslušníka Spoločenstva zahŕňa možnosť trvale a nepretržite sa zúčastňovať na hospodárskom živote v inom členskom štáte, ako je jeho štát pôvodu, a mať z toho prospech, čím podporuje vzájomné hospodárske a sociálne prenikanie vo vnútri Spoločenstva v oblasti samostatne zárobkových činností (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 1974, Reyners, 2/74, Zb. s. 631, bod 21, a z 30. novembra 1995, Gebhard, C 55/94, Zb. s. I-4165, bod 25).
- 19 Na to, aby bolo možné uplatniť ustanovenia týkajúce sa práva usadiť sa, je však v zásade potrebné, aby bola zaručená stála prítomnosť v hostiteľskom členskom štáte a aby bola v prípade nadobudnutia a držby nehnuteľností správa tohto majetku aktívna. Z opisu skutkového stavu predloženého vnútroštátnym súdom však vyplýva, že nadácia nemá v Nemecku priestory na výkon svojich činností a že služby spojené s prenájmom nehnuteľnosti poskytuje nemecký správca.
- 20 Z týchto dôvodov je potrebné konštatovať, že za okolností, aké sú vo veci samej, sa nepoužijú ustanovenia o slobode usadiť sa.

- 21 Ďalej sa však musí pripustiť, že nadácia sa môže odvolávať na ustanovenia článkov 73b až 73g Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu.
- 22 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že Zmluva nedefinuje pojmy „pohybu kapitálu“ a „platieb“. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že v rozsahu, v akom článok 73 b Zmluvy v podstate prebral obsah článku 1 smernice 88/361, a bez ohľadu na to, že táto smernica bola prijatá na základe článkov 69 a 70 ods. 1 Zmluvy EHS (články 67 až 73 Zmluvy EHS boli nahradené článkami 73 b až 73 g Zmluvy ES, teraz články 56 ES až 60 ES), má nomenklatúra „kapitálových pohybov“, ktorá je k nej pripojená, pre definovanie pojmu pohybu kapitálu orientačný charakter, ktorý mala pred nadobudnutím platnosti týchto článkov, pričom z jej úvodu vyplýva, že zoznam, ktorý obsahuje, nie je vyčerpávajúci (pozri najmä rozsudky zo 16. marca 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 21; z 5. marca 2002, Reisch a i., C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, Zb. s. I-2157, bod 30, a van Hilten-van der Heijden, už citovaný, bod 39).
- 23 Je zrejmé, že nadácia, ktorá má svoje sídlo v Taliansku, má v Mníchove obchodnú plochu, ktorú prenajíma. Medzi kapitálovými pohybmi vymenovanými v prílohe I smernice 88/361 sa v oddieli II s názvom „Investície do nehnuteľného majetku“ nachádzajú investície cudzozemcov do nehnuteľného majetku na vnútroštátnom území.
- 24 Z toho vyplýva, že voľný pohyb kapitálu sa vzťahuje tak na vlastníctvo uvedeného nehnuteľného majetku, ako aj na jeho užívanie. Preto nie je potrebné skúmať, či nadácia koná ako poskytovateľ služieb.
- 25 Podľa znenia článku 73 b Zmluvy sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi.

- 26 Pri určení, či vnútroštátna právna úprava, akou je aj právna úprava vo veci samej, vedie k obmedzeniu voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 73 b Zmluvy, je dôležité skúmať, či jej uplatnenie má obmedzujúci účinok vo vzťahu k nadáciám, ktoré sú uznané za všeobecne prospešné a usadené v iných členských štátoch, z dôvodu, že im pre príjmy z prenájmu dosiahnuté na vnútroštátnom území nepriznáva oslobodenie tak, ako nadáciám rovnakého druhu s neobmedzenou daňovou povinnosťou na tomto území.
- 27 Skutočnosť, že daňové oslobodenie príjmov z prenájmu sa uplatňuje len v prospech nadácií uznaných za všeobecne prospešné, ktoré majú neobmedzenú daňovú povinnosť na nemeckom území, však znevýhodňuje nadácie so sídlom v inom členskom štáte a môže predstavovať prekážku voľného pohybu kapitálu a patieb.
- 28 Z uvedeného vyplýva, že právna úprava, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, vytvára obmedzenie slobody pohybu kapitálu, ktoré článok 73 b Zmluvy v zásade zakazuje.
- 29 Napriek tomu je však potrebné skúmať, či takéto obmedzenie nemožno odôvodniť na základe ustanovení Zmluvy.
- 30 V tejto súvislosti je dôležité pripomenúť, že podľa článku 73 d ods. 1 písm. a) Zmluvy článok 73 b nezasahuje do práva členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa ich bydliska alebo miesta, kde investovali svoj kapitál.

- 31 Článok 73 d ods. 1 písm. a) Zmluvy, ktorý sa ako výnimka zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu musí vykladať reštriktívne, však nemôže byť vykladaný v tom zmysle, že každá daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi podľa miesta bydliska alebo členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou. Výnimka upravená v článku 73 d ods. 1 písm. a) Zmluvy má svoje hranice v článku 73 d ods. 3 Zmluvy, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 73 b“ (pozri rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 28).
- 32 Preto je potrebné rozlišovať medzi nerovným zaobchádzaním, ktoré je dovolené podľa článku 73 d ods. 1 písm. a) Zmluvy, a svojvoľnou diskrimináciou alebo skrytým obmedzovaním, ktoré odsek 3 tohto istého článku zakazuje. Z judikatúry však vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna právna úprava, akou je tá vo veci samej, ktorá rozlišuje medzi nadáciami s neobmedzenou daňovou povinnosťou a nadáciami s obmedzenou daňovou povinnosťou, považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, sa vyžaduje, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, akým je potreba zachovať súdržnosť daňového systému a účinnosť daňových kontrol (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 43, a Manninen, už citovaný, bod 29). Navyše na to, aby mohol byť rozdiel v zaobchádzaní medzi všeobecne prospešnými nadáciami s neobmedzenou daňovou povinnosťou na nemeckom území a nadáciami rovnakého druhu usadenými v iných členských štátoch odôvodnený, nesmie presahovať to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa, ktorý predmetná právna úprava sleduje.
- 33 Finanzamt rovnako ako nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že všeobecne prospešná nadácia s neobmedzenou daňovou povinnosťou a žalobca, ktorý má len obmedzenú daňovú povinnosť z dôvodu, že je nerezidentom, nie sú v porovnateľných situáciách.

- 34 Na jednej strane všeobecne prospešná nadácia s neobmedzenou daňovou povinnosťou je začlenená do nemeckého sociálneho života a plní úlohy, ktoré by inak museli zabezpečovať spoločnosť alebo vnútroštátne orgány, čo by zaťažovalo štátny rozpočet, zatiaľ čo všeobecne prospešné činnosti žalobcu sa podľa stanov, ako aj v skutočnosti týkajú len Talianskej republiky a Švajčiarskej konfederácie.
- 35 Na druhej strane podmienky, za ktorých členské štáty uznávajú nadáciu za všeobecne prospešnú, čo zahŕňa poskytnutie daňových výhod a iných privilégií, sa v každom členskom štáte líšia podľa jeho chápania verejnej prospešnosti a významu, ktorý kladú pojmu „všeobecne prospešná“. Z toho vyplýva, že nadácia spĺňajúca podmienky uložené talianskou právnou úpravou nie je v porovnateľnej situácii ako nadácia, ktorá spĺňa podmienky uložené nemeckou právnou úpravou, pretože je veľmi pravdepodobné, že podmienky týkajúce sa uznania všeobecnej prospešnosti platné v každom členskom štáte sú rôzne.
- 36 So žiadnym z týchto tvrdení nemožno súhlasiť.
- 37 Po prvé, hoci sú členské štáty oprávnené požadovať existenciu dostatočne úzkej spojitosti medzi nadáciami, ktoré na účely poskytnutia určitých daňových výhod uznávajú za všeobecne prospešné, a činnosťami, ktoré vykonávajú, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že existencia alebo nedostatok takejto spojitosti nie je pre rozhodnutie vo veci samej rozhodujúca.
- 38 § 52 AO totiž uznáva, že právnická osoba sleduje všeobecne prospešné ciele, ak sú jej činnosti zamerané na podporu záujmov spoločnosti neziskovou formou, pričom však nerozlišuje podľa toho, či ich vykonáva na vnútroštátnom území alebo v cudzine. Vnútroštátny súd uvádza, že podpora záujmov spoločnosti v zmysle tohto ustanovenia neznamená, že tieto podporné opatrenia zvýhodňujú občanov Spolkovej republiky Nemecko alebo jej obyvateľov.

- 39 Po druhé, ako to zdôrazňuje generálna advokátka v bode 94 svojich návrhov, je pravda, že právo Spoločenstva neukladá členským štátom, aby zahraničné nadácie, ktoré ich členský štát pôvodu uznáva za všeobecne prospešné, boli automaticky rovnako uznané na ich území. Členské štáty totiž majú v tejto súvislosti voľnú úvahu, ktorej výkon musí byť v súlade s právom Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. februára 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, Zb. s. I-1385, bod 23). Za týchto podmienok majú voľnosť rozhodnúť o tom, ktoré záujmy spoločnosti chcú podporovať, a to tým, že poskytnú výhody združeniam a nadáciám, ktoré neziskovou formou sledujú ciele spojené s uvedenými záujmami.
- 40 Ak nadácia uznaná v jednom členskom štáte za všeobecne prospešnú spĺňa takisto podmienky stanovené na tento účel právnou úpravou iného členského štátu a jej účelom je podpora tých istých záujmov spoločnosti, čo majú posúdiť vnútroštátne orgány vrátane súdov posledného uvedeného štátu, nemôžu orgány tohto členského štátu tejto nadácii odoprieť právo na rovné zaobchádzanie len z dôvodu, že nie je usadená na ich území.
- 41 Vo veci samej však vnútroštátny súd potvrdil, že počas predmetného daňového roka nadácia sledovala ciele všeobecného záujmu v zmysle § 51 až 68 AO a že takisto splnila podmienky stanov, ktoré ju oprávňovali na oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb podľa § 5 ods. 1 bodu 9 prvej vety KStG.
- 42 Preto za okolností, aké sú dané vo veci samej, vedie § 5 ods. 2 bod 3 KStG k rozdielnemu zaobchádzaniu z dôvodu rezidencie nadácií, ktoré sa nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii. Z toho vyplýva, že takéto daňové opatrenie v zásade môže zakladať nerovné zaobchádzanie, ktoré článok 73 d ods. 1 písm. a) Zmluvy dovoľuje, len ak ho možno odôvodniť naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudky Verkooijen, už citovaný, bod 46, a Manninen, už citovaný, bod 29, ako aj rozsudok z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, bod 38).

- 43 Na odôvodnenie rozdielu v zaobchádzaní s nadáciami s neobmedzenou daňovou povinnosťou na nemeckom území uznanými za všeobecne prospešné na jednej strane a s nadáciami, ktoré nie sú usadené v tomto členskom štáte, boli Súdnemu dvoru predložené ciele týkajúce sa najmä podpory kultúry, výchovy a vzdelávania, účinnosti daňových kontrol, potreby zabezpečiť súdržnosť vnútroštátneho daňového systému, potreby zachovania daňových príjmov, ako aj boja proti trestnej činnosti.
- 44 Finanzamt po prvé uvádza, že na daňové výsady vnútroštátnych nadácií sledujúcich kultúrne ciele sa vzťahujú články 92 ods. 3 písm. d) Zmluvy ES [zmenený, teraz článok 87 ods. 3 písm. d) ES] a 128 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 151 ES), a preto sú odchylné pravidlá uplatniteľné na vnútroštátne nadácie sledujúce výlučne ciele výchovy a vzdelávania zlučiteľné s právom Spoločenstva.
- 45 S týmto tvrdením nemožno súhlasiť. Aj keď je pravda, že určité ciele, na ktoré sa na vnútroštátnej úrovni vzťahuje podpora kultúry a výchovy na vysokej úrovni, môžu predstavovať naliehavé dôvody všeobecného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. februára 1991, Komisia/Grécko, C-198/89, Zb. s. I-727, a z 13. novembra 2003, Neri, C-153/02, Zb. s. I-13555, bod 46), s prihliadnutím na informácie, ktoré má Súdny dvor, sa však nezdá, že právna úprava predmetného daňového oslobodenia sleduje takéto ciele alebo predstavuje pomoc upravenú v článkoch 92 a 93 Zmluvy ES. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že § 52 AO nepredpokladá, aby mala z činnosti nadácií uznaných za všeobecne prospešné prospech spoločnosť vo vnútri štátu.
- 46 Po druhé Finanzamt rovnako ako nemecká vláda, Írsko a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že predmetná daňová právna úprava je odôvodnená po prvé ťažkosťami overiť, či a v akom rozsahu všeobecne prospešná nadácia usadená v cudzine skutočne plní ciele uvedené v stanovách v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy, a po druhé nevyhnutnosťou kontrolovať skutočné riadenie tejto nadácie.

- 47 Súdny dvor opakovane rozhodol, že účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (pozri najmä rozsudky z 20. februára 1979, Rewe-Zentral, nazývaný „Cassis de Dijon“, 120/78, Zb. s. 649, bod 8, a z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 31).
- 48 Predtým, ako členský štát poskytne nadácii daňové oslobodenie, je teda oprávnený vykonať opatrenia, ktoré mu umožňujú jednoznačne a presne overiť, či daná nadácia spĺňa podmienky vyžadované na tento účel vnútroštátnou právnou úpravou, a kontrolovať jej skutočné riadenie napr. na základe predloženia ročných účtovných závierok a správy o činnosti. V prípade nadácií usadených v iných členských štátoch môže byť vykonanie potrebných overení samozrejme náročnejšie. Ide však len o bežné administratívne ťažkosti, ktoré nepostačujú na odôvodnenie toho, aby orgány dotknutého štátu uvedeným nadáciám odmietli poskytnúť tie isté daňové oslobodenia ako nadáciám rovnakého druhu s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. marca 2004, Komisia/ Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 29).
- 49 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že dotknutým daňovým orgánom nič nebráni v tom, aby od nadácie uznanej za všeobecne prospešnú, ktorá sa domáha poskytnutia daňového oslobodenia, požadovali, aby im predložila relevantné podklady, ktoré im umožnia vykonať potrebné overenia. Vnútroštátna právna úprava, ktorá úplne zamedzuje daňovníkovi predložiť takéto dôkazy, teda nemôže byť odôvodnená z dôvodu účinnosti daňových kontrol (pozri v tomto zmysle rozsudok Laboratoires Fournier, už citovaný, bod 25).
- 50 Navyše dotknuté daňové orgány sa na základe smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63) zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 (Ú. v. EÚ L 359,

s. 30) môžu obrátiť na orgány iného členského štátu s cieľom získať všetky informácie, ktoré sa ukážu ako potrebné na správne určenie dane daňovníka vrátane možnosti poskytnúť mu daňové oslobodenie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 26, a z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 42).

- 51 Po tretie, nemecká vláda tvrdí, že oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb poskytované nadáciám, ktoré nie sú rezidentmi, v súvislosti s príjmami, ktoré im plynú zo správy majetku nachádzajúceho sa v Nemecku, spochybňuje súdržnosť vnútroštátneho daňového systému. Podľa tejto vlády sa oslobodením sleduje zrušenie daňovej povinnosti z dôvodu činností vo verejnom záujme, ktoré vykonávajú nadácie uznané za všeobecne prospešné. V rozsahu, v akom tieto nadácie priamo prevzali zodpovednosť za všeobecné blaho, nahrádzajú štát, ktorý im ako protihodnotu môže udeliť daňovú výhodu bez porušenia jeho povinnosti rovnosti zaobchádzania.
- 52 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor pripustil, že potreba zachovania súdržnosti daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 28, a z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305, bod 21).
- 53 Aby však argument založený na takomto odôvodnení mohol obstáť, je potrebné preukázať existenciu priamej spojitosti medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 18; z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089, bod 58; zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 29; Vestergaard, už citovaný, bod 24; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 52).

- 54 Ako vyplýva z bodov 21 až 23 už citovaného rozsudku Bachmann, a z bodov 14 až 16 už citovaného rozsudku Komisia/Belgicko, tieto rozsudky spočívajú na zistení, že v belgickom práve existuje z pohľadu samotného daňovníka dane z príjmov priama súvislosť medzi možnosťou odpočtu platieb poisťného od zdaniteľných príjmov a neskorším zdanením poisťného plnenia vyplateného poisťovňami (rozsudok Manninen, už citovaný, bod 42).
- 55 S tvrdením nemeckej vlády, ktorým sa usiluje odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu potrebou zabezpečiť súdržnosť jej daňového systému, však nemožno súhlasiť.
- 56 Na jednej strane totiž s daňovou výhodou spočívajúcou v daňovom oslobodení nie je spojené zafaženie nadácií s neobmedzenou daňovou povinnosťou. Inými slovami, z pohľadu daňového systému neexistuje priama súvislosť medzi týmto oslobodením a kompenzáciou tejto výhody určitým daňovým odvodom.
- 57 Na druhej strane, aj keď sa želanie zachovať výhodu daňového oslobodenia pre nadácie uznané za všeobecne prospešné, ktorým sa sledujú politické ciele tohto členského štátu, môže zdať na prvý pohľad oprávnené, podľa informácií, ktoré Súdnemu dvoru predložil vnútroštátny súd, § 52 AO nepredpokladá, aby mala z podporných opatrení prospech spoločnosť vo vnútri štátu. Na tomto základe dospel uvedený súd k záveru, že nadácia by mohla mať z oslobodenia prospech, ak by sa usadila v Nemecku, pričom by naďalej sledovala tie isté ciele.
- 58 Po štvrté nemecká vláda zdôrazňuje, že odmietnutie poskytnúť nadáciám s obmedzenou daňovou povinnosťou daňové oslobodenie je odôvodnené potrebou zachovania daňových príjmov.

- 59 Priznanie práva na oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb pre všeobecne prospešné nadácie, ktoré nie sú rezidentmi, má pre Spolkovú republiku Nemecko samozrejme za následok zníženie jej daňových príjmov z dane z príjmov právnických osôb. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že zníženie daňových príjmov nemožno považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, na ktorý by sa mohlo odvolávať s cieľom odôvodniť opatrenie, ktoré je v zásade v rozpore so základnou slobodou (pozri v tomto zmysle rozsudky Verkooijen, už citovaný, bod 59; z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 56; X a Y, už citovaný, bod 50, a Manninen, už citovaný, bod 49).
- 60 Po piate najmä Finanzamt a nemecká vláda na pojednávaní tvrdili, že nie je vylúčené, že zločinecké skupiny a teroristické organizácie využívajú právne postavenie nadácie na účely prania špinavých peňazí a nezákonného presunu finančných prostriedkov z jedného členského štátu do druhého.
- 61 Ani ak by sa vychádzalo z toho, že orgány členského štátu tým, že výhody daňového oslobodenia priznávajú len nadáciám uznaným za všeobecne prospešné, ktoré sú usadené na vnútroštátnom území, sledujú boj proti trestnej činnosti, všeobecná domnienka trestnej činnosti sa nemôže zakladať na okolnosti, že nadácia je usadená v inom členskom štáte. Nepriznanie výhody daňového oslobodenia takýmto nadáciám, hoci existujú viaceré spôsoby kontroly účtovných závierok a ich činností, sa teda zdá byť opatrením presahujúcim to, čo je na boj proti trestnej činnosti potrebné (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. novembra 2003, Gambelli a i., C-243/01, Zb. s. I-13031, bod 74).
- 62 Vzhľadom na vyššie uvedené je na prejudiciálnu otázku potrebné odpovedať tak, že článok 73 b Zmluvy v spojení s článkom 73 d Zmluvy sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje, ak členský štát, ktorý od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje príjmy z prenájmu plynúce na vnútroštátnom území nadáciám

s neobmedzenou daňovou povinnosťou uznaným za všeobecne prospešné, ak sú usadené v tomto členskom štáte, odmietne poskytnúť to isté oslobodenie pre príjmy rovnakého druhu všeobecne prospešnej nadácii súkromného práva len z dôvodu, že vzhľadom na to, že je usadená v inom členskom štáte, má na jeho území len obmedzenú daňovú povinnosť.

O trovách

- 63 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 73 b Zmluvy v spojení s článkom 73 d Zmluvy sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje, ak členský štát, ktorý od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje príjmy z prenájmu plynúce na vnútroštátnom území nadáciám s neobmedzenou daňovou povinnosťou uznaným za všeobecne prospešné, ak sú usadené v tomto štáte, odmietne poskytnúť to isté oslobodenie pre príjmy rovnakého druhu všeobecne prospešnej nadácii súkromného práva len z dôvodu, že vzhľadom na to, že je usadená v inom členskom štáte, má na jeho území len obmedzenú daňovú povinnosť.

Podpisy