

V?c C-10/10

Evropská komise

v.

Rakouská republika

„Nespln?ní povinnosti státem – Volný pohyb kapitálu – Odpo?itelnost dar? poskytnutých za?ízením pov??eným výzkumnými a vzd?lávacími ?innostmi – Omezení odpo?itelnosti na dary poskytnuté za?ízením usazeným na vnitrostátním území“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Da? z p?íjm? – Odpo?itelnost dar? poskytnutých za?ízením pov??eným výzkumnými a vzd?lávacími ?innostmi omezená na dary poskytnuté vnitrostátním za?ízením

(?lánek 56 ES a 58 ES; Dohoda o EHP, ?lánek 40)

?lenský stát poruší povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?lánku 56 ES a z ?lánku 40 Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru, pokud umožní odpo?itelnost dar? poskytnutých za?ízením pov??eným výzkumnými a vzd?lávacími ?innostmi výhradn? v p?ípad?, že uvedená za?ízení jsou usazena v tomto ?lenském stát?.

K tomu, aby vnitrostátní da?ová úprava, je? rozlišuje mezi dary poskytnutými vnitrostátním za?ízením a za?ízením usazeným v jiném ?lenském stát?, mohla být považována za slu?itelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je totiž t?eba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivn? srovnatelné, nebo aby bylo od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu. Aby rozdílné zacházení bylo od?vodn?né, nesmí mimoto p?ekro?it meze toho, co je k dosažení cíle sledovaného dot?enou právní úpravou nezbytné.

Na jednu stranu p?itom kritérium pro rozlišení mezi da?ovými poplatníky vycházející výhradn? z místa usazení p?íjemce daru nem?že z povahy v?ci p?edstavovat platné kritérium pro posouzení objektivní srovnatelnosti situací, a tedy pro prokázání objektivního rozdílu mezi nimi. Na druhou stranu pak, a?koli je pravdou, že podpora výzkumu a vývoje m?že p?edstavovat naléhavý d?vod obecného zájmu, vnitrostátní právní úprava, která vyhrazuje nárok na slevu na dani pouze pro výzkumné ?innosti uskute??ované v dot?eném ?lenském stát?, je v p?ímém rozporu s cílem politiky Unie v oblasti technologického výzkumu a vývoje. Tato politika má totiž podle ?l. 163 odst. 2 ES za cíl zejména odstranit da?ové p?ekážky spolupráce v oblasti výzkumu, a v d?sledku toho nem?že být provád?na prost?ednictvím podpory výzkumu a vývoje na vnitrostátní úrovni.

(viz body 29, 35, 37, 44 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

16. června 2011(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Volný pohyb kapitálu – Odpověditelnost darů poskytnutých zařízením povoleným výzkumnými a vzdělávacími institucemi – Omezení odpověditelnosti na dary poskytnuté zařízením usazeným na vnitrostátním území“

Ve věci C-10/10,

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

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

žalobkyně,

proti

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

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokátka: V. Trstenjak,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Rakouská republika tím, že umožnila odpověditelnost darů poskytnutých zařízením povoleným výzkumnými a vzdělávacími institucemi výhradně v případě, že uvedená zařízení jsou usazena v Rakousku, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Právní rámec

Dohoda o EHP

2 Článek 40 Dohody o EHP stanoví:

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

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

Vnitrostátní právo

4 Ustanovení § 4 rakouského zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz) ze dne 7. července 1988 (BGBl. 400/1988, dále jen „EStG“) považuje určení zisku za základ pro stanovení daně z příjmu. Toto ustanovení stanoví, že provozní výdaje snižují zisk. Odstavec 4 uvedeného ustanovení specifikuje zejména to, že některé zvlášť uvedené výdajové položky „jsou vždy“ provozními výdaji.

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

6 Ustanovení § 4a EStG ve znění pozdějších předpisů zní následovně:

„Za provozní výdaje se považují rovněž:

1. dary z provozního kapitálu pro účely

– výzkumných činností nebo

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

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

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

b) fondem založeným spolkovým nebo zemským zákonem a pověřeným úkoly týkajícími se podpory výzkumu;

c) Rakouské akademii věd;

d) právně nesamostatným zařízením samosprávných územních celků, pověřeným především výše uvedenými výzkumnými a vzdělávacími činnostmi pro rakouskou vědu nebo hospodářství a vypracováním s nimi souvisejících vědeckých publikací a dokumentací;

e) právníkům osobám, které jsou pověřeny především úkoly spojenými s výše uvedenými

výzkumnými a vzdělávacími činnostmi v zájmu rakouské vědy nebo hospodářství a vypracováním s nimi souvisejících vědeckých publikací nebo dokumentací. Další podmínkou je, aby samosprávné územní celky měly v těchto právnických osobách přinejmenším většinový podíl nebo aby právnícká osoba jako veřejnoprávní subjekt ve smyslu § 34 a násled. spolkového daňového zákoníku sledovala výhradně vědecké cíle.

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

[...]

Skutkový základ sporu a postup před zahájením soudního řízení

7 Dopisem ze dne 12. května 2005 požádala Komise spolkové ministerstvo financí Rakouské republiky, aby upřesnilo, zda mohou být příjemci darů podle § 4 odst. 4 bodu 5 EStG (nyní § 4a bod 1 EStG ve znění pozdějších předpisů) pouze zařizení usazená v Rakousku, nebo zda se může jednat rovněž o obdobná zařizení nacházející se v jiných členských státech Unie nebo Evropského hospodářského prostoru (EHP).

8 Spolkové ministerstvo financí na tento dopis odpovědělo dopisem ze dne 5. září 2005, ve kterém potvrdilo, že příjemci darů vymezených v § 4 odst. 4 bodu 5 písm. a) až d) EStG mohou být pouze rakouská zařizení. Naopak, použití § 4 odst. 4 bodu 5 písm. e) EStG se svým zněním na vnitrostátní zařizení neomezuje.

9 Dne 4. dubna 2007 zaslala Komise Rakouské republice první výzvu dopisem, ve které došla k závěru, že § 4 odst. 4 bod 5 písm. a) až e) EStG porušuje článek 49 ES, jakož i článek 36 Dohody o EHP, a vyzvala tento členský stát k předložení vyjádření k této věci ve lhůtě dvou měsíců od oznámení tohoto dopisu.

10 Rakouská republika ve své odpovědi ze dne 5. března 2007 vystoupila proti uplatnění ustanovení o volném pohybu služeb a použila argument, že dary upravené sporným ustanovením nepředstavují protiplnění za poskytnutí služby. Rovněž popřela jakékoli porušení volného pohybu kapitálu.

11 Komise v doplňující výzvě dopisem ze dne 6. května 2008 předané Rakouské republice dne 8. května 2008 doplnila právní posouzení uvedené v první výzvě dopisem, když uvedla, že vedle volného pohybu služeb své posouzení zakládá na ustanoveních týkajících se volného pohybu kapitálu, a sice článek 56 ES a článek 40 Dohody o EHP, jelikož dotčený daňový režim činí dary poskytnuté zařizením usazeným v jiných členských státech Unie nebo EHP méně přitažlivými.

12 Dopisem ze dne 9. března 2008 Rakouská republika odpověděla odkazem – v podstatné části – na svou odpověď ze dne 5. března 2007, podle níž nedošlo k porušení volného pohybu služeb ani volného pohybu kapitálu.

13 Komise s touto odpovědí nebyla spokojena a dne 19. března 2009 tedy přijala odvodněné stanovisko, ve kterém došla k závěru, že Rakouská republika tím, že umožnila daňovou odpočitatelnost darů poskytnutých zařizením pověřeným výzkumnými a vzdělávacími činnostmi pouze v případě, že uvedená zařizení jsou usazena v Rakousku, porušuje povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o EHP. Ve svém právním rozboru § 4 odst. 4 bodu

5 EStG Komise rozlišovala mezi ustanoveními tohoto bodu 5 písm. a) až d) na straně jedné, a ustanoveními uvedeného bodu 5 písm. e) na straně druhé. Podle Komise první uvedená ustanovení rozlišovala v závislosti na sídle dotyčného zařízení. Pouze dary ve prospěch zařízení uvedených v těchto ustanoveních a usazených v Rakousku mohly být uznány za provozní výdaje odpočitatelné od daní. Přestože § 4 odst. 4 bod 5 písm. e) EStG naproti tomu nezavádí žádné rozlišování založené na sídle příjemce darů, kvalifikace darů jako provozních výdajů je poznána pouze tehdy, jestliže dotyčná právnická osoba své činnosti vykonává převážně ve prospěch rakouské vřdy nebo hospodářství.

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

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

15 Podle Komise je § 4a bod 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů tím, že povoluje daňový odpočet pouze pro dary poskytnuté zařízením povoleným výzkumnými a vzdělávacími činnostmi se sídlem v Rakousku, a vylučuje tak dary poskytnuté srovnatelným zařízením usazeným v jiných členských státech Unie nebo EHP, v rozporu s volným pohybem kapitálu, tak jak je zaručen článkem 56 ES a článkem 40 Dohody o EHP.

16 Takové ustanovení rakouských právních předpisů je v zásadě zakázáno článkem 56 ES, aniž je lze odvodnit. Ze znění tohoto ustanovení i z argumentů uplatněných Rakouskou republikou během postupu před zahájením soudního řízení jasně vyplývá, že uvedené ustanovení rozlišuje na základě čistě zeměpisných kritérií, a to podle toho, zda má příjemce darů své sídlo v Rakousku. Všechny tyto úvahy týkající se článku 56 ES platí obdobně pro článek 40 Dohody o EHP.

17 Rakouská republika připouští, že § 4a bod 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů do určité míry rozlišuje mezi zařízeními usazenými v Rakousku a zařízeními usazenými v jiných členských státech, ale má za to, že toto ustanovení nepředstavuje omezení volného pohybu kapitálu. Zaprvé má za to, že výzkumná a vzdělávací zařízení vyjmenovaná v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů nejsou objektivně srovnatelná s obdobnými zařízeními usazenými v jiných členských státech, jelikož pouze první uvedená podléhají vlivu veřejné moci Rakouské republiky.

18 Z druhé, jestliže by se prokázalo omezení volného pohybu kapitálu, Rakouská republika se domnívá, že je odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu. Konkrétněji, omezení daňové odpočitatelnosti darů zařízením uvedeným v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů odpovídá cíli zachování a podpory postavení Rakouska jakožto kulturního a vědeckého centra, který je obecným zájmem národního společenství. Zařízení nespádající do § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů však stejně jako srovnatelná zařízení usazená v jiných členských státech než v Rakouské republice mohou těžit z daňové odpočitatelnosti darů podle § 4a bodu 1 písm. e) EStG ve znění pozdějších předpisů, sledují-li v oblasti vřdy a hospodářství cíle obecného zájmu.

19 Zřeknutí se daňových přímů z důvodu daňové odpočitatelnosti darů poskytnutých výzkumným a vzdělávacím zařízením uvedeným v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů je odvodněno tím, že tato zařízení přispívají k obecnému zájmu veřejnými plněními a že tyto dary lze považovat za platbu daní. Daňová odpočitatelnost darů na základě tohoto ustanovení tedy umožňuje poskytnout další finanční prostředky pro plnění veřejných

úkol?.

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

Závěry Soudního dvora

21 V probíhající věci je třeba bez dalšího podotknout, že Komise se, jak vyplývá z její žaloby, zaměřuje pouze na § 4a bod 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů, a nikoli na uvedený bod 1 písm. e).

22 Komise v podstatě tvrdí, že § 4a bod 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů tím, že umožní daňovou odpovídatelnost darů poskytnutých zařízením vyjmenovaným v tomto ustanovení, rozlišuje pouze na základě kritéria sídla příjemce daru, což je neslučitelné s požadavky článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP.

23 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice primární daně spadají do pravomoci členských států, ty však musejí při jejím výkonu dodržovat právo Unie (viz zejména rozsudek ze dne 28. října 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 23 a citovaná judikatura).

24 Článek 56 odst. 1 Smlouvy o ES zakazuje veškerá omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi. Smlouva o ES sice pojem pohyb kapitálu nevymezuje, je však nesporné, že směrnice 88/361, spolejně s klasifikací tvořící její přílohu, má při vymezení tohoto pojmu informativní úlohu (viz rozsudek ze dne 28. září 2006, *Komise v. Nizozemsko*, C-282/04 a C-283/04, Sb. rozh. s. I-9141, bod 19). Dary a podpory jsou přitom uvedeny v oddíle XI přílohy I směrnice 88/361, který má název „Osobní pohyb kapitálu“.

25 V projednávaném případě EStG ve znění pozdějších předpisů stanoví daňovou odpovídatelnost darů poskytnutých z provozního kapitálu ve prospěch výzkumných a vzdělávacích zařízení vyjmenovaných v jeho § 4a bodu 1 písm. a) až e). Jak Rakouská republika uznala v průběhu postupu před zahájením soudního řízení, příjemci darů vymezených v tomto § 4a bodu 1 písm. a) až d) mohou být pouze zařízení se sídlem v tomto členském státě.

26 V důsledku toho je třeba uvést, že dotčený režim daňových odpětí má pro daňové poplatníky poskytující dary výzkumným a vzdělávacím zařízením usazeným v jiném členském státě než v Rakouské republice za následek vyšší daňovou zátěž, nežli je tomu u daňových poplatníků poskytujících dary zařízením vyjmenovaným v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů. Jelikož je možnost získat daňový odpětí způsobilá ovlivnit významným způsobem štěstí dárce, je nemožnost provést odpětí darů poskytnutých výzkumným a vzdělávacím zařízením usazeným v jiném členském státě než v Rakouské republice s to odrazovat daňové poplatníky od poskytování darů ve prospěch těchto zařízení (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. ledna 2009, *Persche*, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 38).

27 Ustanovení § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů tedy představuje omezení pohybu kapitálu v zásadě zakázané čl. 56 odst. 1 ES.

28 Podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES však článkem 56 ES není dotčeno právo členských států

„uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí ve stejné situaci, podle [...] místa, kde je jejich kapitál investován“. Tato výjimka je sama zúžena čl. 58 odst. 3 ES, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastavené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56“. Rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je tudíž třeba odlišit od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož článku.

29 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že k tomu, aby taková vnitrostátní daňová úprava, jaká je dotčena v této věci, jež rozlišuje mezi dary poskytnutými vnitrostátním zařízením a zařízením usazeným v jiném členském státě, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu. Aby rozdílné zacházení bylo odvodněné, nesmí mimoto překročit meze toho, co je k dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou nezbytné (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. září 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 32, a výše uvedený rozsudek *Persche*, bod 41).

30 Rakouská republika zaprvé tvrdí, že zařízení uvedená v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů nejsou objektivně srovnatelná s obdobnými výzkumnými a vzdělávacími zařízeními usazenými v jiných členských státech. Ústí-li totiž daňový režim uplatňovaný na dotčené dary v rozdílné zacházení s daňovými poplatníky v závislosti na místě, ve kterém je jejich kapitál investován, má Rakouská republika za to, že rozdílné zacházení s rakouskými daňovými poplatníky poskytujícími dary zařízením uvedeným v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů na straně jedné, a rakouskými daňovými poplatníky poskytujícími dary obdobným zařízením usazeným v jiných členských státech na straně druhé, je vzhledem k odlišnostem mezi příjemci uvedených darů povoleno.

31 Podle Rakouské republiky je toto rozdílné zacházení odvodněno vlivem vykonávaným veřejnou mocí v Rakousku na zařízení vyjmenovaná v § 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve znění pozdějších předpisů, který není vykonáván v případě zařízení usazených v jiných členských státech. Tento vliv umožňuje orgánům veřejné moci vymezit cíle obecného zájmu, jež se váží k zařízením vyjmenovaným v tomto ustanovení, aktivně je směřovat při plnění těchto cílů a zasáhnout, jestliže uvedené cíle nejsou splněny.

32 V tomto ohledu je třeba uvést, že členské státy sice mají volnost při rozhodování, které cíle obecného zájmu chtějí podporovat tím, že udělí daňové výhody soukromým nebo veřejným subjektům, které o jejich dosažení nezištně usilují a dodržují požadavky týkající se uskutečnění uvedených cílů, musejí však tuto posuzovací pravomoc vykonávat v souladu s právem Unie (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Persche*, bod 48). Je sice pravda, že vnitrostátní orgány mají k dispozici další prostředky, které jim umožňují dohlížet na chod zařízení usazených na rakouském území a ovlivňovat jej, v porovnání se zařízením usazenými v jiném členském státě, což však nic nemění na tom, že Rakouská republika neprokázala, že by takový zásah do řízení dotčených zařízení byl nezbytný pro zajištění dosažení cílů obecného zájmu, které tento členský stát hodlá podporovat.

33 Mimoto je sice legitimní, aby členský stát vyhradil poskytnutí daňových výhod zařízením, jejichž činnost sleduje některé z cílů obecného zájmu, nemůže však poskytnutí takových výhod vyhradit pouze zařízením usazeným na jeho území (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek *Persche*, bod 44).

34 V projednávaném případě Rakouská republika uvádí, že cílem obecného zájmu sledovaným § 4a bodem 1 EStG ve znění pozdějších předpisů je podpora postavení Rakouska

jako centra v?dy a vzd?lávání. Jak uvedla generální advokátka v bod? 56 svého stanoviska, je tento cíl vymezen tak, že ho spl?ují tém?? všechna výzkumná a vzd?lávací za?ízení se sídlem v Rakousku, zatímco veškerá obdobná za?ízení usazená v jiném ?lenském stát? jsou z možnosti poskytnutí dot?ené da?ové výhody automaticky vylou?ena.

35 Z toho plyne, že jediným kritériem, na jehož základ? lze rozlišovat mezi da?ovými poplatníky poskytujícími dary za?ízením se sídlem v Rakousku a da?ovými poplatníky poskytujícími dary obdobným za?ízením usazeným v jiném ?lenském stát?, je ve skute?nosti místo usazení p?íjemce daru. Takové kritérium nem?že z povahy v?ci p?edstavovat platné kritérium pro posouzení objektivní srovnatelnosti situací, a tedy pro prokázání objektivního rozdílu mezi nimi (viz obdobn? k volnému pohybu služeb rozsudek ze dne 11. září 2007, Schwarz a Gootjes-Schwarz, C?76/05, Sb. rozh. s. I?6849 body 72 a 73).

36 Je tudíž t?eba odmítnout argumentaci Rakouské republiky, podle níž se za?ízení vyjmenovaná v ? 4a bodu 1 písm. a) až d) EStG ve zn?ní pozd?jších p?edpis? na stran? jedné, a obdobná výzkumná a vzd?lávací za?ízení usazená v jiných ?lenských státech na stran? druhé nenacházejí v situaci, která by byla objektivn? srovnatelná, a podle níž je v d?sledku toho rozdílné zacházení s da?ovými poplatníky povinnými k dani z p?íjmu v Rakousku v závislosti na tom, kam investovali sv?j kapitál, od?vodn?né.

37 Z druhé sice Soudní dv?r ohledn? argumentu vycházejícího z existence naléhavého d?vodu obecného zájmu v bod? 23 rozsudku ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier (C?39/04, Sb. rozh. s. I?2057), rozhodl, že podpora výzkumu a vývoje m?že p?edstavovat takový d?vod, m?l však za to, že vnitrostátní právní úprava, která vyhrazuje nárok na slevu na dani pouze pro výzkumné ?innosti uskute??ované v dot?eném ?lenském stát?, je v p?ímém rozporu s cílem politiky Unie v oblasti technologického výzkumu a vývoje. Podle ?l. 163 odst. 2 ES má tato politika za cíl zejména odstranit da?ové p?ekážky spolupráce v oblasti výzkumu, a v d?sledku toho nem?že být provád?na prost?ednictvím podpory výzkumu a vývoje na vnitrostátní úrovni. Stejn? tak je tomu u da?ového režimu vázícího se k dar?m dot?eným v projednávaném p?ípad?, uplat?uje-li Rakouská republika pro omezení odpo?itatelnosti dar? poskytnutých rakouským výzkumným centrem a univerzitám tentýž cíl.

38 Pakliže Rakouská republika uplat?uje cíl podpory vnitrostátního vzd?lávání, i za p?edpokladu, že by takový cíl mohl p?edstavovat naléhavý d?vod obecného zájmu zp?sobilý od?vodnit omezení volného pohybu kapitálu, to nic nem?ní na tom, že aby bylo omezující opat?ení od?vodn?né, musí dodržovat zásadu proporcionality. V tomto ohledu je nutné konstatovat, že Rakouská republika nep?edložila žádný argument, který by umož?oval prokázat, že cíle, který v této oblasti sleduje, by nebylo možné dosáhnout bez sporného ustanovení a že by jej nebylo možné dosáhnout s pomocí mén? omezujících prost?edk? ohledn? možnosti rakouských da?ových poplatník? zvolit si p?íjemce dar?, které chtějí poskytnout.

39 Rakouská republika se totiž omezuje na tvrzení – navíc dosti obecné – že ú?inkem rozší?ení možnosti da?ové odpo?itatelnosti dar? na za?ízení usazená v jiných ?lenských státech by byl ?áste?ný p?esun dar? v sou?asnosti ur?ených rakouským za?ízením, a v d?sledku toho pokles prost?edk?, které mají tato za?ízení k dispozici díky p?íjm?m pocházejícím z dar?. Podle tohoto ?lenského státu dopl?ují prost?edky pocházející ze soukromých dar? rozpo?et t?chto za?ízení, takže dot?ená da?ová odpo?itatelnost dar? umož?uje poskytnout na tyto ve?ejné úkoly další finan?ní prost?edky, aniž by se zvyšovaly rozpo?tové výdaje.

40 Ohledn? tohoto argumentu z ustálené judikatury vyplývá, že nezbytnost p?edcházet snížení da?ového výnosu nepat?í k d?vod?m uvedeným v ?lánku 58 ES, ani nem?že být považována za naléhavý d?vod obecného zájmu, který m?že od?vodnit omezení svobody zavedené Smlouvou (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Persche, bod 46 a citovaná judikatura).

41 Z toho plyne, že omezení volného pohybu kapitálu vyplývající ze sporného režimu nelze ospravedlnit d?vody uplatn?nými Rakouskou republikou.

42 Vzhledem k tomu, že ustanovení ?lánku 40 Dohody o EHP mají stejný právní dosah jako v podstat? totožná ustanovení ?lánku 56 ES (viz rozsudek ze dne 11. ?ervna 2009, Komise v. Nizozemsko, C?521/07, Sb. rozh. s. I?4873, bod 33, a výše uvedený rozsudek Établissements Rimbaud, bod 22), se všechny výše uvedené úvahy za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané žaloby, použijí obdobn? na uvedený ?lánek 40.

43 Ze všeho, co bylo uvedeno výše, plyne, že § 4a bod 1 písm. a) až d) EStG ve zn?ní pozd?jších p?edpis? tím, že omezuje odpo?itatelnost dar? z dan? z p?íjmu na dary poskytnuté za?ízením se sídlem v Rakousku, p?edstavuje omezení volného pohybu kapitálu zakotveného v ?láncích 56 ES a 40 Dohody o EHP.

44 Je tudíž t?eba konstatovat, že Rakouská republika tím, že umožnila odpo?itatelnost dar? poskytnutých za?ízením pov??eným výzkumnými a vzd?lávacími ?innostmi výhradn? v p?ípad?, že uvedená za?ízení jsou usazena v Rakousku, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z ?lánku 56 ES a z ?lánku 40 Dohody o EHP.

K náklad?m ?ízení

45 Podle ?l. 69 odst. 2 jednacího ?ádu se ú?astníku ?ízení, který nem?l úsp?ch ve v?ci, uloží náhrada náklad? ?ízení, pokud to ú?astník ?ízení, který m?l ve v?ci úsp?ch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise náhradu náklad? ?ízení od Rakouské republiky požadovala a Rakouská republika nem?la ve v?ci úsp?ch, je d?vodné posledn? uvedené uložit náhradu náklad? ?ízení.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (?tvrtý senát) rozhodl takto:

1) Rakouská republika tím, že p?ipustila odpo?itatelnost dar? poskytnutých za?ízením pov??eným výzkumnými a vzd?lávacími ?innostmi výhradn? v p?ípad?, že uvedená za?ízení jsou usazena v Rakousku, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z ?lánku 56 ES a z ?lánku 40 Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru ze dne 2. kv?tna 1992.

2) Rakouské republice se ukládá náhrada náklad? ?ízení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: n?m?ina