

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 15. prosince 2005¹(1)

Věc C-386/04

Centro di Musicologia Walter Stauffer

proti

Finanzamt München für Körperschaften

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Bundesfinanzhof (Německo)]

„Daňové právní předpisy – Daň z příjmů právnických osob – Osvobození nadací založených podle soukromého práva uznaných za obecně prospěšné od daní – Podmínka sídla“

I – Úvod

1. V projednávané věci je v zásadě na Soudním dvoru požadováno, aby objasnil, v jakém rozsahu může členský stát na základě umístění sídla zacházet se zahraniční nadací, která splňuje podmínky tohoto členského státu, pokud jde o uznání obecně prospěšnosti, méně příznivě v oblasti příjmů daní, přesněji pokud jde o zdanění některých příjmů vybraných na vnitrostátním území, nežli s vnitrostátní nadací téhož typu.

II – Právní rámec

A – Předpisy práva Společenství

2. Předpisy práva Společenství, jejichž výklad je požadován, jsou články 52, 58, 59, 66 a 73b Smlouvy o ES.

B – Vnitrostátní právo

3. Relevantní ustanovení německého zákona o dani z příjmů právnických osob⁽²⁾ (dále jen „KStG“) zní takto:

„Článek 2: Částečné zdanění

Dani z příjmů právnických osob částečně podléhají:

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

Paragraf 5: Osvobození od daně

1) Od daně z příjmů právnických osob jsou osvobozeny:

[...]

9. Právnické osoby, sdružení osob a seskupení majetku, které podle svých stanov a s ohledem na svou skutečnou správu sledují výlučnou a bezprostřední cíle, které vyplývají z obecného zájmu, dobročinnosti nebo církevní služby [paragrafy 51 až 69 daňového zákoníku (Abgabeordnung)]. Pokud mají obchodní provozovny, je osvobození v tomto ohledu vyloučeno. Druhá věta se nepoužije na lesní hospodářství, které provozuje jejich majitel;

[...]

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

[...]

3. daňové poplatníky řádně podléhající dani ve smyslu § 2 bodu 1.

Paragraf 8: Určení příjmu

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

4. Relevantní ustanovení německého zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG“) zní takto:

„Paragraf 21: Pronájem

1) Za příjmy z pronájmu jsou považovány:

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

Paragraf 49: řádně zdanitelné příjmy

1) Jsou příjmy vybrané na území státu pro účely řádného zdanění daní z příjmu (§ 1 odst. 4):

[...]

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

III – Skutkový stav a řízení

5. Žalobkyně v původním řízení, Centro di musicologia Walter Stauffer (dále jen „nadace“), je nadací založenou podle italského práva, která má sídlo v Itálii.

6. Nadace je vlastníkem obchodních prostor v Mnichově a z pronájmu těchto prostor měla příjmy, které Finanzamt v Mnichově (dále jen „žalovaný finanční úřad“) podrobil dani z příjmů právnických osob za hospodářský rok 1997. Nadace nemá v Německu kanceláře ani zde nemá registrovanou pobočku. Navíc nevykonává činnost prostřednictvím německé dceřiné společnosti.

Služby spojené s pronájmem nemovitého majetku jsou poskytovány německým správcem.

7. Podle stanov platných v průběhu sporného hospodářského roku 1997 nadace sleduje výlučně vzdělávací a výchovné cíle jak klasické výroby strunných a smyčcových nástrojů, tak historie hudby a muzikologie obecně. Nadace může vytvořit jedno nebo více stipendií určených k tomu, aby umožnila mladým Švýcarům, zejména především z Bernu, pobývat v Cremoně během celého trvání výuky.

8. Podle analýzy německého Bundesfinanzhof, provedené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, nadace v průběhu sporného hospodářského roku sledovala obecně prospěšné cíle a plnila podmínky týkající se stanov, aby mohla mít prospěch z osvobození od daně z titulu § 1. 5 odst. 1 bodu 9 vety první KStG, částecného zdanění z titulu příjmů, které jsou vyloučeny v souladu s § 1. 5 odst. 1 bodem 9 druhou a třetí větou ze zdanění z důvodu, že pronájem nepřekračuje rámec správy majetku, a není tak podnikáním.

9. Bundesfinanzhof zejména zdůrazňuje, že prosazování zájmů společnosti ve smyslu článku 52 německého daňového zákoníku (Abgabenordnung, dále jen „AO 1977“) nevyžaduje, aby opatření podpory byla ku prospěchu občanům Spolkové republiky Německo.

10. Jediným bod, ohledem něhož má Bundesfinanzhof pochybnosti, pokud jde o zjištění soudu rozhodujícího ve věci samé, je ten, zda nadace rovněž plní podmínky týkající se její skutečné správy a zejména zda používá své příjmy krátce poté, co je získala, pro uskutečňování svého daňově zvýhodněného statutárního cíle. Bundesfinanzhof má v úmyslu vrátit věc v tomto ohledu Finanzgericht.

11. Vzhledem k tomu, že nadace má své sídlo a ředitelství v Itálii, pobírá své příjmy z pronájmu v rámci svého částecného zdanění v souladu s § 1. 49 odst. 1 bod 6 EStG ve spojení s § 1. 21 EStG a § 1. 2 bodem 1, jakož i § 1. 8 odst. 1 KStG; podle Bundesfinanzhof je tedy třeba použít § 1. 8 odst. 1 bod 3 (například § 1. 5 odst. 2 bod 2 KStG), podle kterého daňoví poplatníci částecně podléhající dani nemají prospěch z osvobození od daně. V důsledku toho je nadace podrobena dani z příjmů, které získala na německém území z titulu pronájmu obchodních prostor.

12. Finanzgericht München žalobu, kterou nadace podala proti daňovému výměru z titulu daně z příjmů právnických osob, zamítl. Nadace poté podala k Bundesfinanzhof opravný prostředek „Revision“, ve kterém považuje za sporné, zda je vyloučení právnických osob, nemajících sídlo v Německu, z osvobození od daně stanovené v § 1. 5 odst. 2 bodu 3 KStG, slučitelné s požadavky práva Společenství. Bundesfinanzhof považuje za možné, že se jedná o porušení svobody usazování, volného pohybu služeb nebo volného pohybu kapitálu.

13. Bundesfinanzhof je zejména toho názoru, že v projednávané věci není překážkou použitelnosti základních svobod, že § 1. 48 druhý pododstavec ES stanoví, že společnosti musí sledovat „dosahování zisku“. Tím se nerozumí pouze věle dosahovat maximálního zisku, ale nadto veškerá činnost tvořící součást hospodářského života, pokud je vykonávána ve vědělenném duchu a za úplatu. Takový pronájem nemovitosti, jako je pronájem v projednávané věci, tak může rovněž svdít takto chápanému dosahování zisku.

14. Předkládající soud má za to, že lze mít rovněž pochybnosti, pokud jde o to, zda rozdílné zacházení s obecně prospěšnými nadacemi, které jsou rezidenty, a obecně prospěšnými nadacemi, které nejsou rezidenty, je odvodněno zásadou soudržnosti. Podle zásady soudržnosti je osvobození od daně korelátorem obecně prospěšných cílů sledovaných nadací. Je zajisté možné, že Německo nemá prospěch z činnosti zahraniční obecně prospěšné nadace, která sleduje své cíle v zahraničí. Bundesfinanzhof nicméně zdůrazňuje, že § 1. 52 odst. 1 AO 1997 nepodřizuje daňové uznání obecně prospěšnosti podmínce podpory vnitrostátních zájmů společnosti.

Předpokládaná korelace v německém daňovém právu mezi započtením zvýhodnění a osvobozením od daní tak nemůže být vázána na obecnou prospěšnost, nýbrž na úplné nebo částečné zdanění nebo na sídlo dotyčné nadace na německém území nebo v zahraničí, což už dále není soudržné.

15. Usnesením ze dne 14. července 2004 se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je slučitelné s článkem 52 Smlouvy o ES ve vzájemném spojení s článkem 58 Smlouvy o ES, s článkem 59 Smlouvy o ES ve vzájemném spojení s články 66 a 58 Smlouvy o ES, jakož i s článkem 73b Smlouvy o ES to, že obecně prospěšná nadace založená podle soukromého práva jiného členského státu, která podléhá vzhledem k příjmem z pronájmu částečné dani na území státu, není osvobozena od daní z příjmů právnických osob na rozdíl od obecně prospěšné nadace, která pobírá příjmy stejného druhu a podléhá na území státu dani v plném rozsahu?“

IV – K předběžné otázce

16. Nejprve je nutné, z důvodu obecně prospěšné povahy dotčené nadace, zahájit kontroverzní diskusi ohledně použitelnosti základních svobod (A). Dále bude třeba přezkoumat, jaká základní svoboda se vztahuje na dosahování příjmů pronájmem nemovitostí v jiném členském státě, nežli je členský stát usazení (B). Po zodpovězení těchto úvodních otázek bude namístě novat se otázce, zda je případně použitelné omezení základní svobody (C). Bude-li nutné konstatovat relevantní omezení jedné nebo více základních svobod z hlediska práva Společenství, bude třeba konečně ověřit, zda existují důvody pro toto omezení.

A – K vlastní použitelnosti základních svobod

1. Podstatné argumenty účastníků řízení

17. *Německá vláda* je toho názoru, že základní svobody jsou nepoužitelné z toho důvodu, že společný cíl německých daňových předpisů se týká obecně prospěšných zařízení. Podle judikatury Soudního dvora tento typ předpisů je použitelný na oběany Unie usazené v jiném členském státě pouze v případě, kdy existuje dostatečná úzká souvislost mezi uvedeným oběanem Unie a dotyčným členským státem; tak tomu však v projednávané věci není.

18. Žalovaný *finanční úřad* dodává, že práva nadací náleží do vnitrostátní politické kultury, oblasti, ve které Evropská unie nemůže přijímat harmonizační opatření. Stejně je tomu tak, pokud jde o politiku vzdělávání.

19. *Chief State Solicitor of Ireland* v podstatě uvádí, že články Smlouvy o ES, které chrání a zaručují tyto svobody, mohou mít účinek pouze na uznání obecné prospěšnosti v členském státě pro daňové účely. Navíc, základní svobody jsou použitelné pouze za podmínky, že zařízení vykonává činnosti za účelem dosahování zisku.

20. Naproti tomu *Komise* zdrazňuje, že skutečnost, že je dotčená daňová úprava odvodněná úvahami sociální politiky, netvoří překážku použití Smlouvy o ES. *Nadace* ostatně uvádí, že nedostatek harmonizace práva v oblasti obecné prospěšnosti nebo daňového práva na úrovni Společenství nebrání použitelnosti základních svobod. Podle ustálené judikatury Soudního dvora mají být zákonodárné pravomoci ponechané členským státům vykonávány rovněž v souladu se základními svobodami.

2. Právní posouzení

21. Nejprve je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora, pokud oblast

příjmých daní jako taková nenáleží do pravomoci Společenství, musí členské státy vykonávat v této oblasti zachované pravomoci v souladu s právem Společenství(3).

22. Rovněž skutečnost, že dotčená vnitrostátní úprava sleduje cíle sociální politiky, jak zdraznila německá vláda, nemůže zpochybnit, že základní svobody jsou v zásadě použitelné. Komise podle mého názoru správně uvedla, že ustanovení o výjimce čl. 5 odst. 1 bodu 9 KStG nemá povahu sociálního zvýhodnění, nýbrž povahu daňové výjimky odvodně sociálně-politickými úvahami.

23. Dokonce za předpokladu, že dotčené ustanovení má být, jak tvrdí německá vláda, zařazeno mezi sociální zvýhodnění – *quod non* – je třeba připomenout, že podle Soudního dvora je právo Společenství v zásadě rovněž použitelné v této oblasti: v rozsudcích vydaných dne 28. dubna 1998 ve věcech Decker(4) a Kohll(5) Soudní dvůr rozhodl, že „při neexistenci harmonizace na úrovni Společenství přísluší právním předpisům každého členského státu, aby stanovily jednak podmínky práva nebo povinnosti být účastníkem na systému sociálního zabezpečení [...], a jednak podmínky, které vedou ke vzniku nároku na dávky“, ale že „členské státy nicméně musí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství“, v důsledku čehož „skutečnost, že vnitrostátní právní úprava dotčená v povodním řízení náleží do oblasti sociálního zabezpečení, není takové povahy, která by vylučovala použití článku 30 Smlouvy“. Trvám proto na své analýze, kterou jsem měl příležitost uvést ve svém stanovisku předneseném dne 12. května 2005 ve věci Blanckaert (C-512/03)(6), podle které nemá příslušnost normy k daňovému právu nebo právu sociálního zabezpečení vliv na povinnost v zásadě dodržovat požadavky práva Společenství.

24. Skutečnost, že se zařazení podílí na dosahování cíle sociální politiky, v zásadě nevylučuje použití práva Společenství; určujícím bodem je spíše to, zda tím zařazení vykonává hospodářskou činnost(7).

25. Zde je třeba určit, kterou základní svobodu je nutné použít.

B – K dotčeným základním svobodám

1. Podstatné argumenty účastníků řízení

26. Nadace má za to, že její činnost správce, který řídí využívání obchodních prostor, jí musí být připisována jako trvalá přítomnost na území státu. Z tohoto důvodu správa její nemovitosti náleží do působnosti svobody usazování. V případě, že by Soudní dvůr nebyl takového názoru, její činnost by měla být posuzována z hlediska volného pohybu služeb, jelikož poskytuje přeshraniční služby za úplatu. V každém případě její hospodářské činnosti náleží pod volný pohyb kapitálu. Příloha I ke směrnici Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (zrušena Amsterodamskou smlouvou)(8), stanovila totiž klasifikaci pohybu kapitálu a podle ní dosahování příjmů náleží ve smyslu bodu II písm. a) uvedené přílohy do pohybu kapitálu, přičemž uvádí investice do nemovitostí na území státu nerezidenty. Ve vysvětlivkách k uvedené klasifikaci byl tento typ investice definován jako nákup nemovitostí soukromými osobami pro účely dosahování zisku nebo pro osobní užívání.

27. Komise má naopak za to, že zásada volného pohybu služeb není použitelná. Je jistě pravda, že nadace poskytuje přeshraniční plnění za úplatu; zásada volného pohybu služeb má nicméně podpůrnou použitelnost ve vztahu k zásadě volného pohybu kapitálu, která je použitelná v projednávané věci. Vzhledem k tomu, že Komise zaujala opačný postoj než nadace, uvedla mimoto, že projednávaná věc nenáleží do věcné působnosti svobody usazování, jelikož pronájem nemovitosti v Německu nepředkresluje rámec správy majetku a není tak pro účely svobody usazování obchodní transakcí

28. Žalovaný finanční úřad, vláda Spojeného království, jakož i, podpora, německá vláda a Chief State Solicitor of Ireland uplatní, pokud jde o to, že je třeba vykládat článek 58 Smlouvy o ES v tom smyslu, že vylučuje z působnosti články 52 a 59 Smlouvy o ES všechny entity, jejichž stanoviny stanoví, že nesledují dosahování zisku, ať již vykonávají hospodářskou činnost, či nikoliv. Vláda Spojeného království se přiklání k názoru uvedenému v rozsudku Soudního dvora ze dne 21. března 2002 ve věci Kenner Golf(9) a dodává, že Soudní dvůr se odklonil v tomto bodu od odlišného návrhu generálního advokáta Cosmase uvedeného ve stanovisku předneseném dne 28. ledna 1999 ve věci Komise v. Belgie(10).

29. Žalovaný finanční úřad uplatňuje v této souvislosti, že je třeba vykládat pojem „dosahování zisku“ ve smyslu čl. 58 odst. 2 Smlouvy o ES tak, že překračuje pouhé vystupování na trhu jako „subjekt“, jelikož se týká vnitřní organizační struktury konkrétní dotčené organizace. Určujícím prvkem je to, zda v souladu s jejími cíli a stanovami má nadace rovněž za cíl dosahování kladných příjmů. Článek 58 odst. 2 Smlouvy o ES členským státům umožňuje bránit narušování hospodářské soutěže, ke kterému by mohlo dojít, pokud by nezisková sdružení vstupovala do hospodářské soutěže s podniky.

30. Podle vlády Spojeného království ze skutečností uváděných předkládajícím soudem nevyplývají jakékoliv nepřímé důkazy, že by byl dotčen volný pohyb kapitálu uvedený v čl. 73b Smlouvy o ES.

31. Naopak italská vláda má za to, že tato věc je přímo upravena ustanoveními Smlouvy o ES, která se týkají svobody usazování a volného poskytování služeb. Sporná německá právní úprava je rovněž v rozporu se zásadou volného pohybu kapitálu, jelikož má odrazovat právnické osoby neusazené v Německu od toho, aby tam investovaly.

2. Právní posouzení

a) Úvodní poznámky

32. Německý Bundesfinanzhof ve své předběžné otázce odkazuje na ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování, volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu. Vzhledem k tomu, že volné poskytování služeb je podle čl. 50 prvního pododstavce ES použitelné podpora k ostatním dvěma základním svobodám, je namísto přezkoumat je pouze v případě, že v projednávané věci není použitelná ani zásada svobody usazování, ani volného pohybu kapitálu.

33. Pokud jde o svobodu usazování, nejdříve poznamenávám, že všichni účastníci řízení se podrobně vyjadřovali k výkladu čl. 48 druhého pododstavce ES, a to k tomu, v jakém rozsahu toto ustanovení vylučuje z osobní působnosti svobody usazování – a ve spojení s článkem 55 ES z volného pohybu služeb – osoby založené podle soukromého práva, které neusilují o dosahování zisku. Není nicméně nezbytné určit, zda a v jakém rozsahu obecně prospěšná nadace sleduje dosahování zisku v případě, že dotčené pronajímání skutečné nadací náleží do veřejné působnosti svobody usazování.

34. Otázka, na kterou je třeba odpovědět předběžně, je tedy, zda dotčenou vnitrostátní úpravu lze přezkoumat z hlediska svobody usazování nebo volného pohybu kapitálu. Pokud má činnost vykonávaná nadací v Německu náležet do veřejné působnosti jedné nebo druhé z uvedených svobod, či obou dvou, bude třeba konečně přezkoumat, zda nadace náleží do osobní působnosti dotčené svobody.

b) Vymezení svobody usazování a volného pohybu kapitálu

35. Mezi ustanoveními týkajícími se svobody usazování a ustanoveními, která se týkají volného pohybu kapitálu, existuje úzká souvislost, která vyplývá již ze vzájemných výhrad uvedených v čl. 58 odst. 2 ES a čl. 43 ES druhého pododstavce .

36. Vymezením obou základních svobod se Soudní dvůr zabýval v celé řadě rozsudků. V dosavadní judikatuře má Soudní dvůr za to, že jednak svoboda usazování, a jednak zásada volného pohybu kapitálu jsou použitelné souběžně. Tato judikatura je založena na předpokladu, že ustanovení týkající se volného pohybu kapitálu vyloučí souběžné použití jiných základních svobod pouze v případech, které se týkají opatření, jež zvláštně upravují kapitálové toky. Naopak, pokud jsou kapitálové toky nepřímo dotčeny tím, že výkon hospodářské činnosti je v jiném členském státě ztížen, tak základní svoboda, do které dotýká činnost náleží, je v každém případě rovněž použitelná(11).

37. Přesobnost volného pohybu kapitálu a svoboda usazování se shodují spíše, pokud se vnitrostátní právní úprava týká přímých investic, například ve formě podílů(12) nebo nabývání nemovitostí za účelem přeshraničního výkonu hospodářské činnosti(13).

38. Z článku 44 odst. 2 písm. e) ES vyplývá jednak, že svoboda usazování pokrývá rovněž nabývání nemovitostí využívaných k podnikatelskému účelu. Krom toho investice do nemovitostí představují pohyb kapitálu ve smyslu klasifikace pohybu kapitálu v příloze I směrnice 88/361, a protože si uvedená klasifikace podle judikatury Soudního dvora zachovává informativní hodnotu pro definování pojmu „pohyb kapitálu“ ve smyslu článku 56 ES a následujících(14), investice do nemovitostí náleží zároveň do přesobnosti volného pohybu kapitálu.

39. Pokud jde o případný souběh mezi volným pohybem kapitálu a svobodou usazování, lze shrnout kritéria vymezení vytýčená Soudním dvorem takto:

1) Přeshraniční nabytí nemovitosti je v zásadě vždy kapitálovou investicí, která z tohoto důvodu též z ochrany ustanovení upravujících pohyb kapitálu bez ohledu na účel tohoto nabytí(15).

2) V rozsahu, v němž je nabytí nemovitosti nezbytné pro trvalý výkon hospodářské činnosti v jiném členském státě, náleží rovněž do oblasti ochrany svobody usazování(16) (17).

40. S ohledem na výše uvedené je třeba ověřit – v souladu s výše uvedenými vymezujícími kritérii – zda nabytí nemovitosti nerezidentem, dotčené v povodním řízení, náleží do vnitřní přesobnosti zásady volného pohybu kapitálu nebo svobody usazování.

i) Vnitřní přesobnost zásady volného pohybu kapitálu

41. Zásada volného pohybu kapitálu je v projednávané věci vnitřně použitelná, jelikož nadace usazená v Itálii nabytí nemovitost v Německu, a nabytí nemovitosti osobou, která není usazena na území státu, představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 1 směrnice 88/361 a ve smyslu klasifikace pohybu kapitálu též směrnice(18).

ii) Vnitřní přesobnost svobody usazování

42. K tomu, aby vedle zásady volného pohybu kapitálu, byla vnitřně použitelná svoboda usazování, je třeba, aby nemovitost nacházející se v Německu byla používána nadací jako stálá provozovna pro výkon hospodářské činnosti(19).

43. V této souvislosti je třeba upřesnit, že nadace pronajímá nemovitost, kterou nabyla v Německu a jež není doplňkem k zařízením již existujícím v Německu, ale představuje hlavní činnost nadace v Německu(20).

– Nezávislá trvalá hospodářská činnost

44. Nejprve je třeba přezkoumat, zda takový pronájem nemovitosti, který je dotčen v povodním řízení, představuje hospodářskou činnost.

45. Komise ve svém vyjádření uvedla, že tomu tak nebylo, jelikož v německém právu pronájem nemovitosti nepředstavuje správu majetku, a nepředstavuje tak autonomní hospodářskou činnost.

46. Toto pojetí nelze následovat. Je pravda, že podle článku 14 AO 1977 představuje pronájem nemovitosti pouze správu majetku, a nikoliv obchodní činnost. Výklad pojmu práva Společenství nicméně nemůže být v zásadě závislý na ustanoveních vnitrostátního práva. Jiným důvodem pro odmítnutí veškeré relevance německé daňové úpravy je skutečnost, že cíl takového vnitrostátního ustanovení nemá žádnou souvislost se svobodou usazování, která má být v projednávané věci vyložena.

47. Článek 14 AO 1977 má totiž zjevně za cíl daňově zvýhodnit příjmy pocházející z pronájmu nemovitostí, obvykle skromné ve srovnání s příjmy z podniku. Svoboda usazování má naopak za cíl chránit každý hospodářský subjekt společného trhu před diskriminací, při němž není důležitý rozsah dotyčné hospodářské činnosti, ledaže by se jednalo o činnost zcela nevýznamnou a doplňkovou. čím širší je pojem „hospodářské činnosti“ vykládán, tím se okruh beneficiářů zvětšuje; za takových podmínek není překvapivé, že Soudní dvůr přijal široký výklad pojmu „hospodářské činnosti“(21).

48. V důsledku toho též právnické osoby, které, jako v projednávané věci, jednají, aniž by měly v úli dosahovat maximálního zisku, mohou vykonávat hospodářskou činnost(22). I když obec prospěšná nadace nemusí mít v úli dosahovat maximálního zisku při pronájmu nemovitosti, přestože její pronajímatelská činnost je činností za úplatu a její úst na hospodářském životě tak není zcela nevýznamná. V důsledku toho pronájem nemovitosti v Mnichově představuje nezávislou hospodářskou činnost ve smyslu svobody usazování.

49. Kritérium trvalosti je rovněž splněno.

– Předpoklad stálé provozovny

50. Nadace nemá v Německu kanceláře, a tudíž ani stálou provozovnu. Podle spisu jsou služby, které představují pronájem nemovitosti, poskytovány německým správcem. Je tedy otázkou, zda činnost správce může být přitena nadaci jakožto trvalá přítomnost.

51. V rozsudku zvaném „Pojištění“(23) Soudní dvůr uvedl, že podnik je třeba považovat za usazený rovněž v případě, kdy je jeho přítomnost v jiném členském státě vykonávána prostřednictvím kanceláře řízené nezávislou osobou, ale pověřenou jednat trvale za uvedený podnik, jako by byla agenturou.

52. V takových případech je nicméně požadováno výlučné či přinejmenším převažující spojení této nezávislé osoby s jejím příkazcem, takže je zapojen do provádění smluv a souasně nejedná ve prospěch konkurenčních podniků. Pouze tehdy, pokud nezávislá osoba omezí vlastní podnikatelskou svobodu, je třeba mít za to, že podnikatel, kterého zastupuje, je usazen v hostitelském státě(24).

53. Soudní dvůr neměl příležitost použít tato kritéria použitelnosti v jiných věcech, možná z důvodu zvláštnosti poskytování pojištění(25); v důsledku toho může být nejisté, zda mají obecný dosah.

54. V každém případě je třeba konstatovat, že správce vždy jedná za velké množství majitelů, a proto nesplňuje kritéria použitelnosti popsaná výše; v důsledku toho nemůže být činnost správce přičítána nadaci.

55. Použití zásady svobody usazování v důsledku toho naráží na neexistenci stálé provozovny nadace na německém území.

c) K osobní působnosti zásady volného pohybu kapitálu

56. Použitelnost ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu nicméně ještě závisí na tom, zda nadace, jakožto obecně prospěšná nadace založená podle italského práva, náleží do osobní působnosti těchto ustanovení. Odpověď na tuto otázku závisí na tom, v jakém rozsahu taková obecně prospěšná nadace, jakou je zde uvedená nadace, patří do okruhu osob těchto zřídců z volného pohybu kapitálu.

57. Bez ohledu na kvalifikaci pronajímatelské činnosti s ohledem na právo Společenství práv v tomto případě, je možné, aby nadace byla vyloučena z osobní působnosti zásady volného pohybu kapitálu. To by mohlo vyplývat například z obdobného použití, pokud by bylo nezbytné, čl. 48 druhého pododstavce ES, zejména pokud by se z její obecně prospěšné povahy dovodilo, že nadace neusiluje o dosahování zisku.

58. Článek 48 ES se podle svého znění použije na kapitolu Smlouvy týkající se svobody usazování. Článek 48 ES je třeba na základě odkazu uvedeného v článku 55 ES rovněž použít na volné poskytování služeb. Naproti tomu žádný odkaz takového druhu není uveden v ustanoveních Smlouvy zakotvujících volný pohyb kapitálu. Znění a systematika Smlouvy o ES hovoří rovněž proto, že oblast ochrany rozsahu osobní působnosti zásady volného pohybu kapitálu se vymyká omezením uvedeným v čl. 48 druhém pododstavci ES.

59. Z toho vyplývající nepoužitelnost článku 48 ES v oblasti volného pohybu kapitálu je v souladu s povahou této základní svobody zaměřené na předmět, a nikoliv vázané na osobu. Správné fungování volného pohybu kapitálu nemá žádnou souvislost s osobou subjektu.

60. V rozsudku ze dne 11. prosince 2003, Barbier(26), Soudní dvůr nedávno, vyvodil podle mého názoru důsledky z toho, že volný pohyb kapitálu má povahu svobody vázané na předmět: pokud šlo o dědické daně v Nizozemsku v případě, kdy zřizovatel přenesl své bydliště z jiných nežli hospodářských důvodů z Nizozemska do Belgie, aby pak nabyt nemovitosti v Nizozemsku, bylo podstatou otázky předkládajícího soudu mj. to, zda použití zásady volného pohybu kapitálu záviselo na tom, zda šlo o přeshraniční hospodářskou činnost. Soudní dvůr se omezil na prohlášení, že investice do nemovitostí, jakož i nabývání nemovitého majetku důležitým náleží do oblasti ochrany zásady volného pohybu kapitálu – bez ohledu na osoby dovolávající se této zásady.

61. Je proto třeba konstatovat, že výchozí situace v právním řízení náleží do oblasti ochrany rozsahu osobní působnosti zásady volného pohybu kapitálu, aniž by v tomto ohledu záleželo na tom, zda nadace usiluje o dosahování zisku ve smyslu čl. 48 druhého pododstavce ES, či nikoliv.

C – K existenci omezení volného pohybu kapitálu

1. Podstatné argumenty účastníků řízení

62. *Komise, italská vláda a nadace* jsou toho názoru, že jde o omezení volného pohybu kapitálu v rozsahu, v němž je s nadací méně výhodně zacházeno nežli se srovnatelnou obecně prospěšnou nadací, která má sídlo v Německu. Srovnatelnost obou nadací vyplývá ze skutečnosti, že až na výjimku daňového zvýhodnění, je s oběma nadacemi zacházeno, pokud jde o všechna ostatní daňová hlediska, totožně.

63. Podle *Komise*, kdyby se sídlo nadace nacházelo v Německu, byly by její příjmy z pronájmu osvobozeny od daně z příjmu právnických osob. Toto zvýhodnění jí bylo upřeno výlučně proto, že se její sídlo nachází v Itálii, a že z tohoto důvodu jen řádně podléhá dani. Toto nepřímé omezení má za účinek odrazování právnických osob usazených v jiných členských státech od investování kapitálu v Německu.

64. *Vláda Spojeného království* uplatňuje, že nadace uznané za obecně prospěšné podle italského práva, se nenacházejí ve srovnatelné situaci jako nadace uznané za obecně prospěšné podle německého práva, jelikož se podmínky, pokud jde o obecnou prospěšnost, v každém členském státě liší.

65. *Německá vláda* dodává, že se členské státy mohou opírat o rozdíly existující mezi vnitrostátními právními řády pro zavedení legislativních odlišností, které z hlediska práva Společenství nelze vytýkat. Navíc pouze vnitrostátní obecně prospěšné nadace jsou zapojeny do sociálního života hostitelského státu, což představuje objektivní rozdíl oproti zahraničním obecně prospěšným nadacím.

66. Podle žalovaného *finančního úřadu* nepředstavuje zdanění nadace žádnou překážku pro investování ve Spolkové republice Německo, jelikož zdanění příjmů je pravidlem ve všech členských státech.

67. *Nadace* ostatně uvádí, že podle zásady nejvýhodnějšího zacházení je třeba, aby se na ni použila zvýhodňující daňová úprava Úmluvy o zamezení dvojího zdanění se Spojenými státy americkými, aniž by utrpěla omezením výkonu volného pohybu kapitálu. Omezení vyplývá ze skutečnosti, že se italská nadace v Německu nachází ve srovnatelné situaci jako americká obecně prospěšná nadace, která na území Německa získává příjmy z pronájmu, a z důvodu zdanění je znevýhodněna ve srovnání s takovou americkou nadací, která dani nepodléhá.

2. Právní posouzení

a) Systematika volného pohybu kapitálu

68. V projednávané věci je třeba přezkoumat, zda skutečnost, že obecně prospěšná nadace z jiného členského státu, která řádně podléhá dani, nebyla osvobozena od daně z příjmu, představuje překážku volnému pohybu kapitálu.

69. Volný pohyb kapitálu se v každém případě od ostatních základních svobod liší svou formulací v rozsahu, v němž zahrnuje, podle samotného znění článku 56 ES, obecný zákaz omezení, zmírněný upřesněním, že tento zákaz není na překážku práva, které mají členské státy na použití daňových ustanovení, která zakládají rozdíl mezi daňovými poplatníky v závislosti na jejich bydlišti nebo místě, kde investují svůj kapitál [čl. 58 odst. 1 písm. a) ES].

70. V souladu s judikaturou Soudního dvora to nicméně neznamená, že členské státy jsou oprávněny omezit oblast ochrany volného pohybu kapitálu víc než jiné základní svobody.

71. Teprve v rozsudku Manninen(27) měl Soudní dvůr příležitost přezkoumat zásadní pravomoc členských států v oblasti přímých daní z hlediska článků 56 ES a 58 ES. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že článek 58 ES povoluje daňový systém zahrnující rozlišení mezi daňovými poplatníky v závislosti na místě, kde investují svůj kapitál pouze tehdy, pokud je tak provedené rozlišení důsledkem rozdílných skutečností, nebo pokud se dotčené rozdílné zacházení jeví jako odvodněné náležitými důvody obecného zájmu; podle Soudního dvora takové odvodnění předpokládá, že dotčené rozdílné zacházení nejde nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou. Je tedy třeba nakonec rozlišovat mezi rozdílným zacházením přípustným podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES a svévolnou diskriminací, která je podle čl. 58 odst. 1 ES zakázána.

72. Aťkoliv již tato prohlášení zřejmě naznačují, že Soudní dvůr používá na volný pohyb kapitálu stejné zásady jako na ostatní základní svobody, tato paralela se zjevně objevila teprve v rozsudku ze dne 5. července 2005, D.(28), jelikož Soudní dvůr přenesl na volný pohyb kapitálu svou judikaturu týkající se omezení volného pohybu, svobody usazování a volného pohybu služeb v oblasti přímých daní.

73. Tuto judikaturu zde přezkoumám. Základní svobody tak zakazují nejen zjevnou diskriminaci, založenou na státní příslušnosti, nýbrž také všechny formy skryté diskriminace, které za použití jiných rozlišovacích kritérií ve skutečnosti vedou ke stejnému výsledku. Obsahují proto zákaz diskriminace, podle kterého musí být vyloučeno bezdůvodné použití odlišné právní úpravy na srovnatelné situace nebo téže právní úpravy na odlišné situace.

74. Pokud jde o případné rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty zakotvené ve vnitrostátním daňovém právu, Soudní dvůr zdůraznil, že existuje nebezpečí, že právní úprava členského státu, která vyhrazuje určitá daňová zvýhodnění rezidentům, může mít nepříznivé účinky především na příslušníky jiných členských států, jelikož nerezidenty jsou nejčastěji cizinci, takže by taková právní úprava mohla tvořit nepřímo diskriminace založenou na státní příslušnosti.

75. Soudní dvůr nejprve ve věcech týkajících se zdanění příjmů fyzických osob(29) rozhodl, že situace rezidentů a nerezidentů v daném členském státě není v zásadě srovnatelná, jelikož vykazuje objektivní rozdíly jak z hlediska zdroje příjmu, tak z hlediska osobní daňové kapacity nebo zohlednění osobní a rodinné situace.

76. Soudní dvůr nicméně upřesnil, že v případě daňového zvýhodnění, ze kterého byl upřen prospěch nerezidentům, může být rozdílné zacházení s tímto dvěma kategoriemi daňových poplatníků kvalifikováno jako diskriminace ve smyslu Smlouvy, jelikož neexistuje žádný objektivní rozdíl mezi situacemi, který by v tomto bodě mohl založit rozdílné zacházení s tímto dvěma kategoriemi daňových poplatníků.

77. Existenci takového objektivního rozdílu je třeba posoudit především v závislosti na tom, zda dotyčný nerezident získává převážnou část svých příjmů ve státě, v němž je zaměstnán nebo vykonává svou hospodářskou činnost, nebo ve státě, v němž má bydliště.(30).

b) K omezení volného pohybu kapitálu v projednávané věci

78. V německém právu jsou obecně prospěšné právnické osoby osvobozeny od daně z příjmu právnických osob podle čl. 5 odst. 1 bodu 9 vety první KStG. Podle odstavce 2 uvedeného článku nicméně právnické osoby částečně podléhající dani z příjmu nemají prospěch z tohoto osvobození. V souladu s čl. 2 odst. 1 KStG částečně podléhají dani z titulu příjmů získaných na území státu právnické osoby, jejichž ani sídlo, ani ředitelství se nenachází na území státu. Z toho

vyplývá, že na rozdíl od německé obecně prospěšné právnické osoby zahraniční obecně prospěšné právnické osoby, které, jako v projednávané věci, získávají příjmy na německém území, nejsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob z titulu těchto příjmů.

79. V důsledku toho je se zahraniční obecně prospěšnou právnickou osobou zacházeno méně výhodně nežli s německou obecně prospěšnou právnickou osobou. Je zajisté pravda, že se tato úprava nezakládá přímo na sídle nadace, ale na ústečném zdanění daní z příjmu, ale tyto vlastnosti nepřímě vedou, přes 1. 2 odst. 1 KStG, ke stejnému výsledku: kdyby se sídlo obecně prospěšné nadace nacházelo v Německu, a nikoliv v jiném členském státě, podléhala by dani v plném rozsahu a příjmy, které by získala z pronájmu své nemovitosti, by byla osvobozeny od daně z příjmů právnických osob. Pouze z důvodu, že se její sídlo nachází v jiném členském státě, a proto ústečně podléhá dani, nemá prospěch z této výhody.

80. Je pravda, že dotčená vnitrostátní daňová úprava se přímo netýká investic ve formě investic do nemovitostí v jiném členském státě, které chrání zásada volného pohybu kapitálu. Účel investice je nicméně získávání výnosů – v projednávané věci ve formě nájemného. Z důvodu méně výhodného zdanění příjmů z pronájmu získaných zařízením, jehož sídlo se nachází v zahraničí – souvisejícím s jeho ústečným zdaněním – má dotčená úprava za následek zhoršení obecných podmínek investování pro zahraniční investory ve srovnání se srovnatelným investováním uskutečným německou právnickou osobou. V důsledku toho se jedná o nepřímé omezení volného pohybu kapitálu, což nicméně podle judikatury Soudního dvora postačuje pro konstatování omezení volného pohybu kapitálu(31).

D – K existenci svévolné diskriminace

1. Podstatné argumenty účastníků řízení

81. Podle nadace může kritérium rozlišování ústečného zdanění působit zvlášť újmu právnickým osobám, které mají své sídlo v jiných členských státech. Z toho vyplývající diskriminace není odvoditelná. Krom toho méně výhodné daňové zacházení, které je v Německu vyhrazeno pro příjmy z pronájmu obecně prospěšné nadace ústečně podléhající dani, může uinit investování do nemovitostí za účelem pronájmu v Německu zjevně méně přitažlivým nežli investování do nemovitostí v Itálii.

82. Konečně, nadace uvádí, že Spolková republika Německo uzavřela se dvěma členskými státy úmluvy k zabránění dvojího zdanění, a to s Francouzskou republikou a Švédským královstvím; tyto úmluvy poskytují zvláštní zvýhodnění neusazeným veřejně prospěšným právnickým osobám – osvobození od pozemkové daně, dědické daně a daně darovací. Spolková republika Německo rovněž uzavřela úmluvu tohoto typu se Spojenými státy, která stanoví osvobození od daně z příjmů. V tomto ohledu nadace tvrdí, opírajíc se o rozsudek Soudního dvora ze dne 21. září 1999 ve věci C-307/97(32), že případná finanční znevýhodnění, která pro Spolkovou republiku Německo vyplývají z takového poskytnutí osvobození od daně, jaké je stanoveno německo-americkou úmluvou, nemohou odvodnit omezení základních svobod.

83. Žalovaný finanční úřad je naopak toho názoru, že s právem Společenství není neslučitelné odmítnout daňové osvobození nadací ústečně podléhající dani. Jednak je totiž daňové zvýhodnění poskytnuté obecně prospěšné nadaci vyrovnáno snižováním nákladů státu. Obecně se však služby obecně prospěšných organizací usazených mimo německé území soustřeďují v zahraničí a neulehčují rozpočtu německého státu. Krom toho se osoby ústečně podléhající dani a osoby, které podléhají dani v plném rozsahu, nenacházejí ve srovnatelné situaci, pokud jde o přímé daně. Konečně, německé daňové orgány mohou ověřit pouze v omezeném rozsahu, zda veřejně prospěšná nadace usazená v zahraničí skutečně plní cíle uvedené ve svých stanovách.

84. Podle *německé vlády* německá právní úprava nezavádí žádnou diskriminaci zahraničních právnických osob; pokud by se jednalo o diskriminaci nebo překážku, byla by odvodná soudržností, jelikož existuje přesná korelace mezi osvobozením od daní a substitutem daní, který představují zisky v obecném zájmu vykonávané obecní prospěšnými právnickými osobami podléhajícími dani v plném rozsahu.

85. Podle *vlády Spojeného království* je porušení zásady volného pohybu kapitálu vyloučeno, jelikož podmínky týkající se obecní prospěšnosti, které se liší v každém členském státě podle toho, jak tento stát vnímá obecnou prospěšnost a veřejný pořádek, a v důsledku toho situaci vnitrostátních a zahraničních nadací, nejsou srovnatelné. Odmítnutí poskytnout osvobození od daní neziskové nadaci, jejíž sídlo se nachází v jiném členském státě, je v každém případě odvodné a potěbou zajistit účinnost daňových kontrol.

86. Podle názoru *Komise* nemůže být rozdílné zacházení odvodné. Jednak neexistuje objektivní rozdíl mezi obecní prospěšnou nadací usazenou v Německu a obecní prospěšnou nadací usazenou v jiném členském státě. Kromě toho si mohou německé daňové orgány na základě směrnice 77/799/EHS(33) opatřit u příslušných orgánů jiných členských států všechny informace nezbytné pro účely vyměření daní z příjmu.

87. Komise dodává, že daňová kontrola může být zajištěna méně omezujícími opatřeními a že ustanovení zvýhodňující obecní prospěšné organizace uvedená v úmluvách podepsaných s Francouzskou republikou a Spojenými státy americkými ukazují, že německý zákonodárce má za to, že daňová podpora obecní prospěšných zisků vykonávaných mimo Spolkovou republiku Německo je zcela v souladu s daňovým systémem.

2. Právní posouzení

88. Dále je třeba přezkoumat, v jakém rozsahu se tuzemské a zahraniční nadace nacházejí ve srovnatelné situaci. Pokud by tomu tak mělo být, bude třeba dále ověřit, zda rozdílné zacházení s německými a zahraničními nadacemi podle německého zákona o dani z příjmů právnických osob, jehož existence již byla zjištěna, může být odvodné a náležitými důvody obecného zájmu(34).

a) Ke srovnatelnosti německých a zahraničních nadací

89. Rozdílné zacházení, jehož existence již byla konstatována, by bylo diskriminační, pokud by se německá nadace a nadace, jež má sídlo v jiném členském státě, nacházely ve srovnatelné situaci, pokud jde o německé daňové předpisy.

90. Podle německého práva jsou obecní prospěšné nadace osvobozeny od daní z příjmu právnických osob. Vláda Spojeného království s ohledem na tuto úpravu uvedla, že zahraniční nadace, která provádí obecní prospěšnou činnost zejména v zahraničí, není, na rozdíl od tuzemské nadace, která svou činnost vykonává na území státu, obecní prospěšnou nadací ve smyslu vnitrostátního práva. V důsledku toho nejsou tuzemské a zahraniční obecní prospěšné nadace srovnatelné.

91. S tímto názorem nemohu souhlasit. To, zda je nadace v Německu považována za obecně prospěšnou, je třeba určit podle vnitrostátního práva, jehož výklad přísluší vnitrostátním soudům. V tomto ohledu německý Bundesfinanzhof v předkládacím usnesení jasně rozhodl, že „německé daňové právo uznává sledování obecně prospěšných cílů, aniž by nicméně rozlišovalo, zda je tato činnost prováděna na území státu, nebo v zahraničí. Podpora zájmů společnosti ve smyslu článku 52 obecného daňového zákoníku z roku 1977 neznamená, že opatření podpory jsou ve prospěch občanů, nebo obyvatel Spolkové republiky Německo“.

92. Proto je třeba považovat zahraniční nadaci, která sleduje své obecně prospěšné cíle v zahraničí, za právně tak obecně prospěšnou podle německého práva jako německou nadaci, která vykonává své činnosti na německém území. Z toho vyplývá, že daňové zacházení, dotčené v projednávané věci, s touto zahraniční nadací, jejíž obecně prospěšná povaha není s ohledem na vnitrostátní právo zpochybňována, může být srovnáváno se zacházením s tuzemskou obecně prospěšnou nadací.

93. V této souvislosti je rovněž zajímavé připomenout, že v úmluvě k zamezení dvojího zdanění se Spojenými státy americkými, německý stát poskytl osvobození od daně rovněž obecně prospěšným nadacím usazeným ve Spojených státech, které tudíž podléhají části dani. To ukazuje, že německé právo, přinejmenším v zásadě, nevylučuje „automatické“ uznání statutu obecně prospěšnosti uděleného v zahraničí.

94. Je nicméně třeba zdůraznit, že nelze mít za to, že toto rovné zacházení, vyplývající z vnitrostátních právních předpisů, s tuzemskými a zahraničními nadacemi, pokud jde o uznání jejich obecně prospěšné povahy, je uloženo právem Společenství. Je totiž vyhrazeno vnitrostátnímu právu, aby rozhodlo, jaké zájmy pokládá za hodné uznání pro přiznání obecně prospěšné povahy, aniž by rozhodnutí jiného členského státu mohlo mít v tomto ohledu indikativní hodnotu. Přeshraniční posouzení obecného blaha upřednostňované Komisí se jeví jako dosti odvážné, přinejmenším s ohledem na to, že v pravomocích Společenství existují mezery právně v ne hospodářských odvětvích(35).

95. Vláda Spojeného království a finanční úřad navíc správně zdůraznily potřebu kontroly, zejména pokud jde o to, aby přijaté dary a ostatní příjmy byly použity v souladu se stanovami.

96. Skutečnost, že posuzovací pravomoc, pokud jde o uznání obecně prospěšné povahy, v zásadě přísluší členským státům, stejně jako potřeba účinné kontroly orgánů a činností zařízení, která podle svých stanov sleduje obecně prospěšné cíle, obecně vyžaduje, aby uznání obecně prospěšné povahy za zařízení bylo podřízeno dostatečně úzké souvislosti s dotyčným členským státem. V důsledku toho by bylo v zásadě slučitelné s právem Společenství odmítnout uznání takového za zařízení jakožto obecně prospěšného, pokud by chyběla skutečná souvislost těchto činností s členským státem, jak tomu zjevně v projednávané věci je. Pokud vnitrostátní právo nevyžaduje, aby činnosti nadace měly takovou souvislost s dotyčným členským státem, jak to vyplývá ze zjevně nezpochybňovaných prohlášení předkládajícího soudu, právo Společenství v zásadě vytváří překážku rozlišení mezi obecně prospěšnými nadacemi, které jsou založeny výlučně v místě jejich sídel, jelikož by se tak jednalo o diskriminaci mezi *srovnatelnými* zařízeními.

97. Konečně je třeba přezkoumat, zda je znevýhodňující zacházení, o němž nadace tvrdí, že je jeho obětí, ve srovnání s obecně prospěšnými nadacemi, jejichž sídlo je ve Spojených státech, relevantní ve vztahu k právu Společenství.

98. Ve věci D.(36) Soudní dvůr rozhodl, že nerezident a jiný nerezident, který má prospěch ze zvláštního zacházení podle úmluvy k zabránění dvojího zdanění, se nenacházejí ve srovnatelné situaci. Odvodnil toto posouzení tím, že prohlásil, že „skutečnost, že tato vzájemná práva a

povinnosti se použijí pouze na osoby, které jsou rezidenty jednoho z obou smluvních států, je důsledkem vlastním dvoustranným úmluvám zabraňujícím dvojímu zdanění.“(37) Z tohoto důvodu nemůže být v projednávané věci použita zásada nejvyššího zvýhodnění, které se nadace dovolává, protože nelze srovnávat danovou situaci obecně prospěšné nadace ze Spojených států amerických s obecně prospěšnou nadací se sídlem v Itálii.

99. Je nicméně nutné jako mezitímní závěr uvést, že se dotčená úprava jeví jako diskriminace v rozsahu, v němž podmiňuje srovnatelné danové poplatníky odlišnému zacházení. V této fázi je třeba ještě ověřit existenci případného odvodnění.

b) K soudržnosti německé danové právní úpravy

100. Nejprve je třeba uvést, že jednotliví účastníci řízení pojmají „soudržnost“ danového systému zjevně odlišně. Německá vláda vykládá vztah soudržnosti velmi široce, jako poskytnutí danového zvýhodnění nadacím, které svou činností přispívají k veřejnému blahu státu, čímž mu ulehčí. Nadace naproti tomu soudržností rozumí výlučně vyrovnání danového znevýhodnění poplatníka danovým zvýhodněním.

101. Soudní dvůr ve věcech Bachman(38) a Komise v. Belgie(39) prohlásil, že potřeba zajistit soudržnost danového režimu může odvodnit omezení základních svobod.

102. Soudní dvůr nicméně následně omezil dosah této zásady: například ve věcech Asscher(40) a Verkooijen(41) uvedl, že danovou úpravu lze považovat za soudržnou, pokud existuje bezprostřední souvislost mezi jednak poskytnutým danovým zvýhodněním, a jednak zdaněním téhož danového poplatníka, pokud jde o stejnou daň. Tyto rozsudky tedy vyžadují striktní funkci souvislosti mezi danovými zvýhodněními a znevýhodněními. Nestačí, když k vyrovnávacímu účinku dochází nahodile.

103. Ve věci Verkooijen Soudní dvůr odmítl považovat dotčený danový režim za soudržný z důvodu, že „v projednávané věci neexistuje žádná přímá souvislost takové povahy mezi poskytnutím osvobození od daní akcionářům usazeným v Nizozemsku z titulu získaných dividend a zdaněním výnosů společností majících své sídlo v jiných členských státech. Jedná se o dvě odlišná zdanění, která postihují odlišné danové poplatníky.“(42)

104. Za těchto podmínek výklad pojmu „soudržnost“, který je podporován zejména německou vládou, v tom smyslu, že dotčená danová úprava má být považována za soudržnou, protože zvýhodňuje – tuzemská – zařízení, která svými obecně prospěšnými činnostmi ulehčí státu na jeho území od jeho povinností sociální pomoci, není přesvědčivý.

105. V takové situaci, jakou je situace dotčená ve věci v původním řízení, musí být soudržnost chápána spíše jako vyrovnání mezi danovým zvýhodněním a znevýhodněním. V projednávané věci není zřejmé, které zvýhodnění má vyrovnat dotčené znevýhodnění, které pro zařízení částečně podléhající zdanění vyplývá z čl. 5 odst. 2 bodu 2 KStG.

106. Nicméně ani široký výklad pojmu „soudržnost“ neumožňuje odvodnit zjištěné omezení. Pokud by totiž byl následován přístup německé vlády, podle kterého mají být zvýhodněna pouze obecně prospěšná zařízení, která svými činnostmi obecně prospěšné povahy ulehčí státu – z důvodu, že jejich činnosti mají souvislost s tímto státem – odlišné danové zacházení by se mohlo jevit jako soudržné pouze v případě, že zvýhodňující zacházení s nimi je spojeno s vnitrostátní povahou obecně prospěšných činností, a nikoliv se sídlem zařízení. Podle údajů předkládajícího soudu se však dotčená danová úprava práv neopírá o místo, kde jsou obecně prospěšné činnosti vykonávány.

107. Na závěr je proto třeba konstatovat, že dotčený daňový režim nemůže být kvalifikován jako soudržný bez ohledu na to, zda je zásada soudržnosti chápána široce či úzce.

c) K neexistenci dostatečných možností kontroly a ověřování

108. Žalovaný finanční úřad a německá vláda, podporované v tomto bodě vládou Spojeného království a Chief State Solicitor of Ireland, uvádí, že německé orgány nemají dostatečné možnosti kontroly a ověřování, pokud jde o zahraniční nadace. Problémy mohou vyplývat zejména ze skutečnosti, že německá daňová správa nemůže omezit svá ověřování pouze na daňově relevantní činnost nadace, ale musí mít možnost přezkoumat všechny činnosti nadace, aby určila, zda nabyla a zachovává status obecné prospěšnosti.

109. Nelze popírat praktické obtíže, které zahrnuje úplná kontrola nadací vykonávajících své činnosti ve vícero zemích. Nelze zpochybňovat, že takové možnosti kontroly a ověřování jsou nezbytné – a dokonce nepostradatelné – s ohledem na rostoucí znepokojení, pokud jde o bezpečnost občanů.

110. Tato argumentace nicméně nezpochybňuje, že Bundesfinanzhof nevyjádřil ve věci v převodním řízení žádnou pochybnost, pokud jde o obecnou prospěšnou povahu nadace, a zjevně vychází ze zásady, že prostředky kontroly, které mají k dispozici německé daňové orgány, jsou dostačující(43).

111. I když Soudní dvůr ve své judikatuře skutečně prohlašuje, že účinnost daňových kontrol v zásadě může odvodnit omezení základních svobod, nicméně ve většině případů odmítá takové odvodnění tím, že odkáže na existující prostředky vzájemné pomoci(44)(45).

112. S odkazem na směrnici o vzájemné pomoci Soudní dvůr již několikrát rozhodl, že členský stát byl schopen ověřit, zda byly podmínky dotyčné daňové úpravy splněny(46).

113. Nicméně uvedené obtíže se v každém případě týkají uznání obecné prospěšné povahy nadace, jejíž sídlo se nachází v zahraničí, a nemohou odvodnit to, že s ní zachází daňově méně výhodně než s nadací tohoto druhu, jejíž obecná prospěšná povaha není zjevně zpochybňována. V důsledku toho není dále možné odvodnit účinnost daňových kontrol skuteností, že jsou z osvobození od daní vyloučeny obecné prospěšné nadace částečně podléhající dani.

d) K dalším případnému odvodnění

114. Dále nelze přijmout argument předložený Chief State Solicitor of Ireland, podle kterého je rozdílné zacházení odvodněno zabráněním daňovým podvodům.

115. Je zřejmé pravda, že zabránění zneužívání a daňových podvodů je uznaným odvodněním; nicméně v rozsahu, v němž je podezření ze zneužívání v projednávané věci založeno výlučně na souvislosti s jiným státem a vylučuje obecně všechny zahraniční nadace z daňových zvýhodnění, je třeba toto podezření považovat v každém případě za nepřiměřené, jak správně uvádí Komise ve svém vyjádření.

116. Německá vláda, vláda Spojeného království a Chief State Solicitor of Ireland se konečně rovněž dovolávají úvah týkajících se vzájemnosti, možného snížení daňových příjmů a toho, zda je možné zabránit dotčenému znevýhodňujícímu zacházení.

117. Pokud jde o nebezpečí snížení daňových příjmů, Soudní dvůr například ve věci Verkooijen prohlásil, že snížení daňových příjmů „nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu“(47).

118. Ve svém rozsudku Avoir fiscal(48) Soudní dvůr odmítl argument založený na vzájemnosti tím, že prohlásil, že základní svobody jsou bezpodmínečné a zejména neumožňují podílet práva, která z nich vyplývají, podmínce vzájemnosti s cílem získat odpovídající zvýhodnění v jiných členských státech.

119. Pokud jde o tvrzení, podle kterého může být dotčenému znevýhodňujícímu zacházení zabráněno, například změnou sídla, Soudní dvůr rozhodl ve stejném rozsudku, že základní svobody „výslovně hospodářským subjektům ponechávají možnost svobodně zvolit vhodnou právní formu pro výkon jejich činností v jiném členském státě“(49).

120. Závěrem je třeba konstatovat, že taková vnitrostátní úprava, jakou je dotčená úprava, ze které vyplývá, že osvobození od daně je upraveno zařízením, kterým vnitrostátní právo sice přiznává obecně prospěšnou povahu, ale která z důvodu, že se jejich sídlo nachází v zahraničí, podléhají dani z příjmu ústeň, představuje neodvratnou překážku volnému pohybu kapitálu.

V – Závěry

121. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku Bundesfinanzhof takto:

„Články 56 ES a 58 ES týkající se volného pohybu kapitálu uvnitř Společenství brání vnitrostátní úpravě, podle které obecně prospěšná nadace založená podle soukromého práva, která pochází z jiného členského státu – je uznávána podle vnitrostátního práva – a která ústeň podléhá dani z titulu příjmů z pronájmu získaných na území státu, není osvobozena od daně z příjmů právnických osob, na rozdíl od obecně prospěšné nadace usazené na území státu, která podléhá dani v plném rozsahu a má stejný druh příjmů.

Články 56 ES a 58 ES týkající se volného pohybu kapitálu uvnitř Společenství nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že se zařízením, jehož sídlo se nachází v zahraničí a kterému vnitrostátní právo nepřiznává obecnou prospěšnost, je zacházeno odlišně ve srovnání s obecně prospěšnými zařízeními, jejichž sídlo se nachází na území státu.“

1 – Původní jazyk: němčina.

2 Körperschaftsteuergesetz 1996 ve znění zveřejněném dne 22. února 1996 (BGBl. I s. 240, BStBl. I, s. 166).

3 Viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 21), a ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19).

4 C-120/95, Recueil, s. I-1831, body 22 a násl.

5 C-158/96, Recueil, s. I-1931, body 18 a násl.

6 Bod 65 (rozsudek ze dne 8. září 2005, Sb. rozh. s. I-7685).

7 Z toho zjevně Soudní dvůr vycházel, když v rozsudku ze dne 22. května 2003, Freskot (C-355/00, Recueil, s. I-5263) rozhodl, že možné narušení volného pohybu služeb, které může

vyplývať ze systému povinného poistenia môže byť popri ňom sociálno-politickými cieľmi tohoto systému. Viz konečne stanovisko generálneho advokáta Poiaresse Madura, prednesené dne 10. listopadu 2005 ve věci FENIN v. Komise (C-205/03, Sb. rozh. s. I-6295), týkající se použití pojmu „podnik“ na vnitrostátní orgány systému sociálního zabezpečení.

8 Úč. vst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10.

9 C-174/00, Recueil, s. I-3293.

10 Rozsudek ze dne 29. června 1999 (C-172/98, Recueil, s. I-3999).

11 Rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson (C-484/93, Recueil, s. I-3955), a ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 34).

12 Viz například rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071), a ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787).

13 Viz například rozsudek ze dne 1. června 1999, Konle (C-35/98, Recueil, s. I-3099). Viz rozsudek ze dne 13. července 2000, Albore (C-423/98, Recueil, s. I-5965), ve kterém důvody nabytí nemovitosti zůstávají v pozadí.

14 Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer (C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 21): „Jelikož [...] článek 73b Smlouvy o ES [nyní článek 56 ES] v podstatě převzal obsah článku 1 směrnice 88/361 a i když tato směrnice byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS, které byly mezitím nahrazeny články 73b a násl. Smlouvy o ES, klasifikace pohybu kapitálu, která tvoří předmět směrnice, si uchovává informativní hodnotu pro účely definování pojmu ‚pohyb kapitálu‘, jakou měl výše uvedený článek před nabytím platnosti, přičemž výčet, který obsahuje, není podle jeho úvodu úplný.“

15 Rozsudek Albore (uvedený výše v poznámce pod čarou 13; bod 14). Rozsudky ze dne 14. ledna 1988, Komise v. Itálie (63/86, Recueil, s. 29), a ze dne 30. května 1989, Komise v. řecko (305/87, Recueil, s. I-1461), které se týkaly vnitrostátních předpisů, které státním příslušníkům jiných členských států zakazovaly nabývání nemovitostí v určitých regionech vnitrostátního území, jsou v tomto ohledu překonány. Soudní dvůr tedy rozhodl, že tento typ předpisů je v rozporu se svobodou usazování – nicméně v období, kdy ustanovení Smlouvy o volném pohybu kapitálu ještě nebyla přímo použitelná.

16 Rozsudek Konle (uvedený výše v poznámce pod čarou 13; body 16 a 22). Ke stejnému závěru dospěl generální advokát Alber ve svém stanovisku ve věci Baars (rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 12), body 26 až 30; generální advokát tak posuzoval přímé investice a investice do nemovitostí společně, což ho vedlo k zavedení kritéria bezprostřednosti. V tomto smyslu viz rovněž: Ohler, C., *Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit*, Artikel 56 EG, body 126 až 129; Schäfer, B., *Die Steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen*, s. 316; Bröhmer, J., In: Calliess C.–Ruffert, M. (ed.), *Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag*, Artikel 56 EG, body 22 až 25, a Randelzhofer /Forsthoef, In: Grabitz/Hilf, EVG, Artikel 43 EG, body 28 až 31.

17 Viz konečně také rozsudek Blanckaert (uvedený výše v poznámce pod čarou 6; body 30 a násl.): žalobce v převodním řízení nabytí rekreační dom v zahraničí. Zdanění fiktivních příjmů z pronájmu z tohoto majetku byla zkoumána ve světle volného pohybu kapitálu, a nikoliv svobody usazování.

18 Viz výše bod 38.

19 Soudní dvůr v ustálené judikatuře definoval zařízení jako skutečný výkon hospodářské činnosti prostřednictvím stálého zařízení v jiném členském státě na dobu neurčitou (například rozsudek ze dne 25. července 1991, *Factortame*, C-221/89, Recueil, s. I-3095, bod 20).

20 Ve věci *Konle* (uvedené výše v poznámce pod čarou 13) žalobce naopak měl v úmyslu používat nemovitost, nabytou v zahraničí, jako hlavní sídlo, aby tam vykonával obchodní činnost v rámci podniku, který již provozoval v Německu.

21 Viz například rozsudek Soudního dvora ze dne 12. prosince 1974, *Walrave a Koch* (36/74, Recueil, s. 1405, bod 4).

22 Rozsudky ze dne 12. února 1987, *Komise v. Belgie* (221/85, Recueil, s. 719), a ze dne 17. června 1997, *Sodemare a další* (C-70/95, Recueil, s. I-3395).

23 Rozsudek ze dne 4. prosince 1986, *Komise v. Německo* (205/84, Recueil, s. 3755).

24 Na toto téma viz závěry Tiedje–Troberg In: Groeben/Schwarze, *Artikel 43*, body 44 až 46, a Randelzhofer/Forsthoff In: Grabitz–Hilf, *op.cit.*, *Artikel 43*, bod 59 s dalšími odkazy.

25 Na rozdíl od ostatních povolání pojišťovací agent obecně zásadním způsobem ovlivňuje obsah pojistného produktu.

26 C-364/01, Recueil, s. I-15013.

27 Uvedený výše v poznámce pod čarou 3.

28 C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821.

29 V oblasti přímých daní judikatura Soudního dvora pojednává jak o fyzických, tak o právnických osobách. Aťkoliv judikatura obecně sleduje stejné zásady pro obě skupiny, existují některé významné rozdíly, které se odrážejí rovněž v právním zacházení, jako například souvislost mezi sídlem a použitelným právem (viz rozsudek ze dne 28. ledna, *Komise v. Francie*, zvaný „*Avoir fiscal*“, 270/83, Recueil, s. 273, bod 18).

30 Viz rozsudek *Schumacker* (uvedený výše v poznámce pod čarou 3).

31 V této věci viz rozsudek *Verkooijen* (vedený výše v poznámce pod čarou 12; body 34 a násl.).

32 C-307/97, Recueil, s. I-6161.

33 Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, naposledy změněná směrnicí Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. věst. L 359, s. 30; Zvl. vyd. 09/01, s. 63, dále jen „směrnice o vzájemné pomoci“).

34 Pokud jde o systematiku zásady volného pohybu kapitálu, odkazují na rozsudek *Manninen* (uvedený výše v poznámce pod čarou 3; body 28 a 29).

35 Odkaz na sdělení Komise o službách obecného zájmu v Evropě ze dne 20. září 2000, (KOM/2000/0580 konečné, Úř. věst. 2001, C 14/4) je nepoužitelný, jelikož Smlouva se v tomto ohledu opírá o základní rozlišení mezi poskytováním služeb obecného *hospodářského* zájmu (viz například čl. 86 odst. 2 ES) a činnostmi, které nemají hospodářskou povahu.

36 Uvedená výše v poznámce pod čarou 28.

37 Tamtéž, bod 61.

38 Uvedená výše v poznámce pod čarou 11.

39 Rozsudek ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil, s. I-305)

40 Rozsudek ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, Recueil, s. I-3089).

41 Rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 12.

42 Tamtéž, bod 58.

43 To také potvrzuje poskytnutí osvobození od daní zahraničních nadací v úmluvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených jednak se Spojenými státy americkými, a jednak s Francouzskou republikou.

44 Cituji zejména směrnici o vzájemné pomoci (uvedenou výše v poznámce pod čarou 33).

45 Viz například rozsudek ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt (C-422/01, Recueil, s. I-6817, body 42 a násl.).

46 Tamtéž body 42 a násl. s dalšími odkazy.

47 Rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 12; bod 59.

48 Uvedený výše v poznámce pod čarou 29.

49 Tamtéž, bod 22.