

Zadeva C-386/04

Centro di Musicologia Walter Stauffer

proti

Finanzamt München für Körperschaften

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Prosti pretok kapitala – Davek od dohodkov pravnih oseb – Oprostitev dohodkov iz oddajanja v najem – Pogoji sedeža – Zasebnopravna ustanova, ki ji je priznано delovanje v splošnem interesu“

Povzetek sodbe

Prosti pretok kapitala – Omejitve

(Pogodba ES, člen 73b in 73d (postala člena 56 ES in 58 ES))

Člen 73b Pogodbe (postal člen 56 ES) v povezavi s členom 73d Pogodbe (postal člen 58 ES) je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica oprosti davka od dohodkov pravnih oseb dohodke iz oddajanja v najem, ki so jih pridobile na nacionalnem ozemlju neomejeno davčno zavezane ustanove, ki jim je priznано delovanje v splošnem interesu, če imajo sedež v tej državi, vendar ne priznava iste oprostitve istovrstnim dohodkom zasebnopravne ustanove, ki ji je priznано delovanje v splošnem interesu, ker je zaradi sedeža v drugi državi članici na njenem ozemlju le omejeno davčno zavezana.

Pravo Skupnosti državam članicam ne nalaga, naj tujim ustanovam, ki jim njihova država članica izvora priznava delovanje v splošnem interesu, samodejno podelijo enako priznanje na njihovem ozemlju. Vendar če ustanova, ki ji je priznано delovanje v splošnem interesu, prav tako izpolnjuje pogoje, ki jih v ta namen določa zakonodaja druge države članice, in ima za cilj vzpodbujati enake skupne interese, kar presodijo nacionalni organi te države, skupaj s sodstvom, organi te države članice tej ustanovi ne smejo odreči pravice do enakega obravnavanja zgolj zato, ker nima sedeža na njenem ozemlju.

Tako različno obravnavanje ne more niti utemeljeno s cilji, povezanimi s spodbujanjem kulture in visokega izobraževanja na nacionalni ravni, če zadevna nacionalna zakonodaja ne zahteva, naj dejavnost ustanov, ki jim je priznано delovanje v splošnem interesu, koristi nacionalni skupnosti.

Take zakonodaje poleg tega ni mogoče utemeljiti z nujnostjo zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora. Država članica lahko, preden prizna davčno oprostitve ustanovi, gotovo uporabi ukrepe, s katerimi lahko jasno in natančno preveri, ali izpolnjuje pogoje, ki jih zahteva nacionalna zakonodaja za koriščenje oprostitve in za nadzor dejanskega upravljanja. Vendar, čeprav se zdi, da je pri ustanovah s sedežem v drugih državah članicah težje opraviti potrebne preveritve, gre za preproste upravne nevedenosti, ki niso zadostne, da bi utemeljile zavrnitev državnih organov, da omenjenim ustanovam podelijo enake davčne oprostitve kot istovrstnim ustanovam, ki so v tej državi neomejeno zavezane davku.

Poleg tega, če ni neposredne povezave med davčno ugodnostjo, ki jo pomeni davčna oprostitve, in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo, zadevne omejitve ni mogoče utemeljiti s potrebo po zagotovitvi doslednosti davčnega sistema.

Enako velja za potrebo po ohranitvi davčne osnove, saj zmanjšanja davčnih prihodkov ni mogoče šteti za nujen razlog v splošnem interesu, ki bi utemeljil ukrep, ki na celoma nasprotuje temeljni svoboščini.

Glede boja proti kriminaliteti pa splošne predpostavke kriminalne dejavnosti ni mogoče utemeljiti z okoliščinami, da ima ustanova sedež v drugi državi članici. Poleg tega se zdi, da je zavrnitev ugodnosti davčne oprostitve takim ustanovam, medtem ko obstajajo druga sredstva za nadzor njihovih računov in dejavnosti, ukrep, ki presega to, kar je nujno potrebno za boj proti kriminaliteti.

(Glej točke 39, 40, 45, 47, 48, 55, 56, od 58 do 62 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 14. septembra 2006(*)

„Prosti pretok kapitala – Davek od dohodkov pravnih oseb – Oprostitev dohodkov iz oddajanja v najem – Pogoji sedeža – Zasebnopravna ustanova, ki ji je priznano delovanje v splošnem interesu“

V zadevi C-386/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 14. julija 2004, ki je na Sodišču prispela 8. septembra 2004, v postopku

Centro di Musicologia Walter Stauffer

proti

Finanzamt München für Körperschaften,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet in U. Lohmus (poročevalci), sodniki,

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. oktobra 2005,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Centro di Musicologia Walter Stauffer O. Thömmes, odvetnik,
- za Finanzamt München für Körperschaften C. Anneser in K. Schmid, zastopnika,
- za nemško vlado A. Tiemann in U. Forsthoff, zastopnika,
- za Irsko D. O'Hagan, zastopnik, D. Moloney in K. Maguire, BLs,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za vlado Združenega kraljestva C. White, zastopnica, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti K. Gross in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 15. decembra 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES), 58 Pogodbe ES (postal 48 ES), 59 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 49 ES), 66 Pogodbe ES (postal člen 55 ES) in 73b Pogodbe ES (postal člen 56 ES).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Centro di Musicologia Walter Stauffer, ustanovo italijanskega prava (v nadaljevanju: ustanova) in Finanzamt München für Körperschaften (v nadaljevanju: Finanzamt) glede zavezanosti določenih dohodkov za davek od dohodkov pravnih oseb za davčno obdobje 1997.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Priloga I k Direktivi Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (ki ga je razveljavila Amsterdamska pogodba) (UL L 178, str. 5), naslovljena „Nomenklatura pretoka kapitala iz člena 1 direktive“, v uvodu natančno določa:

„V tej nomenklaturi so pretoki kapitala v skladu z ekonomsko naravo sredstev in obveznosti, na katere se nanašajo, izraženi bodisi v domači ali tuji valuti.

Pretoki kapitala, naštetih v tej nomenklaturi, zajemajo:

- vse operacije, potrebne za namene pretoka kapitala: sklenitve in izvedbe transakcij in povezanih prenosov. Transakcija je navadno med rezidenti različnih držav članic, čeprav pri posameznih vrstah pretoka kapitala transakcijo izvrši ista oseba za svoj lasten račun (npr. prenosi sredstev, ki pripadajo izseljencem),
- operacije, ki jih izvede katerakoli fizična ali pravna oseba [...],

- dostop gospodarskega subjekta do vseh finančnih tehnik, razpoložljivih na trgu, ki se uporabijo za izvajanje zadevne operacije. Na primer, koncept pridobitve vrednostnih papirjev in drugih finančnih instrumentov ne zajema samo promptnih transakcij, temveč tudi vse razpoložljive tehnike poslovanja: terminske transakcije, transakcije z opcijami ali zadolžnicami, zamenjave za druga sredstva itd. [...],
- operacije za likvidiranje ali izročitev oblikovanih sredstev, repatriacija iztržka njihove likvidacije [...] ali takojšnja uporaba teh iztržkov v mejah obveznosti Skupnosti,
- operacije za odplačilo kreditov ali posojil.

Ta nomenklatura ni izčrpan seznam za razumevanje pretoka kapitala – zato postavka XIII – F. ‚Drugi pretok kapitala – mešano‘. Zato nomenklature ne bi smeli razlagati v smislu omejevanja obsega načela popolne liberalizacije pretoka kapitala, kot izhaja iz člena 1 te Direktive.“

4 Omenjena nomenklatura obsega trinajst različnih kategorij pretoka kapitala. Postavka II, naslovljena „Naložbe v nepremičnine“, določa:

„A) Naložbe nerezidentov v nepremičnine na nacionalnem ozemlju

[...]“

Nacionalna ureditev

5 Upoštevne določbe zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1996 (Körperschaftsteuergesetz 1996, v nadaljevanju: KStG) določajo naslednje:

„Člen 2: Delna davčna zavezanost

Naslednje pravne osebe so delno zavezane za davek od dohodkov pravnih oseb:

1. pravne osebe, združenje oseb in mase premoženja, katerih sedež in uprava se ne nahajata na nacionalnem ozemlju, za dohodke, prejete na nacionalnem ozemlju; [...]

Člen 5: Oprostitve

1. Davka od dohodkov pravnih oseb so oproščene:

[...]

9. pravne osebe, združenje oseb in mase premoženja, ki ob uporabi svojega statuta in upoštevajo njihovo dejansko upravljanje izključno in neposredno zasledujejo cilje, ki izhajajo iz splošnega interesa, dobrodelnosti ali cerkvenega delovanja [členi 51 do 68 davčnega zakonika iz leta 1977 (Abgabenordnung 1977, v nadaljevanju: AO)]. Če opravljajo komercialne dejavnosti, je v zvezi z njimi oprostitvev izključena. Drugi stavek se ne uporablja za rabo gozdov, ki jih neposredno izkorišča lastnik.

2. Oprostitvev iz odstavka 1 se ne uporablja:

[...]

3. za davčne zavezance, ki so delno davčno zavezani v smislu člena 2, točka 1.

[...]

¶len 8: Določitev dohodka

1. Povezane določbe tega zakona in zakona o dohodnini določata, kaj se šteje za dohodek, in način, na katerega se ta izračuna [...]"

6 Upoštevne določbe zakona o dohodnini iz leta 1990 (Einkommensteuergesetz 1990, v nadaljevanju: EStG) določajo:

„¶len 21: Oddajanje v najem in v zakup

1. Kot dohodki iz oddajanja v najem in v zakup se štejejo:

1. dohodki iz oddajanja nepremičnin v najem, predvsem zemljišč, zgradb, delov zgradb, [...]

¶len 49: Delno obdavčeni dohodki

1. Dohodki, prejeti na nacionalnem ozemlju zaradi delne davčne zavezanosti za davek na dohodek, so (¶len 1(4)):

[...]

6. dohodki iz oddajanja v najem in v zakup, ko se nepremičnina, premoženje ali lastninske pravice [...] nahajajo v državi [...]"

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Ustanova, ki ji italijansko pravo priznava delovanje v splošnem interesu, je lastnica poslovnega prostora v Münchnu.

8 Finanzamt je v davčnem obdobju 1997 obdavčil dohodke, ki jih je ustanova pridobivala iz oddajanja v najem tega poslovnega prostora, z davkom od dohodkov pravnih oseb. Ustanova v Nemčiji nima ne prostorov za izvajanje dejavnosti ne odvisnih družb. Storitve, ki so potrebne za oddajanje omenjenega poslovnega prostora v najem, opravlja nemški pooblaščenec.

9 Iz statotov, ki so veljali v spornem davčnem obdobju, izhaja, da ustanova nima pridobitnega namena. Zasleduje zgolj kulturne cilje z namenom vzgajanja in izobraževanja z vzpodbujanjem poučevanja klasične izdelave godal in instrumentov, ki se jih igra z lokom, ter glasbene zgodovine in muzikologije na splošno. Ustanova lahko razpiše eno ali več štipendij, ki naj bi omogočale mladim Švicarjem, predvsem iz Berna (Švica), bivanje v Cremoni (Italija) celotno obdobje poučevanja.

10 Iz podatkov, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, izhaja, da je med spornim davčnim obdobjem ustanova zasledovala cilje v splošnem interesu, v smislu ¶lenov od 51 do 68 AO. Po mnenju tega sodišča vzpodbujanje skupnih interesov v smislu ¶lena 52 navedenega zakona ne predvideva, da ukrepi vzpodbujanja koristijo nemškim državljanom. Posledično naj bi bila ustanova na celoma oproščena davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi ¶lena 5(1), točka 9, prvi stavek, KStG, ne da bi jo bilo treba obdavčiti iz naslova dohodkov v skladu z drugim in tretjim stavkom te določbe, saj naj oddajanje v najem ne bi preseglo okvira upravljanja premoženja in ne pomeni komercialne transakcije v smislu ¶lena 14(1) AO.

11 Kljub temu ustanova s sedežem in upravo v Italiji v Nemčiji pridobiva dohodke iz oddajanja v najem v okviru delne davčne zavezanosti. Iz tega tako izhaja, da je treba uporabiti ¶len 5(2), točka

3, KStG, v skladu s katerim davčna oprostitve, ki se nanaša predvsem na pravne osebe, ki izključno in neposredno zasledujejo cilje, ki izhajajo iz splošnega interesa, ne velja za davčne zavezanke, ki so davku delno zavezani. Iz te določbe izhaja, da je zaradi dohodkov iz oddajanja v najem, ki jih prejema v Nemčiji za oddajanje poslovnega prostora v najem, ustanova zavezana davku od dohodkov pravnih oseb.

12 Ustanova je vložila pritožbo zoper odločbo o odmeri davka za leto 1997, ker bi morala biti ustanova, ki ji je priznano delovanje v splošnem interesu, oproščena davka, ki pa je bila zavrnjena. Tako je vložila tožbo na Finanzgericht München, kjer tudi ni bila uspešna. Ustanova je kasneje vložila zahtevo za „revizijo“ pred Bundesfinanzhof, ki se sprašuje, ali je izključitev pravnih oseb iz davčne oprostitve, določena v členu 5(2), točka 3, KStG, združljiva z zahtevami prava Skupnosti.

13 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je s členom 52 Pogodbe ES, branim skupaj s členom 58 Pogodbe ES; členom 59 Pogodbe ES, branim skupaj s členoma 66 in 58 Pogodbe ES, ter s členom 73b Pogodbe ES združljivo, da zasebnopravna ustanova iz druge države članice, ki deluje v splošnem interesu in ki je omejeno davčno zavezana na nacionalnem ozemlju, ker prejema dohodke iz oddajanja v najem, ni oproščena plačila davka od dohodkov pravnih oseb v nasprotju z ustanovo, neomejeno davčno zavezano na nacionalnem ozemlju, ki deluje v splošnem interesu in prejema istovrstne dohodke?“

Vprašanje za predhodno odločanje

14 Bundesfinanzhof v bistvu sprašuje, ali določbe Pogodbe ES o pravici do ustanavljanja, svobodi opravljanja storitev in/ali o prostem pretoku kapitala nasprotujejo temu, da država članica oprosti davka od dohodkov pravnih oseb dohodke iz oddajanja v najem, ki so jih pridobile na nacionalnem ozemlju neomejeno davčno zavezane ustanove, ki jim je priznano delovanje v splošnem interesu, če imajo sedež v tej državi, vendar ne priznava iste oprostitve istovrstnim dohodkom zasebnopravne ustanove, ki ji je priznano delovanje v splošnem interesu, ker je zaradi sedeža v drugi državi članici na njenem ozemlju le omejeno davčno zavezana.

15 Uvodoma je treba opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbe z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16; z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 14, in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 36).

16 Dalje je treba preužiti, ali se lahko ustanova glede na dejstva iz te zadeve sklicuje na predpise glede pravice do ustanavljanja, svobodnega opravljanja storitev in/ali pravice, ki urejajo prost pretok kapitala.

17 Svoboda ustanavljanja, ki jo ?len 52 Pogodbe priznava državljanom Skupnosti in ki zajema pravico za?eti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane dolo?a zakonodaja države ?lanice, v kateri se taka ustanovitev izvede, vklju?uje v skladu s ?lenom 58 ES za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo države ?lanice in ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi ?lanici prek odvisne družbe, podružnice ali agencije (sodbe z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, to?ka 35; z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I?10837, to?ka 30, in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, to?ka 29).

18 V skladu s sodno prakso Sodiš?a je pojem ustanavljanja v smislu Pogodbe zelo širok pojem, ki vklju?uje možnost, da državljan Skupnosti stalno in trajno sodeluje v gospodarskem življenju druge države ?lanice, kot je njegova država izvora, in da iz tega pridobi dobi?ek ter tako spodbuja ekonomsko in socialno prepletenost v Skupnosti na podro?ju dejavnosti samozaposlenih oseb (glej v tem smislu sodbi z dne 21. junija 1974 v zadevi Reyners, 2/74, Recueil, str. 631, to?ka 21, in z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard, C-55/94, Recueil, str. I?4165, to?ka 25).

19 Vendar, da bi se lahko uporabile dolo?be glede pravice do ustanavljanja, je na?eloma potrebno, da je v državi gostiteljici zagotovljena stalna prisotnost ter v primeru pridobitve in posedovanja nepremi?nin dejavno upravljanje tega premoženja. Vendar iz opisa dejstev, ki jih je predlo?ilo predložitveno sodiš?e, izhaja, da ustanova nima v posesti prostorov za izvajanje dejavnosti v Nem?iji in da storitve, ki so potrebne za oddajanje nepremi?nine v najem, opravlja nemški pooblaš?enec.

20 Posledi?no je treba ugotoviti, da se dolo?be o pravici do ustanavljanja ne uporabljajo v okoliš?inah, kot so te iz spora o glavni stvari.

21 Dalje je treba ugotoviti, ali se lahko ustanova sklicuje na dolo?be ?lenov od 73b do 73g Pogodbe, ki se nanašajo na prosti pretok kapitala.

22 V zvezi s tem velja ugotoviti, da Pogodba ne opredeljuje pojmov „pretok kapitala“ in „pla?ila“. Ker je ?len 73b Pogodbe v bistvu prevzel besedilo ?lena 1 Direktive 88/361 in ne glede na to, da je bila ta direktiva sprejeta na podlagi ?lenov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (?lene od 67 do 73 Pogodbe EGS so zamenjali ?leni od 73b do 73g Pogodbe ES, ki so postali ?leni od 56 do 60 ES), je priložena nomenklatura „pretoka kapitala“ v skladu z ustaljeno sodno prakso obdržala zna?aj napotila za opredelitev pojma pretok kapitala, kot ga je imela pred za?etkom veljavnosti ?lena 73b in naslednjih Pogodbe ES, pri ?emer v skladu z njenim uvodom seznam, ki ga vsebuje, ni izrpen (glej v tem smislu predvsem sodbi z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer, C-222/97, Recueil, str. I?1661, to?ka 21, in z dne 5. marca 2002 v združenih zadevah Reisch in drugi, C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 in od C-526/99 do C-540/99, Recueil, str. I?2157, to?ka 30, ter zgoraj navedeno sodbo Van Hilten-van der Heijden, to?ka 39).

23 Ni sporno, da ima ustanova, katere sedež se nahaja v Italiji, v Münchnu poslovni prostor, ki ga oddaja v najem. Med pretoki kapitala, naštetimi v Prilogi I k Direktivi 88/361, so v Postavki II z naslovom „Naložbe v nepremi?nine“ omenjene naložbe nerezidentov v nepremi?nine na nacionalnem ozemlju.

24 Torej tako posedovanje omenjene nepremi?nine kot tudi upravljanje spadata pod prosti pretok kapitala. Posledi?no ni treba preu?iti, ali ustanova deluje kot izvajalec storitev.

25 V skladu s ?lenom 73b Pogodbe so vse omejitve pretoka kapitala znotraj držav ?lanic

prepovedane.

26 Da bi se ugotovilo, ali pomeni nacionalna ureditev, kot je ta iz postopka v glavni stvari, omejitev prostega pretoka kapitala v smislu ?lena 73b Pogodbe, je treba preizkusiti, ali ima uporaba te omejujo? u?inek za ustanove, ki jim je priznано delovanje v splošnem interesu in imajo sedež v drugih državah ?lanicah, zato ker jim za dohodke iz oddajanja v najem, ki jih pridobijo na nacionalnem ozemlju, ne priznava oprostitev, ki so je deležne istovrstne ustanove, ki so neomejeno dav?no zavezane na tem ozemlju.

27 Vendar lahko dejstvo, da dav?na oprostitve dohodkov iz oddajanja v najem, ki se nanaša zgolj na ustanove, ki jim je priznано delovanje v splošnem interesu in so neomejeno dav?no zavezane na nemškem ozemlju, postavlja v neugoden položaj ustanove, ki imajo sedež v drugi državi ?lanici, pomeni oviro prostega pretoka kapitala in pla?il.

28 Torej pomeni zakonodaja, kot je sporna v postopku v glavni stvari, omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo ?len 73b Pogodbe ES na?eloma prepoveduje.

29 Kljub temu je treba preu?iti, ali se lahko taka omejitev utemelji glede na dolo?be Pogodbe.

30 Glede tega je treba v skladu s ?lenom 73d(1)(a) Pogodbe opomniti, da dolo?be ?lena 73b ne posegajo v pravice držav ?lanic, da uporabljajo upoštevne predpise svoje dav?ne zakonodaje, v katerih so razli?no obravnavani dav?ni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališ?e ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital.

31 Kljub temu ?lena 73d(1)(a) Pogodbe ES, ki ga je treba kot izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala razlagati ozko, ni mogo?e razlagati tako, da je vsaka zakonodaja, ki razlikuje med dav?nimi zavezanci glede na prebivališ?e ali državo ?lanico, v kateri vlagajo kapital, samodejno združljiva s Pogodbo. V ?lenu 73d(1)(a) Pogodbe ES dolo?ena izjema je sama po sebi omejena s ?lenom 73d(3) te pogodbe, ki dolo?a, da nacionalne dolo?be iz prvega odstavka tega ?lena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in pla?il iz ?lena 73b“ (glej sodbo z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, to?ka 28).

32 Zato je treba razlikovati med razli?nim obravnavanjem, ki je dovoljeno s ?lenom 73d(1)(a) Pogodbe, in samovoljno diskriminacijo ali prikritim omejevanjem, ki sta prepovedana z odstavkom 3 tega ?lena. Vendar iz sodne prakse izhaja, da se mora razli?no obravnavanje, da bi se nacionalna dav?na ureditev, kot je zadevna v postopku v glavni stvari, ki razlikuje med neomejeno dav?no zavezanimi ustanovami in tistimi, ki so delno dav?no zavezane, lahko obravnavala kot združljiva z dolo?bami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, nanašati na položaje, ki niso objektivno primerljivi ali mora biti upravi?eno z nujnim razlogom splošnega interesa, kot sta potreba po varovanju doslednosti dav?nega sistema in u?inkovitost dav?nega nadzora (glej v tem smislu sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C?35/98, Recueil, str. I?4071, to?ka 43, in zgoraj navedeno sodbo Manninen, to?ka 29). Poleg tega, da bi bilo razli?no obravnavanje med neomejeno dav?no zavezanimi ustanovami, ki delujejo v splošnem interesu na nemškem ozemlju, na eni strani in na drugi istovrstnimi ustanovami, ki imajo sedež v drugih državah ?lanicah, utemeljeno, ne sme prese?i tega, kar je potrebno za doseganje cilja, ki ga zasleduje sporna ureditev.

33 Finanzamt, nemška vlada in vlada Združenega kraljestva navajajo, da se neomejeno dav?no zavezana ustanova, ki deluje v splošnem interesu, in tožnik, ki je, ker je nerezident, le omejeno dav?no zavezan, nista v primerljivem položaju.

34 Prvi? je prva vklju?ena v nemško družbeno življenje in opravlja naloge, ki bi jih druga?e

morala zagotavljati skupnost ali nacionalni organi oblasti, kar bi obremenilo proračun, medtem ko se statutarne in dejanske dejavnosti druge nanašajo le na Italijansko republiko in Švicarsko konfederacijo.

35 Drugi se pogoji, v skladu s katerimi države članice priznajo ustanovi, da deluje v splošnem interesu, kar prinaša davčne ugodnosti in druge privilegije, v različnih državah članicah razlikujejo glede na to, kako vsaka od njih zaznava, kaj je javna korist, in glede na obseg, ki ga podelijo pojmu „splošni interes“. Zato ustanova, ki izpolnjuje pogoje, ki jih zahteva italijanska zakonodaja, ni v primerljivem položaju z ustanovo, ki izpolnjuje pogoje, ki jih nalaga nemška zakonodaja, saj je zelo verjetno, da so pogoji, ki se uporabljajo v vsaki državi članici za priznanje statusa splošnega interesa, različni.

36 Nobene od teh trditev ni mogoče sprejeti.

37 Prvi, čeprav imajo države članice za podelitev določenih davčnih ugodnosti pravico zahtevati zadosti tesno povezavo med ustanovami, ki jim priznavajo delovanje v splošnem interesu, in dejavnostmi, ki jih opravljajo, iz predložitvene odločbe izhaja, da obstoj ali neobstoj take povezave ni upošteven za rešitev zadeve iz postopka v glavni stvari.

38 Dejansko člen 52 AO priznava, da pravna oseba zasleduje cilje v splošnem interesu, če namerava njena dejavnost nepridobitno vzpodbujati interese skupnosti, vendar ne da bi določil razlikovanje med tem, ali se opravlja na nacionalnem ozemlju ali v tujini. Predložitveno sodišče navaja, da vzpodbujanje interesov skupnosti v smislu te določbe ne pomeni tega, da ti ukrepi vzpodbujanja koristijo državljanom Zvezne republike Nemčije ali njenim prebivalcem.

39 Drugi je res, kot navaja generalna pravobranilka v točki 94 sklepnih predlogov, da pravo Skupnosti ne nalaga državam članicam, naj samodejno podelijo tujim ustanovam, ki jim njihova država članica izvora priznava delovanje v splošnem interesu, enako priznanje na njihovem ozemlju. V zvezi s tem imajo države članice dejansko pooblastilo za odločanje po prostem preudarku, ki ga morajo izvajati v skladu s pravom Skupnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 9. februarja 2006 v zadevi Kinderopvang Enschede, C-415/04, ZOdl., str. I-1385, točka 23). Pod temi pogoji lahko prosto odločajo, kateri so interesi skupnosti, ki jih žele vzpodbujati s tem, da priznajo ugodnosti združenjem in ustanovam, ki nepridobitno zasledujejo cilje, ki so povezani z omenjenimi interesi.

40 Vendar kljub temu velja, da je ustanova, ki ji je priznано delovanje v splošnem interesu, prav tako izpolnjuje pogoje, ki jih v ta namen določa zakonodaja druge države članice, in ima za cilj vzpodbujati enake skupne interese, kar presodijo nacionalni organi te države, skupaj s sodstvom, organi te države članice tej ustanovi ne smejo odreči pravice do enakega obravnavanja zgolj zato, ker nima sedeža na njenem ozemlju.

41 Vendar v tej zadevi iz postopka v glavni stvari predložitveno sodišče potrjuje, da je med spornim davčnim obdobjem ustanova zasledovala cilje v splošnem interesu v smislu členov od 51 do 68 AO in da prav tako izpolnjuje statutarne pogoje, v skladu s katerimi je deležna oprostitve od davka od dohodkov pravnih oseb v skladu s členom 5(1), točka 9, prvi stavek, KStG.

42 Posledično v okoliščinah, kot so te v zadevi iz postopka v glavni stvari, člen 5(2), točka 3, KStG vodi do tega, da se ustanove, ki se nahajajo v objektivno primerljivem položaju, zaradi kraja sedeža drugače obravnavajo. Zato naeloma tak davčni ukrep ni tako različno obravnavanje, kot ga dovoljuje člen 73d(1)(a) Pogodbe, razen če se lahko utemelji z nujnimi razlogi splošnega interesa (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Verkooijen, točka 46, in Manninen, točka 29, ter sodbo z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich, C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 38).

43 Da bi se utemeljilo razli?no obravnavanje med neomejeno dav?no zavezanimi ustanovami, ki delujejo v splošnem interesu na nemškem ozemlju, na eni strani in na drugi ustanovami, ki nimajo sedeža v tej državi ?lanici, so se pred Sodiš?em navajali predvsem cilji v zvezi z vzpodbujanjem kulture, izobraževanja in vzgoje, u?inkovitostjo dav?nega nadzora, potrebo po zagotovitvi doslednosti nacionalnega dav?nega sistema, potrebo po ohranitvi dav?ne osnove ter bojem proti kriminalu.

44 V zvezi s tem Finanzamt meni, da dav?ne ugodnosti nacionalnih ustanov, ki zasledujejo kulturne cilje, urejata ?lena 92(3)(d) Pogodbe ES (po spremembi postal ?len 87(3)(d) ES) in 128 Pogodbe ES (po spremembi postal ?len 151 ES), in da morajo biti zato pravila o odstopanjih, ki veljajo za nacionalne ustanove, ki zasledujejo zgolj cilje vzgoje in izobraževanja, združljiva s pravom Skupnosti.

45 Te trditve ni mogo?e sprejeti. ?eprav je res, da so dolo?eni cilji, ki so povezani z vzpodbujanjem kulture in visokega izobraževanja na nacionalni ravni, lahko nujen razlog v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbi z dne 26. februarja 1991 v zadevi Komisija proti Gr?iji, C-198/89, Recueil, str. I-727 in z dne 13. novembra 2003 v zadevi Neri, C-153/02, Recueil, str. I?13555, to?ka 46), iz tega glede na podatke, s katerimi razpolaga Sodiš?e, kljub temu ne izhaja, da zadevni sistem dav?nih oprostitev zasleduje take cilje ali da pomeni pomo?, ki jo urejajo ?leni 92 ES in 93 ES. Dejansko iz predložitvene odlo?be izhaja, da ?len 52 AO ne zahteva, naj dejavnost ustanov, ki jim je priznano delovanje v splošnem interesu, koristi nacionalni skupnosti.

46 Drugi?, Finanzamt, nemška in irska vlada ter vlada Združenega kraljestva menijo, da je dav?na ureditev, kot je sporna v postopku v glavni stvari, utemeljena, prvi?, s težavnostjo preveritve, ali in v kakšnem obsegu ustanova, ki ji je priznano delovanje v splošnem interesu, s sedežem v tujini dejansko izpolnjuje statutarne cilje v smislu nacionalne zakonodaje in drugi?, s potrebo po nadzoru dejanskega upravljanja ustanove.

47 Sodiš?e je že ve?krat razsodilo, da je u?inkovitost dav?nega nadzora predstavlja nujen razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev izvajanja s Pogodbo zagotovljenih temeljnih svoboš?in (glej predvsem sodbi z dne 20. februarja 1979 v zadevi Rewe-Zentral, imenovani „Cassis de Dijon“, 120/78, Recueil, str. 649, to?ka 8, in z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer, C?250/95, Recueil, str. I-2471, to?ka 31).

48 Tako lahko država ?lanica, preden prizna dav?no oprostitev ustanovi, uporabi ukrepe, s katerimi lahko jasno in natan?no preveri, ali izpolnjuje pogoje, ki jih zahteva nacionalna zakonodaja za koriš?enje oprostitev in za nadzor dejanskega upravljanja, na primer na podlagi predložitve letnih ra?unovodskih izkazov in poslovnega poro?ila. Seveda je lahko pri ustanovah s sedežem v drugih državah ?lanicah težje opraviti potrebne preveritve. Vendar gre za preproste upravne nevše?nosti, ki niso zadostne, da bi utemeljile zavrnitev državnih organov, da omenjenim ustanovam podelijo enake dav?ne oprostitve kot istovrstnim ustanovam, ki so v tej državi neomejeno zavezane davku (glej v tem smislu sodbo z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I?2229, to?ka 29).

49 V zvezi s tem je treba opozoriti, da zadevnim nacionalnim dav?nim organom ni? ne prepre?uje, da od ustanove, ki ji je priznano delovanje v splošnem interesu in ki želi koristiti dav?no oprostitev, zahtevajo, naj predloži upoštevana potrdila, ki jim omogo?ajo, da opravijo potrebne preveritve. Med drugim ni mogo?e utemeljiti nacionalne ureditve, ki v imenu u?inkovitosti dav?nega nadzora popolnoma ovira dav?nega zavezanca pri predložitvi teh dokazov (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Laboratoires Fournier, to?ka 25).

50 Med drugim se lahko zadevni dav?ni organi na podlagi Direktive Sveta 77/799/EGS z dne

19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15), spremenjene z Direktivo Sveta 2004/106/ES z dne 16. novembra 2004 (UL L 359, str. 30), obrnejo na organe druge države članice za pridobitev vseh podatkov, za katere menijo, da so potrebni za pravilno ugotovitev davka davčnega zavezanca, kamor je vključena možnost, da se mu podeli davčna oprostitve (glej v tem smislu sodbi z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard, C-55/98, Recueil, str. I-7641, točka 26, in z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 42).

51 Tretji, nemška vlada navaja, da vzbuja oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb, ki je priznana ustanovam nerezidentkam za dohodke, ki jih pridobivajo iz upravljanja premoženja, s katerim razpolagajo v Nemčiji, dvom o doslednosti nacionalnega davčnega sistema. Po mnenju te vlade je namen oprostitve zmanjšati davčno obveznost zaradi dejavnosti v javnem interesu, ki jih opravljajo ustanove, ki jim je priznano delovanje v splošnem interesu. Če te neposredno prevzamejo obveznosti skupnega dobra, nadomeščajo državo, ki bi ji lahko v nadomestilo podelila davčno oprostitve, ne da bi se kršila obveznost enakega obravnavanja.

52 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče sprejelo, da potreba po ohranitvi doslednosti davčnega sistema lahko utemelji omejitev izvajanja s Pogodbo zagotovljenih temeljnih svoboščin (sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 28, in z dne 28. januarja 1992 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-300/90, Recueil, str. I-305, točka 21).

53 Kljub temu da lahko trditev, ki temelji na taki utemeljitvi, obvelja, je treba ugotoviti neposredno povezavo med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo (glej v tem smislu sodbe z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson, C-484/93, Recueil, str. I-3955, točka 18; z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher, C-107/94, Recueil, str. I-3089, točka 58; z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 29; zgoraj navedeno sodbo Vestergaard, točka 24; sodbo z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 52).

54 Tako kot izhaja iz točk od 21 do 23 zgoraj navedene sodbe Bachmann in iz točk od 14 do 16 zgoraj navedene sodbe Komisija proti Belgiji, ti sodbi temeljita na ugotovitvi, da obstaja v belgijskem pravu glede istega davčnega zavezanca, zavezanega za davek od dohodka, neposredna povezava med možnostjo odtegnitve prispevkov za zavarovanje od obdavčljivih dohodkov in poznejšo obdavčitvijo vsot, ki so jih plačali zavarovanci (zgoraj navedena sodba Manninen, točka 42).

55 Trditev nemške vlade, s katero želi utemeljiti omejitev prostega pretoka kapitala zaradi potrebe po zagotovitvi doslednosti svojega davčnega sistema, se kljub temu ne more sprejeti.

56 Dejansko po eni strani davčna ugodnost, ki jo pomeni davčna oprostitve, ni enaka davku, ki se naloži neomejeno davčno zavezanim ustanovam. Povedano drugače, med to oprostitvijo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo ni neposredne povezave z vidika davčnega sistema.

57 Po drugi strani pridržanje ugodnosti davčne oprostitve za ustanove, ki jim je priznano delovanje v splošnem interesu in ki zasledujejo politične cilje te države članice, se lahko zdi na prvi pogled zakonito, vendar glede na podatke, ki jih je predložitveno sodišče predložilo Sodišču, kljub temu velja, da člen 52 AO ne zahteva, naj ukrepi vzpodbujanja koristijo nacionalni skupnosti. Na tej podlagi omenjeno sodišče ugotavlja, da bi bila ustanova lahko deležna te oprostitve, če bi ohranila iste cilje, sedež pa ustanovila v Nemčiji.

58 Peti?, nemška vlada poudarja, da je zavrnitev priznanja dav?ne oprostitve omejeno dav?no zavezanim ustanovam utemeljena s potrebo po ohranitvi dav?ne osnove.

59 Seveda priznanje pravice do oprostitve davka od dohodka pravnih oseb za ustanove splošnega interesa, ki so nerezidentke, pomeni za Zvezno republiko Nem?ijo zmanjšanje dav?nih prihodkov iz naslova davka od dohodka pravnih oseb. Kljub temu iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se zmanjšanje dav?nih prihodkov ne more šteti za nujen razlog v splošnem interesu, na katerega se lahko sklicuje za utemeljevanje ukrepa, ki na?eloma nasprotuje temeljni svoboš?ini (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Verkooijen, to?ka 59; sodbo z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, to?ka 56; zgoraj navedeni sodbi X in Y, to?ka 50, ter Manninen, to?ka 49).

60 Peti?, predvsem Finanzamt in nemška vlada sta na obravnavi navajala, da ni izklju?eno, da bi kriminalne združbe in teroristi?ne organizacije uporabile pravni status ustanove za pranje denarja in za nezakonito pošiljanje denarja iz ene države ?lanice v drugo.

61 ?e predvidevamo, da se želijo države ?lanice s tem, ko pridržijo dav?no oprostitev ustanovam, ki jim je priznано delovanje v splošnem interesu in imajo sedež na nacionalnem ozemlju, bojevati proti kriminalu, kljub temu velja, da splošne predpostavke kriminalne dejavnosti ni mogo?e utemeljiti z okoliš?ino, da ima ustanova sedež v drugi državi ?lanici. Poleg tega se zdi, da je zavrnitev ugodnosti dav?ne oprostitve takim ustanovam, medtem ko obstajajo druga sredstva za nadzor njihovih ra?unov in dejavnosti, ukrep, ki presega to, kar je nujno potrebno za boj proti kriminaliteti (glej v tem smislu sodbo z dne 6. novembra 2003 v zadevi Gambelli in drugi, C-243/01, Recueil, str. I-13031, to?ka 74).

62 Glede na zgoraj navedene ugotovitve je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 73b Pogodbe, bran skupaj s ?lenom 73d Pogodbe, razlagati tako, da nasprotuje temu, da država ?lanica oprosti davka od dohodkov pravnih oseb dohodke i? oddajanja v najem, ki so jih pridobile na nacionalnem ozemlju neomejeno dav?no zavezane ustanove, ki jim je priznано delovanje v splošnem interesu, ?e imajo sedež v tej državi, vendar ne priznava iste oprostitve istovrstnim dohodkom zasebnopravne ustanove, ki ji je priznано delovanje v splošnem interesu, ker je zaradi sedeža v drugi državi ?lanici na njenem ozemlju le omejeno dav?no zavezana.

Stroški

63 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

?len 73b Pogodbe ES, bran skupaj s ?lenom 73d Pogodbe, je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država ?lanica oprosti davka od dohodkov pravnih oseb dohodke iz oddajanja v najem, ki so jih pridobile na nacionalnem ozemlju neomejeno dav?no zavezane ustanove, ki jim je priznано delovanje v splošnem interesu, ?e imajo sedež v tej državi, vendar ne priznava iste oprostitve istovrstnim dohodkom zasebnopravne ustanove, ki ji je priznано delovanje v splošnem interesu, ker je zaradi sedeža v drugi državi ?lanici na njenem ozemlju le omejeno dav?no zavezana.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.