

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

17. září 2015(*)

„řízení o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – Článek 56 ES – Prozatímní zdanění kapitálových příjmů vnitrostátní nadace a jejích příjmů z prodeje účastí – Zamítnutí nároku na odpočet darů poskytnutých nerezidentům, kteří na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění nepodléhají zdanění v členském státě, v němž je založena nadace, ze základu daně“

Ve věci C-589/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (správní soud, Rakousko) ze dne 23. října 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 19. listopadu 2013, v řízení zahájeném na návrh

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

za přítomnosti

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, C. Vajda, A. Rosas (zpravodaj), E. Juhász a D. Šváby, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. ledna 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za rakouskou vládu C. Pesendorfer, jakož i J. Bauerem a M. Klamertem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Cordewenerem, W. Roelsem a M. Wasmeierem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 56 odst. 1 ES.

2 Tato žádost byla podána v rámci žaloby podané F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (dále jen „soukromá nadace“) proti rozhodnutí Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (nezávislý daňový senát, oddělení Vídeň, dále jen „UFS“), kterým jí bylo zamítnuto právo zohlednit dary poskytnuté příjemcem usazeným v jiných členských státech při stanovení daně, k níž byla tato soukromá nadace povinna za zdaňovací období 2001 a 2002.

Rakouské právo

3 Relevantní pro spor v původním řízení je rakouská právní úprava týkající se zdanění soukromých nadací v letech 2001 a 2002.

Daňový režim soukromých nadací před rokem 2001

4 Soukromé nadace („Privatstiftungen“) zavedl rakouský zákonodárce v roce 1993 zákonem o soukromých nadacích (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993).

5 Soukromé nadace podléhají korporační dani. Podle právní úpravy platné do konce roku 2000 však byly kapitálové příjmy soukromé nadace a její příjmy z prodeje ústí obecně od korporační daně na úrovni nadace osvobozeny. Ke zdanění potom docházelo v okamžiku, kdy byly příjmy nadace prostřednictvím jí poskytovaných darů převáděny na jejich příjemce. Podle § 27 odst. 1 bodu 7 zákona o dani z příjmu z roku 1988 (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG 1988“) byly tyto dary u svých příjemců považovány za kapitálové příjmy podléhající dani z kapitálových příjmů ve výši 25 %.

Daňový režim soukromých nadací během let 2001 až 2004

6 Daňový režim soukromých nadací byl počinaje rokem 2001 změněn rozpočtovým prováděcím zákonem z roku 2001 (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000), zejména zavedením několika nových ustanovení do zákona o korporační dani z roku 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988, dále jen „KStG 1988“).

7 Podle důvodové zprávy k rozpočtovému prováděcímu zákonu z roku 2001 tato ustanovení směřovala především k omezení úplného osvobození od korporační daně, jež se do té doby týkalo soukromých nadací, a k uplatnění dílčí daně se sníženou sazbou, týkající se určitých kapitálových příjmů těchto nadací a jejich příjmů z prodeje ústí, přímo na uvedené nadace. Toto přímé zdanění se sníženou sazbou bylo označeno za „prozatímní daň“ („Zwischensteuer“, dále jen „prozatímní daň“).

8 Ustanovení § 13 odst. 3 KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001 stanoví:

„U [soukromých] nadací, které nespádají do § 5 bodu 6 nebo 7 ani do § 7 odst. 3, se následující příjmy nezahrnou do výnosů nebo příjmů, ale zdaní se odděleně podle § 22 odst. 3:

1. tuzemské a zahraniční kapitálové příjmy z
 - peněžitých vkladů a jiných pohledávek u ústřích institucí (§ 93 odst. 2 bod 3 [EStG 1988]),
 - dluhových cenných papírů ve smyslu § 93 odst. 3 bodů 1 až 3 [EStG 1988], pokud tyto byly při své emisi nabízeny právně i fakticky neurčenému okruhu osob,

– dluhových cenných papírů ve smyslu § 93 odst. 3 bodů 4 a 5 [EStG 1988], pokud jsou tyto kapitálové příjmy kapitálovým příjmem ve smyslu § 27 [EStG 1988];

2. příjmy z prodeje účastí ve smyslu § 31 [EStG 1988], nepoužije-li se odst. 4.

Kapitálové příjmy a příjmy z prodeje účastí (§ 22 odst. 3) nepodléhají dani, došlo-li ve zdaňovacím období k poskytnutí darů ve smyslu § 27 odst. 1 bodu 7 [EStG 1988], byla-li z nich odvedena daň z kapitálových příjmů a nedošlo-li k osvobození od daně z kapitálových příjmů na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění.“

9 Podle § 22 odst. 3 KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001 činila sazba korporační daně týkající se kapitálových a ostatních příjmů soukromé nadace, které je třeba zdanit podle § 13 odst. 3 KStG 1988, 12,5 %.

10 Podle § 24 odst. 5 KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001:

„Korporační daň, která připadá na kapitálové a jiné příjmy ve smyslu § 13 odst. 3 a 4, bude započtena na základě daňového výměru v souladu s následujícími ustanoveními:

1. Výše korporační daně se stanoví a odvede souasně s odevzdáním daňového přiznání po stanovení základu daně.
2. Soukromá nadace poskytuje dary ve smyslu § 27 odst. 1 bodu 7 [EStG 1988], které nevedly k osvobození od daně ve smyslu § 13 odst. 3 poslední věty.
3. Daňový zápočet dosahuje 12,5 % základu daně týkajícího se darů pro účely srážky daně z kapitálových příjmů.
4. Soukromá nadace vede evidenční účet, na kterém jsou průběžně zaznamenávány každoročně uhrazená korporační daň, započtené částky a saldo relevantní pro každý daňový zápočet.
5. V případě zániku soukromé nadace je částka relevantní pro daňový zápočet v okamžiku zániku započtena v plné výši.“

Upřesnění ohledně režimu prozatímního zdanění v rakouském právu

11 Důvodová zpráva rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001, kterou předkládající soud cituje, k prozatímní dani uvádí:

„[...] od roku 2001 budou úroky z vkladových a dluhových cenných papírů podléhat zvláštnímu druhu prozatímního zdanění se zvláště sníženou sazbou. Tato daň bude nejprve odvedena souasně s vyplacením úroků. Pokud však nadace (následně) poskytne dary, bude v souladu s ustanoveními právních předpisů uplatněn zápočet daně. Výše poskytnutých darů tedy nemá vliv na celkovou daňovou zátěž.

System je implementován prostřednictvím změn zákonů ve dvou oblastech. Zaprvé jde o úpravu ustanovení o osvobození od daně uvedených nyní v § 13 odst. 2 KStG 1988. Daň z úroků, které byly až dosud od daně osvobozeny, je dílčí daní se sníženou sazbou 12,5 % (viz § 13 odst. 3 KStG 1988) odváděnou na základě daňového výměru. Ke zdanění nedojde, jestliže byly úroky v průběhu roku, v němž došlo k jejich výplatě, dále distribuovány. Zadruhé §24 odst. 5 KStG 1988 stanoví daňový zápočet odpovídající této snížené dani, který bude přiznán na základě daňového výměru. Podmínkou tohoto daňového zápočtu je to, že snížená daň již byla v okamžiku podání

daňového priznání skutečně zaplacená. Dále musí existovat dary, ze kterých byla sražena daň z kapitálových příjmů. Daňový zápočet představuje 12,5 % daru, což odpovídá snížené sazbě daně. Mezi formální náležitosti patří vedení evidenčního účtu, ze kterého musí vyplývat vývoj a stav částek relevantních pro daňové zápočty.

Příklad: nadace jsou v roce 2001 vyplaceny úroky ve výši 2 000 000 rakouských šilinků (ATS). Dary v tomto roce dosahovaly výše 500 000 ATS. Je nutno odvést prozatímní daň odpovídající 12,5 % z 1 500 000 ATS, tedy 187 500 ATS. V roce 2002 dosahují úroky výše 2 500 000 ATS. V tomto roce nejsou poskytnuty žádné dary. Příslušná prozatímní daň za rok 2002 činí 312 500 ATS. V roce 2003 činí vyplacené úroky 2 000 000 ATS a dary dosahují výše 2 100 000 ATS. V tomto roce nevzniká žádná povinnost k prozatímní dani. Za prozatímní daň odvedenou za roky 2001 a 2002 se prizná daňový zápočet odpovídající 12,5 % ze 100 000 ATS, tedy 12 500 ATS.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Soukromá nadace založená dle rakouského práva získala v letech 2001 a 2002 kapitálové příjmy a příjmy z prodeje svých účastí, které spadaly do působnosti § 13 odst. 3 první věty KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001. Součástí této soukromé nadace během těchto dvou let vyplácela dary osob bydlících v Belgii a další osob bydlících v Německu.

13 V obou těchto letech soukromá nadace strhla u zdroje daň z kapitálových příjmů ve výši 25 %, které podléhají příjemci těchto darů, a odvedla ji rakouským daňovým orgánům.

14 Následně však oba zahraniční příjemci požádali rakouské daňové orgány o vrácení daně z kapitálových příjmů odvedené z těchto darů, přičemž uplatnili platné dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Rakouskou republikou a státem jejich bydliště. Příjemce s bydlištěm v Belgii podal žádosti týkající se let 2001 a 2002 a rakouská daň z kapitálových příjmů stržená u zdroje z obdržených darů mu byla vrácena v plné výši. Příjemce s bydlištěm v Německu podal žádost týkající se pouze roku 2001 a odpovídající daň z kapitálových příjmů mu byla rovněž vrácena.

15 V rámci svých daňových prohlášení týkajících se korporační daně za roky 2001 a 2002 soukromá nadace snížila své kapitálové příjmy a příjmy z prodeje účastí podléhající v zásadě „prozatímní dani“ podle § 13 odst. 3 první věty KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001, když od základu daně odečetla dary poskytnuté během obou let oběma výše uvedeným příjemcům. Jelikož byly tyto dary vyšší než kapitálové příjmy a příjmy z prodeje účastí, vykazovala soukromá nadace základ daně ve výši 0 eur, což by ji zbavilo nutnosti platit jakoukoliv daň.

16 Příslušný daňový orgán (Finanzamt) měl nicméně za to, že je vyloučeno, aby byly dary poskytnuté těmto příjemcům odečteny od zdanitelných částek podle § 13 odst. 3 první věty KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001, jelikož výše uvedení příjemci byli na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění od daně z kapitálových příjmů osvobozeni. Z toho důvodu uplatnil daňový orgán na kapitálové příjmy a příjmy z prodeje účastí dosažené v letech 2001 a 2002 prozatímní daň ve výši 12,5 % podle § 22 odst. 3 KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001.

17 Soukromá nadace podala proti výměru korporační daně, který obdržela za roky 2001 a 2002, odvolání k UFS.

18 Podpřn? soukromá nadace před UFS tvrdila, že by jí m?l být v následujících letech přiznán da?ový zápo?et odpovídající dříve zaplacené prozatímní dani, a to na základ? § 24 odst. 5 KStG 1988 ve znění rozpo?tového provád?cího zákona z roku 2001.

19 Rozhodnutím ze dne 10. řervna 2010 UFS potvrdil opodstatn?nost prozatímní dan? vym??ené soukromé nadaci na základ? tehdy platné sazby 12,5 % základu dan? nesníženého o dary poskytnuté p?íjemc?m v Belgii a v N?mecku v roce 2001 a p?íjemci v Belgii v roce 2002.

20 UFS m?l za to, že u t?chto dar? došlo k osvobození od dan? z kapitálových p?íjm? na základ? dohod o zamezení dvojímu zdanění, což vylou?ovalo jejich odpo?et ze základu prozatímní dan?, a potvrdil tak stanovisko da?ového orgánu.

21 UFS naopak řáste?n? vyhov?l podpřnému návrhu soukromé nadace sm??ujícimu k dodate?nému přiznání da?ového zápo?tu za prozatímní da? vym??enou za rok 2001 týkajícího se korpora?ní dan? za zda?ovacím období 2002, podle § 24 odst. 5 KStG 1988 ve znění rozpo?tového provád?cího zákona z roku 2001. UFS totiž m?l za to, že dary poskytnuté v roce 2002 p?íjemci s bydliř?m v Belgii zakládají pro soukromou nadaci nárok na takový řáste?ný da?ový zápo?et.

22 Soukromá nadace podala proti tomuto rozhodnutí UFS řalobu k Verwaltungsgerichtshof.

23 Soukromá nadace před předkládajícím soudem tvrdí, že vylou?ení toho, aby dary, jejichž p?íjemci byli osvobozeni od dan? z kapitálových p?íjm? na základ? dohody o zamezení dvojímu zdanění, mohly být ode?teny od základu prozatímní dan?, je v rozporu s volným pohybem kapitálu zakotveným v řlánku 56 ES, a to i p?esto, že UFS p?ipouřtí, že dary téže povahy poskytnuté v následujících letech mohou zakládat nárok na da?ový zápo?et.

24 Předkládající soud, který již dříve rozhodl, že p?eshrani?ní dary poskytnuté nadacemi představují pohyb kapitálu ve smyslu řlánku 56 ES, má za to, že je velmi pravd?podobné, že zdanění nadace pouze v p?ípad?, kdy jsou dary poskytnuty zahrani?ním p?íjemc?m, avřak nikoliv v p?ípad?, kdy jsou poskytnuty vnitrostátním p?íjemc?m, tak jak o tom ve v?ci v p?vodním řízení rozhodly da?ový orgán a USF, představuje omezení pohybu kapitálu, jelikož takové opatření m?že odrazovat od vzniku takových p?eshrani?ních situací, zatímco podle zásady volného pohybu je v zásad? zakázáno i omezení malého rozsahu nebo menřího významu.

25 Předkládající soud uvádí, že p?ezkum p?ípadného odvodn?ní omezení volného pohybu kapitálu zavedeného § 13 odst. 3 KStG 1988 ve znění rozpo?tového provád?cího zákona z roku 2001 je ztížen tím, že cíl sledovaný tímto vylou?ením nebyl v rámci p?ípravných prací nikdy uveden.

26 V tomto ohledu tento soud uvádí, že režim prozatímního zdanění m?l za cíl odstranit dva problémy související s da?ovým režimem soukromých nadací se sídlem v dot?eném řlenském stát?. První problém souvisel s volnou tezurací korpora?ní dan? z d?vodu nezda?ování kapitálových p?íjm? a p?íjm? z prodeje ú?astí nadací až do konce roku 2000. Druhý souvisel s tím, že v Rakousku nejsou zdaněny dary poskytnuté p?íjemc?m usazeným v zahrani?í, jelikož na základ? dohod o zamezení dvojímu zdanění p?ířluří právo zdanit tyto dary výhradn? řlenskému státu, v n?mž je p?íjemce usazen.

27 Pokud musí být v projednávaném p?ípad? prozatímní da? uhrazena i v p?ípad?, že dojde k darování, režim prozatímního zdanění dle předkládajícího soudu slouří ke zmírňní dopad? druhého z problém?, které tento režim p?ináří, a sice absence zdanění v Rakousku.

28 V tomto ohledu předkládající soud podotýká, že § 13 odst. 3 poslední veta KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001 tento problém pouze zmírnil, ale zcela neodstranil, jelikož nadace není zdaněna s konečnou platností, nýbrž odvádí pouze prozatímní daň, která bude dle § 24 odst. 5 KStG 1988 ve znění pozdějších předpisů předem daně zápočtu a bude nejpozději při zániku nadace v plné výši vrácena. Až do přiznání tohoto daně zápočtu si však dotyčná nadace nebude moci základ daně snížit o dary, jejichž příjemci jsou na základě dohod o zamezení dvojímu zdanění od daně osvobozeni.

29 Předkládající soud nevykládá, že takové omezení způsobené vnitrostátními daňovými předpisy může omezit volný pohyb kapitálu zakotvený v článku 56 ES, považuje však rozdíly mezi komplexním daňovým režimem, o němž má rozhodnout, a režimy, o nichž již Soudní dvůr rozhodoval v rámci obdobných věcí, za příliš velké na to, aby bylo možné považovat takový výklad za zřejmý.

30 Za těchto okolností se Verwaltungsgerichtshof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat článek 56 ES v tom smyslu, že brání systému zdanění kapitálových příjmů rakouské nadace a jejich příjmů z prodeje účastí, který stanoví zdanění nadace „prozatímní daní“ za účelem zajištění jednotného vnitrostátního zdanění pouze v případě, kdy je příjemce darů nadace na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění osvobozen od daně z kapitálových příjmů, které v zásadě dary podléhají?“

K předběžné otázce

Úvodní poznámky

31 Dle svého znění se otázka předkládajícího soudu týká zdanění soukromých nadací se sídlem v dotčeném státě prozatímní daní v případě, že příjemce daru poskytnutého takovou nadací je na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění v Rakousku od daně osvobozen, a směřuje k tomu, zda musí být článek 56 ES vykládán v tom smyslu, že brání takovému režimu, jaký byl zaveden v rámci prozatímního zdanění nadací od roku 2001 a jehož se týká spor v převodním řízení.

32 Jak plyne z bodů 7, 11, 26 až 28 tohoto rozsudku, předkládací rozhodnutí obsahuje různé úvahy o jednotlivých aspektech režimu prozatímního zdanění, jichž se spor v převodním řízení týká, a které je proto třeba při přezkumu otázky předkládajícího soudu týkající se komplexního režimu zohlednit.

33 Podle těchto úvah se zdá, že nejasnosti předkládajícího soudu spojené s prozatímním zdaněním kapitálových příjmů a příjmů z prodeje účastí, kterých soukromá nadace usazená v daném státě dosáhla během určitého zdaňovacího období, se týkají nároku takové nadace odejít si od základu daně výši darů poskytnutých během téhož období. Tento odpověď je totiž přiznán pouze tehdy, podléhá-li příjemce daru dani v Rakousku. Odpověď je naopak nadaci odepřen, je-li příjemce usazen v jiném členském státě a dovolává-li se za účelem osvobození od rakouské daně z kapitálových příjmů dohody o zamezení dvojímu zdanění.

34 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým daňovým předpisům členského státu, jaké jsou dotčeny ve věci v převodním řízení a podle nichž si soukromá nadace usazená v dotčeném členském státě v rámci prozatímního zdanění svých kapitálových příjmů a příjmů z prodeje účastí může v daném zdaňovacím období odejít od základu daně pouze dary poskytnuté v tomto období, které byly

zdaněny u svých příjemců členským státem, v němž je zdaněována i tato nadace, zatímco takový odpočet je uvedenými daňovými předpisy vyloučen, pokud je příjemce usazen v jiném členském státě a v členském státě, v němž je zdaněována nadace, je na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění od daně v zásadě uplatňované na dary osvobozen.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu

35 Podle ustálené judikatury Soudního dvora zakazuje čl. 56 odst. 1 ES obecně omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy (rozsudky Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 23, a Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 18).

36 Jelikož Smlouva o ES neobsahuje definici pojmu „pohyb kapitálu“ ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES, Soudní dvůr již dříve uznal informativní hodnotu klasifikace obsažené v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek byl zrušen Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/1, s. 10), třebaže tato klasifikace byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (po změně článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o ES, které byly zrušeny Amsterodamskou smlouvou), přičemž podle úvodní části této přílohy je v ní obsažený seznam pouze demonstrativní. Dary a podpory se objevují v oddíle XI uvedené přílohy I, nadepsaném „Osobní pohyb kapitálu“ (rozsudky Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 24; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 19, a Komise v. Španělsko, C-127/12, EU:C:2014:2130, bod 52).

37 Soudní dvůr již rozhodl, že daňové zacházení s dary, ať již jsou jejich předmětem peníze, nemovitosti, nebo věci movité, spadá pod ustanovení Smlouvy týkající se pohybu kapitálu s výjimkou případů, kdy jsou definiční znaky těchto operací naplněny v rámci území jediného členského státu (v tomto smyslu viz rozsudky Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 27; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 20, a Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, bod 18).

38 Věc v povodním řízení se přímo netýká daňového zacházení s dary ve smyslu rozdílného zacházení s dary pro rezidenty a dary pro příjemce usazené v jiném členském státě. Týká se daňového zacházení se soukromými nadacemi se sídlem v daném členském státě, které se liší podle toho, zda dary, které poskytují příjemcům usazeným v Rakousku nebo v jiném členském státě podléhají u těchto příjemců dani v Rakousku, či nikoliv.

39 Ve věci v povodním řízení poskytla soukromá nadace v letech 2001 a 2002 dary mj. dvěma příjemcům usazeným v jiném členském státě než Rakouské republice. Jednalo se o výplatu finančních částek bez jakéhokoliv protiplnění ze strany příjemce. Jak správně uvádí Evropská komise, pod pojem „pohyb kapitálu“ ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES spadá nejen prvotní majetkový vklad zakladatele nadace při jejím založení, ale rovněž následné výplaty uskutečněné z tohoto majetku ve prospěch příjemce.

40 Z toho plyne, že situace, o jakou se jedná ve věci v povodním řízení, v níž soukromá nadace se sídlem v Rakousku poskytuje dary dvěma příjemcům usazeným v Belgii a v Německu, spadá, co se týče roku 2001 i roku 2002, mezi mezinárodní pohyby kapitálu, chráněné na základě čl. 56 odst. 1 ES před jakýmkoliv omezeními.

41 Je tedy třeba nejprve zkoumat, zda, jak tvrdí soukromá nadace v povodním řízení i Komise ve svém písemném vyjádření před Soudním dvorem, taková vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve věci v povodním řízení, představuje překážku pohybu kapitálu.

42 Režim zavedený § 13 odst. 3 KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001 s sebou přináší rozdílné zacházení mezi v Rakousku usazenými soukromými nadacemi ohledně jejich nároku na okamžité snížení prozatímní daně podle toho, zda příjemci darů

poskytovaných tímto nadacemi během daného zdaňovacího období podléhají rakouské dani z kapitálových příjmů, či nikoliv.

43 I když dary, u nichž je takový nárok na okamžité snížení nebo vrácení daní vyloučen, mohou zahrnovat rovněž dary pro příjemce usazené v Rakousku, pokud jsou osvobozeni od daní z kapitálových příjmů, jak tvrdí rakouská vláda, zahrnují zejména dary nerezidentům, jelikož podle vzorové smlouvy o zamezení dvojímu zamezení vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) jsou dary považovány za příjem ve smyslu čl. 21 odst. 1 uvedené vzorové smlouvy a nejsou v Rakousku zdaňovány, neboť podléhají výhradní daňové pravomoci státu, v němž je usazen příjemce daru.

44 Jak tvrdí Komise, tyto pohyby kapitálu jsou omezovány pravidlem uvedeným v § 13 odst. 3 poslední věty KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001, které je na věc v původním řízení použitelné.

45 Jelikož dary soukromé nadace se sídlem v dotčeném státě poskytnuté rezidentům zakládají nárok na snížení prozatímní daní, a to případně až na nulovou výši, v důsledku odpočitatelnosti tohoto druhu daní ze základu uvedené daní má uvedená nadace za jinak stejných okolností trvale k dispozici více finančních prostředků, které může okamžitě použít na další dary ve prospěch rezidentů nebo k získání dodatečných příjmů, což jí následně umožní poskytovat těmž příjemcům vyšší dary.

46 Nevýhodné daňové zacházení plynoucí z použití § 13 odst. 3 poslední věty KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001 v případě daní poskytovaných příjemcům osvobozeným od platby daní z kapitálových příjmů v Rakousku na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi německým státem, v němž jsou usazeni, a Rakouskou republikou může navíc vést i k omezením na úrovni samotné nadace.

47 Nadace poskytující dary rezidentům i příjemcům usazeným v jiném německém státě bude totiž odrazována od poskytování daní posledně uvedeným, pokud nebude moci uplatnit snížení nebo vrácení daní související s dary, neboť prozatímní daň zatěžující její příjmy snižuje celkovou výši finančních prostředků, jíž disponuje za účelem dosažení příjmů i poskytování daní rezidentům. Na úrovni nadace dojde k ovlivnění volby mezi dary poskytovanými mezinárodně, které jsou daňově znevýhodněny, a dary poskytovanými čistě vnitrostátně, které jsou z daňového hlediska výhodnější.

48 Jelikož kromě toho dary pro příjemce usazené v jiném německém státě povedou k prozatímnímu zdanění příjmů jeho nadace ve výši 12,5 %, je pro zakladatele zřízení soukromé nadace s příjemci daní usazenými v jiném německém státě bez dalšího méně výhodné nežli zřízení obdobné nadace, u níž jsou příjemci daní usazeni pouze v Rakousku.

49 V této souvislosti je třeba zdůraznit, že k tomu, aby byly daňové předpisy považovány za vyvolávající zakázané omezení základní svobody, není nutné, aby daňová zátěž byla vysoká nebo konečná.

50 Podle ustálené judikatury Soudního dvora Smlouva zakazuje i omezení základní svobody malého rozsahu nebo menšího významu (v tomto smyslu viz, pokud jde o volný pohyb kapitálu, rozsudek *Dijkman a Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, bod 42, a pokud jde o svobodu usazování, rozsudky *Komise v. Francie*, C-34/98, EU:C:2000:84, bod 49, jakož i *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, bod 43).

51 Znevýhodnění v oblasti cash-flow vznikající v přeshraniční situaci může představovat omezení základních svobod tehdy, pokud v čistě vnitrostátní situaci ke stejnému znevýhodnění

nedochází (v tomto smyslu viz rozsudky Metallgesellschaft a další, C?397/98 a C?410/98, EU:C:2001:134, body 44, 54 a 76; X a Y, C?436/00, EU:C:2002:704, body 36 a 37; Rewe Zentralfinanz, C?347/04, EU:C:2007:194, body 26 až 30; National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, body 36 a 37; DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, body 40 až 43, jakož i Komise v. N?mecko, C?591/13, EU:C:2015:230, body 55 až 61).

52 Rozdílné zacházení týkající se ur?ení výše prozatímního zdan?ní m?že pro soukromou nadaci usazenou v daném stát?, která by chtěla poskytnout dary p?íjemc?m usazeným na území jiného ?lenského státu, vést ke vzniku znevýhodn?ní v oblasti cash-flow a m?že p?edstavovat omezení základních svobod, pokud doty?ná nadace v ?ist? vnitrostátní situaci takto znevýhodn?na není. Soukromá nadace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení byla p?itom tímto zp?sobem znevýhodn?na v oblasti cash-flow na základ? dar? poskytnutých b?hem let 2001 a 2002 p?íjemc?m usazeným v Belgii a v N?mecku, p?i?emž toto znevýhodn?ní nebylo da?ovým zápo?tem schváleným UFS, jímž byla ?ást prozatímní dan? za rok 2001 zapo?tena proti prozatímní dani za rok 2002, odstran?no.

53 Použití § 13 odst. 3 poslední v?ty KStG 1988 ve zn?ní rozpo?tového provád?cího zákona z roku 2001 tudíž vede k omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásad? zakázáno ?lánkem 56 ES.

54 Následn? je však t?eba zkoumat, zda takové omezení volného pohybu kapitálu m?že být objektivn? od?vodn?no s ohledem na ustanovení Smlouvy.

55 Za tímto ú?elem je t?eba p?ipomenout, že podle ?l. 58 odst. 1 písm. a) ES ?lánkem 56 ES „není dot?eno právo ?lenských stát?[...] uplat?ovat p?íslušná ustanovení svých da?ových p?edpis?, která rozlišují mezi da?ovými poplatníky podle místa bydlišt? nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“.

56 Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno striktn?. Nem?že být tudíž vykládáno v tom smyslu, že jakékoli da?ové právní p?edpisy obsahující rozlišení mezi da?ovými poplatníky podle místa bydlišt? ?i ?lenského státu, kde investují kapitál, jsou automaticky slu?itelné se Smlouvou (rozsudky Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, bod 32, a FIM Santander Top 25 Euro Fi, C?338/11 až C?347/11, EU:C:2012:286, bod 21).

57 Výjimka stanovená v ?l. 58 odst. 1 písm. a) ES je totiž sama omezena odstavcem 3 téhož ?lánku, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 „nesm?jí p?edstavovat ani prost?edek svévolné diskriminace, ani zast?ené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu ?lánku 56“ (rozsudky Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, bod 33, a FIM Santander Top 25 Euro Fi, C?338/11 až C?347/11, EU:C:2012:286, bod 22).

58 Je tedy t?eba odlišit rozdílné zacházení p?ípustné na základ? ?l. 58 odst. 1 písm. a) ES od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož ?lánku. Z judikatury p?itom vyplývá, že aby taková vnitrostátní da?ová právní úprava, jaká je dot?ena ve v?ci v p?vodním ?ízení, mohla být považována za slu?itelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je t?eba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivn? srovnatelné, anebo bylo od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu. Aby rozdílné zacházení s t?mito dv?ma kategoriemi darování mohlo být od?vodn?no, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle sledovaného dot?enou právní úpravou (v tomto smyslu viz rozsudky Manninen, C?319/02, EU:C:2004:484, bod 29; Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, bod 34, a FIM Santander Top 25 Euro Fi, C?338/11 až C?347/11, EU:C:2012:286, bod 23).

Ke srovnatelnosti situací

59 Rakouská vláda tvrdí, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nepředstavuje omezení volného pohybu kapitálu, jelikož situace soukromé nadace poskytující dary příjemcům usazeným v členském státě, s níž Rakouská republika uzavřela dohodu o zamezení dvojímu zdanění na základě vzorové smlouvy OECD, není objektivně srovnatelná se situací soukromé nadace poskytující dary rezidentům.

60 Podle této vlády je v případě darů poskytovaných nerezidentům situace tuzemské soukromé nadace, na niž se primárně uplatní daňová pravomoc rakouského státu, srovnatelná nanejvýš se situací takové nadace vzniklé u darů poskytovaných rezidentům v případě, kdy tento členský stát může primárně vykonávat svoji daňovou pravomoc i na dary poskytované nerezidentům.

61 Tak tomu přitom většinou není, jelikož z úmluv o zamezení dvojímu zdanění uzavřených podle vzoru OECD plyne, že Rakouská republika ve vztahu k darům poskytnutým nerezidentům daňovou pravomocí nedisponuje. Z důvodu takové objektivní nesrovnatelnosti situací není namístě v takových případech uplatnit ve vztahu k nadaci mechanismus snížení prozatímní daně, které je přiznáváno pro dary poskytované rezidentům, aby nedocházelo z hospodářského hlediska ke dvojímu zdanění a bylo zajištěno jednotné systematické zdanění na vnitrostátním území.

62 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že na rozdíl od tvrzení rakouské vlády nelze toto rozdílné zacházení vysvětlit rozdílnou objektivní situací nadací.

63 Jak zdrazňuje Komise s ohledem na čl. 58 odst. 1 písm. a) ES, poskytování darů rakouskými soukromými nadacemi rezidentům je situace objektivně srovnatelná se situací, kdy stejné nadace poskytují dary příjemcům usazeným v jiném členském státě. V obou případech se jedná o dary poskytované z majetku soukromé nadace nebo z jeho přířstků dosažených jeho využíváním.

64 Mimoto je třeba uvést, že v rámci úmluv o zamezení dvojímu zdanění, které uzavřela s Belgickým královstvím i se Spolkovou republikou Německo a které v souladu se vzorovou smlouvou OECD zavádí výhradní právo každého ze států předemtné dohody zdanit příjemce darů usazené na jeho území, se Rakouská republika zekla výkonu daňové pravomoci u darů poskytnutých osobám s bydlištěm v těchto dvou členských státech. Proto se nemůže dovolávat objektivní rozdílnosti situací tuzemských soukromých nadací podle toho, zda příjemci darů, které tyto nadace poskytují, jsou usazeni v Rakousku, kde jsou rovněž povinni k dani, nebo jsou usazeni v jednom z obou jiných členských států a nepodléhají daňové pravomoci Rakouska, a uložit nadacím poskytujícím dary poslední uvedeným zvláštní daň z důvodu, že tito příjemci nepodléhají jeho daňové pravomoci.

65 Kromě toho, i kdyby bylo třeba vzít v potaz rovněž příjemce darů poskytovaných těmito nadacemi, je třeba zdraznit, že z předkládacího rozhodnutí plyne, že režim prozatímní daně má za účelem obrany proti sklonu soukromých nadací k teauraci zavést „časové“ zdanění soukromých nadací, přičemž ale této prozatímní dani byla přisouzena pouze dočasná povaha. V souladu se svou „prozatímní“ povahou měla být tato daň v plném rozsahu vrácena nejpozději v okamžik zániku soukromé nadace, jelikož vedla k poskytnutí daňového zápočtu nadaci, a to ve výši částky, kterou tato odvedla z titulu prozatímní daně. V tomto ohledu nemělo místo usazení příjemce daru žádný dopad.

K existenci naléhavého důvodu obecného zájmu

66 Je rovněž třeba prozkoumat, zda omezení pohybu kapitálu vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, může být objektivně odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

67 Zprv je třeba ověřit, zda lze rozdílné zacházení dotčené ve věci v původním řízení odvodnit nutností ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, jak tvrdí rakouská vláda.

68 V tomto ohledu je třeba připomenout, že ochrana rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem. Z ustálené judikatury dále vyplývá, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Evropské unie, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranná kritéria důlby své daňové pravomoci, zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (rozsudky DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, body 46 a 47; Komise v. Německo, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 64, jakož i Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 40).

69 Za okolností, jaké jsou dotčeny ve věci v původním řízení, se však toto odvodnění nejeví být prokázáno.

70 Odvodnění související s nutností ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy může být připuštěno zejména tehdy, když má dotčený daňový režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (v tomto smyslu viz rozsudky Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, bod 42; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 54, a Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, bod 66).

71 Jak již bylo uvedeno v bodě 64 tohoto rozsudku, v projednávaném případě přitom byla otázka rozdělení daňové pravomoci mezi Rakouskou republikou a Belgické království, na straně jedné, jakož i Spolkovou republiku Německo, na straně druhé, vyřešena v dohodách o zamezení dvojímu zdanění uzavřených s těmito dvěma členskými státy, jež v souladu se vzorovou smlouvou OECD zavádějí výhradní právo každého ze smluvních států zdanit příjemce daně usazené na jeho území. Jinými slovy, jelikož se v těchto úmluvách Rakouská republika vzdala práva vykonávat svoji daňovou pravomoc ve vztahu k daním poskytnutým rezidentům těchto dvou členských států, nemůže se dovolávat vyváženého rozdělení daňové pravomoci k tomu, aby na nadace poskytující dary těmto osobám uplatnila zvláštní daň z důvodu, že tyto osoby nepodléhají její daňové pravomoci. Tento členský stát tedy svobodně souhlasil s rozdělením daňové pravomoci plynoucím ze samotného znění dohod o zamezení dvojímu zdanění, které uzavřel s Belgickým královstvím a se Spolkovou republikou Německo.

72 V situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, je na soukromou nadaci uplatněna daňová zátěž, a tato nemá možnost odpočtu nebo vrácení daně zaplacené z titulu poskytnutého daru, jestliže příjemce daru není na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění povinen k platbě rakouské daně z kapitálových příjmů. Rakouská vláda tvrdí, že omezující úinky § 13 odst. 3 poslední věty KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001 lze odvodnit tím, že toto ustanovení má za cíl zajistit jednotné zdanění určitých kapitálových příjmů a příjmů z prodeje úastí, kterých soukromá nadace dosáhla v Rakousku.

73 V tomto ohledu je třeba uvést, že v několika věcech týkajících se situací, v nichž se členský stát snažil kompenzovat nemožnost zdanit osobu povinnou k dani zdaněním jiné osoby, zejména ve věcech, v nichž byly vydány rozsudky Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) a Glaxo

Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), Soudní dvůr zkoumal důvody uplatňované k odvodnění omezení zavedeného dotčenou vnitrostátní právní úpravou, zejména pak argument, podle něhož uvedená právní úprava slouží k zajištění jednotného zdanění určitých příjmů v členském státě. V žádné z těchto věcí však Soudní dvůr neuznal zásadu jednotnosti zdanění jako plnohodnotné odvodnění.

74 Kromě toho, ve věci, v níž byl vydán rozsudek Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), týkající se daňového zacházení ohledně zdanění společností a započtení ztrát, měl Soudní dvůr v bodě 51 uvedeného rozsudku za to, že okolnost, že členský stát se v dohodě o zamezení dvojímu zdanění dohodl, že zisky nepřisovatelné stále provozovně nacházející se v členském státě podléhají zdanění pouze v posledně uvedeném členském státě, a že tudíž druhý členský stát, který je stranou dané dohody, nemůže vykonávat daňovou pravomoc ve vztahu k příjmem přisvatelným uvedené stále provozovně, nemůže systematicky odvodňovat každé odmítnutí přiznat zvýhodnění společnosti usazené na území posledně uvedeného členského státu, které patří uvedená stálá provozovna.

75 Takové odmítnutí by totiž znamenalo, že by rozdílné zacházení bylo odvodňováno již pouze tím, že společnost se sídlem v členském státě rozvinula přeshraniční hospodářskou činnost, která nemá přinášet tomuto členskému státu daňové příjmy (v tomto smyslu viz rozsudek Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, bod 52 a citovaná judikatura).

76 Stejně tak Soudní dvůr rozhodl, že existence zvýhodnění vyplývajícího z nízkého daňového zatížení, které se vztahuje na dceřinou společnost usazenou v jiném členském státě, než ve kterém byla založena mateřská společnost, neopravuje sama o sobě posledně uvedený členský stát k tomu, aby toto zvýhodnění vyvážil méně příznivým daňovým zacházením s mateřskou společností. Nezbytnost předejít snížení daňových příjmů nepatří ostatně mezi cíle uvedené v čl. 46 odst. 1 ES ani mezi naléhavé důvody obecného zájmu způsobilé odvodnit omezení svobody zakotvené Smlouvou (v tomto smyslu viz rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 49).

77 Takové úvahy jsou relevantní i v rámci věci v převodním řízení, v níž se jedná o odlišné daňové zacházení s nadacemi podle toho, zda poskytnuté dary vedly ke zdanění jejich příjemců v Rakousku, či nikoliv.

78 Co se týče darů zahraničním příjemcem uvedených v § 13 odst. 3 poslední věty KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001, je třeba každopádně konstatovat, že prozatímní daň odváděná tuzemskou soukromou nadací jednotně zdanění příjemců uvedených v první větě daného ustanovení nezaručuje.

79 Jak je totiž uvedeno v bodě 28 tohoto rozsudku, z předkládacího rozhodnutí plyne, že daňové zatížení, které tak soukromá nadace nese, není konečné. Podle předkládacího soudu režim prozatímního zdanění dotčený ve sporu v převodním řízení a použitelný na úrovni nadace problém vyvolaný dohodou o zamezení dvojímu zdanění na úrovni příjemce pouze zmírňuje, ale zcela neodstraňuje, jelikož nadace není zdaněna s konečnou platností, nýbrž odvádí prozatímní daň, která bude dle § 24 odst. 5 KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001 nejpozději při zániku nadace předmětem daňového zápočtu.

80 Zadruhé rozdílné zacházení dotčené ve věci v převodním řízení nemůže být odvodňováno ani nutností chránit soudržnost vnitrostátního daňového režimu.

81 Má-li totiž obstát argument založený na takovémto odvodnění, požaduje Soudní dvůr prokázání existence přímé souvislosti mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem, přičemž bezprostřednost této souvislosti musí být

posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (v tomto smyslu viz rozsudky Papillon, C-7418/07, EU:C:2008:659, body 43 a 44; Komise v. Nemecko, C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 55, jakož i Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 47).

82 V projednávaném případě taková příčná souvislost z několika důvodů chybí.

83 Taková příčná souvislost především není dána, jestliže se jedná zejména o rozdílné zdanění nebo o daňové zacházení s různými poplatníky (v tomto smyslu viz rozsudky DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, bod 47, jakož i Grünwald, EU:C:2015:109, bod 49). Tak je tomu v projednávaném případě, jelikož odpočet částky odpovídající darům poskytnutým soukromou nadací povinnou k platbě prozatímní daně a zdanění těchto darů zatěžující jejich příjemce se nutně týká různých poplatníků.

84 Jak navíc uvedla Komise, zatímco daňové zvýhodnění příjemce usazeného v jiném členském státě spočívá v trvalém osvobození od rakouské daně z kapitálových příjmů v rozsahu, který se mění mj. v závislosti na každé dohodě o zamezení dvojímu zdanění, soukromá nadace musí strpět pouze došné daňové znevýhodnění v důsledku prozatímní daně.

85 Vzhledem ke všem předchozím úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět, že článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým daňovým předpisům členského státu, jaké jsou dotčeny ve věci v původním řízení, podle nichž si soukromá nadace usazená v dotčeném členském státě v rámci prozatímního zdanění svých kapitálových příjmů a příjmů z prodeje účastí může v daném zdaňovacím období odejít od základu daně pouze dary poskytnuté v tomto období, které byly zdaněny u svých příjemců členským státem, v němž je zdaňována i tato nadace, zatímco takový odpočet je uvedenými daňovými předpisy vyloučen, pokud je příjemce usazen v jiném členském státě a v členském státě, v němž je zdaňována nadace, je na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění od daně v zásadě uplatňované na dary osvobozen.

K nákladům řízení

86 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým daňovým předpisům členského státu, jaké jsou dotčeny ve věci v původním řízení, podle nichž si soukromá nadace usazená v dotčeném členském státě v rámci prozatímního zdanění svých kapitálových příjmů a příjmů z prodeje účastí může v daném zdaňovacím období odejít od základu daně pouze dary poskytnuté v tomto období, které byly zdaněny u svých příjemců členským státem, v němž je zdaňována i tato nadace, zatímco takový odpočet je uvedenými daňovými předpisy vyloučen, pokud je příjemce usazen v jiném členském státě a v členském státě, v němž je zdaňována nadace, je na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění od daně v zásadě uplatňované na dary osvobozen.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.