Sbírka soudních rozhodnutí

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 zdaňována 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 věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

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 příjemcům 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 účastí 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 počínaje 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 účastí, 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 nespadají 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 úvěrových 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 současně 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 současně 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.

Systém 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 přiznání skutečně

zaplacena. 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: nadaci 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 přizná 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. Současně tato soukromá nadace během těchto dvou let vyplácela dary osobě bydlící v Belgii a další osobě bydlící 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 uplatňovali 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, vykázala 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 Podpůrně soukromá nadace před UFS tvrdila, že by jí měl být v následujících letech přiznán daňový zápočet odpovídající dříve zaplacené prozatímní dani, a to na základě § 24 odst. 5 KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001.

19 Rozhodnutím ze dne 10. června 2010 UFS potvrdil opodstatněnost prozatímní daně vyměřené soukromé nadaci na základě tehdy platné sazby 12,5 % základu daně nesníženého o dary poskytnuté příjemcům v Belgii a v Německu v roce 2001 a příjemci v Belgii v roce 2002.

20 UFS měl za to, že u těchto darů došlo k osvobození od daně z kapitálových příjmů na základě dohod o zamezení dvojímu zdanění, což vylučovalo jejich odpočet ze základu prozatímní daně, a potvrdil tak stanovisko daňového orgánu.

21 UFS naopak částečně vyhověl podpůrnému návrhu soukromé nadace směřujícímu k dodatečnému přiznání daňového zápočtu za prozatímní daň vyměřenou za rok 2001 týkajícího se korporační daně za zdaňovací období 2002, podle § 24 odst. 5 KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001. UFS totiž měl za to, že dary poskytnuté v roce 2002 příjemci s bydlištěm v Belgii zakládají pro soukromou nadaci nárok na takový částečný daňový zápočet.

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

23 Soukromá nadace před předkládajícím soudem tvrdí, že vyloučení toho, aby dary, jejichž příjemci byli osvobozeni od daně z kapitálových příjmů na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění, mohly být odečteny od základu prozatímní daně, je v rozporu s volným pohybem kapitálu zakotveným v článku 56 ES, a to i přesto, že UFS připouští, že dary téže povahy poskytnuté v následujících letech mohou zakládat nárok na daňový zápočet.

24 Předkládající soud, který již dříve rozhodl, že přeshraniční dary poskytnuté nadacemi představují pohyb kapitálu ve smyslu článku 56 ES, má za to, že je velmi pravděpodobné, že zdanění nadace pouze v případě, kdy jsou dary poskytnuty zahraničním příjemcům, avšak nikoliv v případě, kdy jsou poskytnuty vnitrostátním příjemcům, tak jak o tom ve věci v původním řízení rozhodly daňový orgán a USF, představuje omezení pohybu kapitálu, jelikož takové opatření může odrazovat od vzniku takových přeshraničních situací, zatímco podle zásady volného pohybu je v zásadě zakázáno i omezení malého rozsahu nebo menšího významu.

25 Předkládající soud uvádí, že přezkum případného odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu zavedeného § 13 odst. 3 KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001 je ztížen tím, že cíl sledovaný tímto vyloučením nebyl v rámci přípravných prací nikdy uveden.

26 V tomto ohledu tento soud uvádí, že režim prozatímního zdanění měl za cíl odstranit dva problémy související s daňovým režimem soukromých nadací se sídlem v dotčeném členském státě. První problém souvisel s volnou tezaurací korporační daně z důvodu nezdaňování kapitálových příjmů a příjmů z prodeje účastí nadací až do konce roku 2000. Druhý souvisel s tím, že v Rakousku nejsou zdaněny dary poskytnuté příjemcům usazeným v zahraničí, jelikož na základě dohod o zamezení dvojímu zdanění přísluší právo zdanit tyto dary výhradně členskému státu, v němž je příjemce usazen.

27 Pokud musí být v projednávaném případě prozatímní daň uhrazena i v případě, že dojde k darování, režim prozatímního zdanění dle předkládajícího soudu slouží ke zmírnění dopadů druhého z problémů, které tento režim přináší, a sice absence zdanění v Rakousku.

28 V tomto ohledu předkládající soud podotýká, že § 13 odst. 3 poslední věta 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 předmětem daňového zápočtu a bude nejpozději při zániku nadace v plné výši vrácena. Až do přiznání tohoto daňového 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 nevylučuje, 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 jejích 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 původním 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 původním 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 odečíst si od základu daně výši darů poskytnutých během téhož období. Tento odpočet je totiž přiznán pouze tehdy, podléhá-li příjemce daru dani v Rakousku. Odpočet 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 původním 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 odečíst 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 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 článek 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 původním 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 původním 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 příjemců. 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 příjemců.

40 Z toho plyne, že situace, o jakou se jedná ve věci v původním 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 jakýmikoliv omezeními.

41 Je tedy třeba nejprve zkoumat, zda, jak tvrdí soukromá nadace v původním řízení i Komise ve svém písemném vyjádření před Soudním dvorem, taková vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve věci původním 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 těmito 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 daně vyloučen, mohou zahrnovat rovněž dary pro příjemce usazené v Rakousku, pokud jsou osvobozeni od daně 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 větě 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 daně, a to případně až na nulovou výši, v důsledku odpočitatelnosti tohoto druhu darů ze základu uvedené daně 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 týmž 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 darů poskytovaných příjemcům osvobozeným od platby daně z kapitálových příjmů v Rakousku na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi členským 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 členském státě bude totiž odrazována od poskytování darů posledně uvedeným, pokud nebude moci uplatnit snížení nebo vrácení daně související s dary, neboť prozatímní daň zatěžující její příjmy snižuje celkovou výši finančních prostředků, jíž disponuje za účelem dosažení příjmů i poskytování darů 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 členském státě povedou k prozatímnímu zdanění příjmů jeho nadace ve výši 12,5 %, je pro zakladatele zřízení soukromé nadace s příjemci darů usazenými v jiném členském státě bez dalšího méně výhodné nežli zřízení obdobné nadace, u níž jsou příjemci darů 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. Německo, C-591/13, EU:C:2015:230, body 55 až 61).

52 Rozdílné zacházení týkající se určení výše prozatímního zdanění může pro soukromou nadaci usazenou v daném státě, která by chtěla poskytnout dary příjemcům usazeným na území jiného členského státu, vést ke vzniku znevýhodnění v oblasti cash-flow a může představovat omezení základních svobod, pokud dotyčná nadace v čistě vnitrostátní situaci takto znevýhodněna není. Soukromá nadace dotčená ve věci v původním řízení byla přitom tímto způsobem znevýhodněna v oblasti cash-flow na základě darů poskytnutých během let 2001 a 2002 příjemcům usazeným v Belgii a v Německu, přičemž toto znevýhodnění nebylo daňovým zápočtem schváleným UFS, jímž byla část prozatímní daně za rok 2001 započtena proti prozatímní dani za rok 2002, odstraněno.

53 Použití § 13 odst. 3 poslední věty KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001 tudíž vede k omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 56 ES.

54 Následně je však třeba zkoumat, zda takové omezení volného pohybu kapitálu může být objektivně odůvodněno s ohledem na ustanovení Smlouvy.

55 Za tímto účelem je třeba připomenout, že podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES článkem 56 ES „není dotčeno právo členských států[…] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“.

56 Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno striktně. Nemůže být tudíž vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či členského státu, kde investují kapitál, jsou automaticky slučitelné 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 čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je totiž sama omezena odstavcem 3 téhož článku, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 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 třeba odlišit rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož článku. Z judikatury přitom vyplývá, že aby taková vnitrostátní daňová právní úprava, jaká je dotčena ve věci v původním řízení, 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, anebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu. Aby rozdílné zacházení s těmito dvěma kategoriemi darování mohlo být odůvodněno, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle sledovaného dotčenou 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 nímž 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 zdůrazňuje 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 přírůstků 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 zavádějí výhradní právo každého ze států předmětné dohody zdanit příjemce darů usazené na jeho území, se Rakouská republika zřekla 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 posledně 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 zdůraznit, že z předkládacího rozhodnutí plyne, že režim prozatímní daně měl za účelem obrany proti sklonu soukromých nadací k tezauraci zavést „částečné“ 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 přezkoumat, zda omezení pohybu kapitálu vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, může být objektivně odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

67 Zaprvé je třeba ověřit, zda lze rozdílné zacházení dotčené ve věci v původním řízení odůvodnit 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 jednostranně kritéria dělby 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 Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 40).

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

70 Odůvodnění 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 darů usazené na jeho území. Jinými slovy, jelikož se v těchto úmluvách Rakouská republika vzdala práva vykonávat svoji daňovou pravomoc ve vztahu k darům 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, ač 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 účinky § 13 odst. 3 poslední věty KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001 lze odůvodnit tím, že toto ustanovení má za cíl zajistit jednotné zdanění určitých kapitálových příjmů a příjmů z prodeje účastí, 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 odůvodnění 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 odůvodnění.

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 připisovatelné stálé 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 příjmům přičitatelným uvedené stálé provozovně, nemůže systematicky odůvodňovat 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 odůvodněno 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, neopravňuje 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 odůvodnit 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 původním 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 příjemcům uvedených v § 13 odst. 3 poslední větě KStG 1988 ve znění rozpočtového prováděcího zákona z roku 2001, je třeba každopádně konstatovat, že prozatímní daň odváděná tuzemskou soukromou nadací jednotné zdanění příjmů 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 předkládajícího soudu režim prozatímního zdanění dotčený ve sporu v původním 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 původním řízení nemůže být odůvodněno ani nutností chránit soudržnost vnitrostátního daňového režimu.

81 Má-li totiž obstát argument založený na takovémto odůvodnění, požaduje Soudní dvůr prokázání existence přímé souvislosti mezi dotyčným 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-418/07, EU:C:2008:659, body 43 a 44; Komise v. Německo, C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 55, jakož i Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 47).

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

83 Taková přímá 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 Grünewald, 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 dočasné 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 odečíst 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 odečíst 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.