ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

27. ledna 2009*

Ve věci C-318/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 9. července 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 11. července 2007, v řízení

Hein Persche

proti

Finanzamt Lüdenscheid,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (zpravodaj), J.-C. Bonichot a T. von Danwitz, předsedové senátů, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, P. Kūris a E. Juhász, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. června 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Finanzamt Lüdenscheid H. Brandenbergem, Leitender Ministerialrat,

– za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za řeckou vládu S. Spyropoulosem, jakož i Z. Chatzipavlou a I. Pouli, jako zmocněnci,

– za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,

– za francouzskou vládu J.-C. Graciou, G. de Berguesem a J.-C. Niolletem, jako zmocněnci,

– za Irsko D. O'Haganem a G. Hoganem, jako zmocněnci, ve spolupráci s E. Barrington, BL,

– za vládu Spojeného království I. Rao a R. Hillem, jako zmocněnci,

– za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

– za Kontrolní úřad ESVO P. Bjørganem a I. Hauger, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. října 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 ES až 58 ES.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi H. Perschem, daňovým poradcem usazeným v Německu, a Finanzamt Lüdenscheid (dále jen „Finanzamt“) ve věci daňové odpočitatelnosti věcného daru obecně prospěšnému zařízení se sídlem v Portugalsku.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 1 odst. 1 směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění Aktu o podmínkách přistoupení Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž se zakládá Evropská unie (Úř. věst. 1994, C 241, s. 21 a Úř. věst. 1995, L 1, s. 1, dále jen „směrnice 77/799“), stanoví:

„Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a z majetku […].“

4 Článek 2 odst. 1 směrnice 77/799 stanoví:

„Příslušný orgán některého členského státu může v jednotlivém případě požádat příslušný orgán jiného členského státu o sdělení údaje podle čl. 1 odst. 1. Příslušný orgán dožádaného členského státu není povinen žádosti vyhovět, má-li za to, že

příslušný úřad žádajícího státu nevyčerpal vlastní obvyklé zdroje údajů, kterých mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.“

Vnitrostátní právní úprava

5 Podle § 10b odst. 1 německého zákona o daních z příjmů (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG“) mohou daňoví poplatníci odečíst jako zvláštní výdaje od celkové částky příjmů v určitém rozsahu výdaje na dobročinné, církevních, náboženské nebo vědecké účely nebo na účely, které byly uznány za obecně prospěšné. Podle odstavce 3 téhož paragrafu to platí rovněž pro věcné dary.

6 Podle článku 49 nařízení, jímž se provádí zákon o daních z příjmů (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, dále jen „EStDV“), je daňová odpočitatelnost omezena na dary, jejichž příjemce je tuzemskou právnickou osobou veřejného práva, tuzemskou veřejnoprávní organizací nebo právnickou osobou, sdružením osob nebo seskupením majetku ve smyslu § 5 odst. 1 bodu 9 zákona o dani z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuergesetz, dále jen „KStG“). Posledně uvedené ustanovení definuje všechna zařízení, tedy právnické osoby, sdružení osob a seskupení majetku, která jsou osvobozena od daně z příjmů právnických osob, totiž ta zařízení, která na základě svých stanov a s ohledem na své skutečné hospodaření sledují výlučně a bezprostředně obecně prospěšné, dobročinné nebo církevní cíle. Toto osvobození se však v souladu s ustanovením § 5 odst. 2 bodu 2 KStG použije pouze na zařízení, která mají sídlo na německém území.

7 Podle § 50 odst. 1 EStDV mohou být dary ve smyslu § 10b EStG – s výjimkou zvláštních ustanovení použitelných pro dary do maximální hodnoty 100 eur – odpočteny pouze na základě předložení úředního formuláře vystaveného obdarovaným zařízením. V rámci zdanění dárce daní z příjmu představuje uvedený formulář dostatečný důkaz o tom, že příjemce daru splňuje podmínky stanovené zákonem. Daňové správě dárce tedy nepřísluší kontrolovat, zda obdarované zařízení splnilo podmínky, které musejí být splněny ke vzniku nároku na osvobození od korporační daně.

8 Ustanovení § 51 až § 68 německého všeobecného daňového zákoníku (Abgabenordnung, dále jen „AO“) vymezují cíle, které musí zařízení sledovat, a způsob, jakým musí být tyto cíle sledovány, aby vznikl nárok na daňové osvobození.

9 Podle § 52 odst. 1 a odst. 2 bodu 2 AO vykonává zařízení svou činnost pro obecně prospěšné účely, pokud jeho činnost směřuje k podpoře společenských zájmů, zejména podporou péče o mládež a péče o staré osoby. V souladu s § 55 odst. 1 body 1 a 5 AO musí zařízení jednat nezištně, to zejména znamená, že musí použít své prostředky krátce poté, co je získalo, a výlučně pro účely, pro něž je přiznáno daňové zvýhodnění, a nikoliv ve prospěch svých členů. Podle § 59 AO může takové zařízení využít daňového zvýhodnění pouze tehdy, pokud z jeho stanov vyplývá, že sleduje výlučně a bezprostředně cíle, které odpovídají podmínkám vymezeným v § 52 až § 55 AO.

10 Podle § 63 odst. 3 AO náleží takovému zařízení povinnost doložit pomocí řádných záznamů o příjmech a výdajích, že je jeho činnost skutečně vedena tak, aby sloužila výlučně a bezprostředně uskutečňování daňově zvýhodněných cílů. V případě věcných darů ukládá § 50 odst. 4 druhá věta EStDV obdarovanému zařízení povinnost uchovávat důkazy pro určení hodnoty daru, kterou udal.

11 V souladu s § 193 a následujícími AO může být otázka, zda zařízení skutečně hospodaří v souladu s ustanoveními svých stanov a zda jsou prostředky používány nezištně a krátce poté, co byly získány, přezkoumána kontrolou na místě. Jestliže zařízení splňuje podmínky daňového osvobození, je oprávněno vystavit pro obdržené dary potvrzení o poskytnutí daru na úředním formuláři stanoveném k tomuto účelu. Jak vyplývá z § 10b odst. 4 druhé věty EStG, pokud zařízení vystaví nesprávné potvrzení o poskytnutí daru, ať již úmyslně nebo z hrubé nedbalosti, odpovídá za vzniklé daňové ztráty.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Ve svém přiznání k dani z příjmů za rok 2003 nárokoval H. Persche z důvodu jednorázových odpočitatelných výdajů odpočet věcného daru ve formě ložního a koupelnového prádla, jakož i chodítek pro seniory a dětských autíček, který poskytl ve prospěch Centro Popular de Lagoa (Portugalsko, dále jen „centrum“) v celkové hodnotě ve výši 18 180 eur. Uvedené centrum je domovem důchodců, ke kterému je přidružen dětský domov, a nachází se v místě, kde žalobce v původním řízení vlastní byt.

13 Hein Persche připojil ke svému daňovému přiznání dokument datovaný k 31. červenci 2003, jímž centrum potvrdilo přijetí tohoto daru, jakož i prohlášení ředitele místního centra pro solidaritu a sociální zabezpečení ve Faro (Portugalsko) ze dne 21. března 2001 osvědčující, že uvedené centrum bylo zaregistrováno v roce 1982 u generálního ředitelství pro sociální činnosti jako soukromá organizace sociální solidarity a že na základě toho požívá veškerých daňových osvobození a zvýhodnění, která portugalské právo přiznává obecně prospěšným zařízením. Podle žalobce v původním řízení stačí na základě portugalského práva ke vzniku nároku na daňový odpočet originál potvrzení o přijetí daru.

14 Finanzamt zamítl požadovaný odpočet ve svém výměru daně za rok 2003. Zamítl také jako neopodstatněné odvolání podané proti tomuto výměru žalobcem v původním řízení. Žaloba, kterou posledně uvedený podal k Finanzgericht Münster, zůstala rovněž bez úspěchu. Žalobce v původním řízení poté podal opravný prostředek „Revision" k Bundesfinanzhof.

15 Ve svém předkládacím rozhodnutí tento soud uvedl, že Finanzamt musel zamítnout odpočet dotčeného daru, protože příjemce daru není z hlediska německého práva usazen v Německu a protože plátce daně nepředložil potvrzení o přijetí tohoto daru v náležité formě. Uvedený soud se nicméně zabývá otázkou, zda věcný dar ve formě předmětů každodenní potřeby spadá do oblasti působnosti článků 56 ES až 58 ES a, popřípadě, zda tyto články brání tomu, aby členský stát umožňoval daňovou odpočitatelnost takového daru pouze tehdy, pokud je příjemce usazen v tuzemsku.

16 V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203), uznal, že rozhodnutí, které společenské zájmy budou podporovány daňovými výhodami, přísluší členským státům, a vycházel při tom z názoru předkládajícího soudu v uvedené věci, podle něhož podpora uvedených zájmů ve smyslu § 52 AO nepředpokládá, že z těchto podpůrných opatření musí mít prospěch subjekty, které jsou německými státními příslušníky nebo mají v Německu bydliště nebo sídlo. Ve věci, která je předmětem původního řízení, však předkládající soud udává, že v německém právu je toto tvrzení sporné.

17 Předkládající soud dále připomíná, že Soudní dvůr v bodě 49 svého výše uvedeného rozsudku Centro di Musicologia Walter Stauffer shledal, že nezbytnost toho, aby členský stát ověřil splnění podmínek pro daňové osvobození nadace, neodůvodňuje zamítnutí tohoto osvobození, pokud má nadace sídlo v jiném členském státě, jelikož daňové orgány prvního členského státu mohou požadovat od uvedené nadace, aby předložila všechny relevantní doklady. V tomto ohledu předkládající soud poznamenává, že podle judikatury Bundesverfassungsgericht zakazuje zásada rovného daňového

zacházení stanovit daň pouze na základě přiznání a informací poskytnutých daňovým poplatníkem, ale vyžaduje, aby řízení na základě přiznání mohlo být doplněno ověřeními na místě.

18 V této souvislosti se uvedený předkládající soud ptá jednak na to, zda může vzájemná pomoc vyplývající ze směrnice 77/799 přinutit orgány členského státu, v němž je dotčené zařízení usazeno, provést ověření na místě, a jednak – i kdyby to bylo možné – na to, zda není v rozporu se zásadou proporcionality vyžadovat od německých daňových orgánů, pokud nastanou takové situace, jaké jsou předmětem věci v původním řízení, aby prováděly kontroly ohledně povahy obdarovaných zařízení za účelem stanovení daňové odpočitatelnosti darů, které jim byly poskytnuty, a to bez ohledu na hodnotu těchto darů.

19 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Spadají do rozsahu působnosti svobody volného pohybu kapitálu (článek 56 ES) věcné dary příslušníka jednoho členského státu ve formě předmětů každodenní potřeby zařízením, která mají své sídlo v jiném členském státě a která jsou podle práva posledně uvedeného členského státu uznána za obecně prospěšná?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je s ohledem na povinnost daňové správy přezkoumat daňová přiznání daňového poplatníka a s ohledem na zásadu proporcionality (čl. 5 třetí pododstavec ES) v rozporu se svobodou volného pohybu kapitálu (článek 56 ES), jsou-li podle práva členského státu dary obecně prospěšným zařízením daňově zvýhodněny pouze tehdy, pokud jsou tato zařízení usazena v tomto členském státě?

3) V případě kladné odpovědi na druhou otázku, zakládá směrnice [77/799] povinnost daňové správy členského státu, aby za účelem objasnění skutkových okolností, ke kterým došlo v jiném členském státě, požádala o pomoc jiný členský stát, nebo lze vůči daňovému poplatníkovi uplatnit, že na základě procesního práva jeho členského státu mu přísluší prokázat skutečnosti, k nimž došlo v zahraničí (důkazní břemeno)?“

K předběžným otázkám

K první předběžné otázce

20 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda v případě, kdy daňový poplatník požaduje v členském státě daňovou odpočitatelnost darů, které poskytl zařízením, jež mají své sídlo v jiném členském státě a jež jsou v tomto jiném státě uznána za obecně prospěšná, spadají takové dary pod ustanovení Smlouvy o ES o volném pohybu kapitálu, i když mají formu předmětů každodenní potřeby.

21 Ve svých vyjádřeních tvrdí Finanzamt, francouzská, německá a španělská vláda, jakož i Irsko, že se tato ustanovení týkají výlučně pohybu kapitálu uskutečněného za účelem provozování hospodářské činnosti, a nikoli dobročinných darů neziskovým zařízením, jejichž činnost nesmí být výdělečná. Řecká vláda se domnívá, že převod předmětů každodenní potřeby, které nejsou platebními prostředky a které nejsou odváděny s cílem investování, spadá výlučně pod volný pohyb zboží.

22 Komise Evropských společenství a Kontrolní úřad ESVO mají za to, že věcné dary poskytnuté obecně prospěšným zařízením, která mají sídlo v jiném členském státě, než je stát příslušný ke zdanění dárce, spadají pod články 56 ES až 58 ES.

23 Je třeba připomenout, že čl. 56 odst. 1 ES obecně zakazuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy.

24 Jelikož Smlouva neobsahuje definici pojmu „pohyb kapitálu" ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES, Soudní dvůr již dříve uznal informativní hodnotu klasifikace obsažené v příloze směrnice 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. 10/01, s. 10), třebaže tato klasifikace byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (články 67 až 73 Smlouvy o EHS byly nahrazeny články 73b až 73g Smlouvy o ES, které byly samy nahrazeny články 56 ES až 60 ES), přičemž podle jejího úvodu je v ní obsažený seznam pouze demonstrativní (viz zejména rozsudek ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 39; výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 22, a rozsudek ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 38). Dary a podpory se přitom objevují v oddíle XI přílohy I směrnice 88/361, který má název „Osobní pohyb kapitálu".

25 Pokud daňový poplatník určitého členského státu požaduje daňovou odpočitatelnost částky, která odráží hodnotu darů poskytnutých třetím osobám s bydlištěm v jiném členském státě, není pro účely stanovení, zda dotčená vnitrostátní právní úprava spadá pod ustanovení Smlouvy týkající se pohybu kapitálu, rozhodné vědět, zda jsou předmětné dary peněžní nebo věcné.

26 Skutečnost, že dědictví a odkazy byly převzaty do oddílu XI přílohy I směrnice 88/361 totiž prokazuje, že k určení, zda daňové zacházení ze strany členského státu s určitými operacemi spadá pod ustanovení o volném pohybu kapitálu, není třeba rozlišovat mezi operacemi uskutečněnými v penězích a v naturáliích. Soudní dvůr tak připomněl, že dědění představuje přechod majetku zůstaveného zemřelou osobou na jednu či více osob, nebo, jinými slovy, přechod vlastnického práva k různým majetkovým hodnotám, právům atd., z nichž sestává dědictví, na dědice (viz zejména výše uvedené rozsudky van Hilten-van der Heijden, bod 42, a Eckelkamp, bod 39). Z toho vyplývá, že vnitrostátní daňová právní úprava může spadat pod články 56 ES až 58 ES, i když se týká převodu nebo přechodu majetku, který může zahrnovat jak peněžní částky, tak nemovitosti a movité věci.

27 Podobně jako dědická daň spadá tedy daňové zacházení s peněžními dary nebo věcnými dary pod ustanovení Smlouvy týkající se pohybu kapitálu s výjimkou případů, kdy jsou prvky zakládající dotyčné operace omezeny hranicemi jediného členského státu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Eckelkamp, bod 39 a uvedená judikatura).

28 Pokud jde o otázku, zda by dar ve formě předmětu každodenní potřeby neměl spadat spíše pod ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu zboží, jak tvrdí řecká vláda, je třeba připomenout, že pro účely určení, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá ze svobod pohybu, vyplývá z nyní již ustálené judikatury, že je namístě zohlednit předmět dotčených právních předpisů (viz zejména rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 22 a uvedená judikatura).

29 V tomto ohledu postačí uvést, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení vylučuje odpočitatelnost darů poskytnutých zařízením se sídlem v jiných členských státech nezávisle na otázce, zda jsou tyto dary peněžní nebo věcné, a v případě věcného daru nezávisle na místě koupě nabízených předmětů. Z předmětu této úpravy tedy nijak

nevyplývá, že spadá spíše pod ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu zboží než pod ustanovení o volném pohybu kapitálu.

30 Na první předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že v případě, kdy daňový poplatník požaduje v členském státě daňovou odpočitatelnost darů, které poskytl zařízením, jež mají své sídlo v jiném členském státě a jež jsou v tomto jiném státě uznána za obecně prospěšná, spadají takové dary pod ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu, i když jsou poskytovány jako věcné dary ve formě předmětů každodenní potřeby.

Ke druhé a třetí otázce

31 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společně, je, zda článek 56 ES brání právní úpravě členského státu, která poskytuje daňové zvýhodnění pouze u darů obecně prospěšným zařízením, která mají sídlo v tuzemsku, s ohledem na skutečnost, že daňové orgány uvedeného členského státu musejí mít možnost přezkoumat daňová přiznání daňového poplatníka a nelze je přitom nutit, aby konaly v rozporu se zásadou proporcionality. V této souvislosti se předkládající soud dotazuje, zda směrnice 77/799 ukládá těmto daňovým orgánům povinnost požádat za účelem získání nezbytných údajů o pomoc příslušné orgány jiného členského státu, ve kterém má sídlo obdarované zařízení, nebo zda naopak mohou uvedené daňové orgány požadovat od daňového poplatníka, aby sám předložil veškeré nezbytné důkazy.

32 V tomto ohledu Finanzamt, francouzská, německá a španělská vláda, jakož i Irsko a vláda Spojeného království tvrdí, že není v rozporu s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, stanoví-li členský stát daňovou odpočitatelnost darů pouze v případě, kdy jsou jejich příjemci zařízení, která se nacházejí na jeho území. Vnitrostátní obecně prospěšná zařízení a stejná zařízení se sídlem v zahraničí podle nich nejsou ve srovnatelné situaci ve smyslu čl. 58 odst. 1 písm. a) ES. Krom toho je

omezení daňového zvýhodnění na dary poskytnuté vnitrostátním obecně prospěšným zařízením odůvodněno nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu.

33 Německá vláda a vláda Spojeného království se domnívají, že v případě daru poskytnutého daňovým poplatníkem zařízení se sídlem v jiném členském státě není členský stát zdanění dárce (dále jen „členský stát dárce“) povinen obstarat si údaje nezbytné ke zdanění dárce ani svými vlastními prostředky, ani prostřednictvím vzájemné pomoci upravené směrnicí 77/799.

34 Podle německé vlády, Irska a vlády Spojeného království je každopádně v rozporu se zásadou proporcionality uložit členskému státu dárce povinnost přezkoumávat nebo nechat přezkoumávat, zda jsou splněny podmínky uložené obecně prospěšným zařízením u každého daru poskytnutého daňovým poplatníkem zařízením, která se nacházejí v jiném členském státě, nebo v jiných členských státech, a to bez ohledu na hodnotu poskytnutých darů.

35 Naopak Komise a Kontrolní úřad ESVO mají za to, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení představuje omezení volného pohybu kapitálu, které nemůže být odůvodněno nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu.

36 Komise zastává názor, že i když samotná směrnice 77/799 neukládá členskému státu povinnost požádat o pomoc jiný členský stát, aby jej informoval ohledně skutečnosti, jejíž prvky se nacházejí v tomto jiném členském státě, je nicméně tento první stát povinen v rámci působnosti článku 56 ES využít možností nabízených touto směrnicí k vyloučení jakéhokoli méně příznivého zacházení s přeshraničními situacemi ve vztahu k situacím čistě vnitrostátním. Kontrolní úřad ESVO se domnívá, že i když

daňový poplatník požadující daňovou výhodu může být povinen dodat nezbytné důkazy, nemohou daňové orgány odepřít tuto výhodu z důvodu pochybností ohledně správnosti dodaných údajů, aniž by využily jiné dostupné prostředky k získání nebo ověření uvedených údajů.

37 V daném případě stanoví německá právní úprava daňový odpočet u darů poskytnutých obecně prospěšným zařízením, nacházejícím se v Německu, která splňují další podmínky stanovené těmito právními předpisy, a vylučuje přitom tuto daňovou výhodu u darů poskytnutých zařízením, jež mají své sídlo v jiném členském státě a jež jsou v tomto jiném státě uznána za obecně prospěšná.

38 Jak uvedl generální advokát v bodech 47 a 48 svého stanoviska, jelikož je možnost získat daňový odpočet způsobilá ovlivnit významným způsobem štědrost dárce, může být skutečností, že Německo neumožňuje odpočet darů poskytnutých obecně prospěšným zařízením, pokud jsou usazena v jiných členských státech, dotčena připravenost německých daňových poplatníků poskytovat dary ve prospěch těchto zařízení.

39 Taková vnitrostátní právní úprava tedy zakládá omezení volného pohybu kapitálu v zásadě zakázané článkem 56 ES.

40 Je pravda, že v souladu s čl. 58 odst. 1 písm. a) ES není článkem 56 ES dotčeno právo členských států rozlišovat ve svých daňových předpisech mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí ve stejné situaci z hlediska místa, kde je jejich kapitál investován.

41 Je však třeba odlišit nerovná zacházení dovolená na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES od svévolné diskriminace nebo zastřených omezení zakázaných podle odstavce 3 téhož článku. Aby taková vnitrostátní daňová úprava, jako je daňová úprava dotčená v původním řízení, která rozlišuje mezi vnitrostátními zařízeními a zařízeními se sídlem 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 odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, jako je nezbytnost zachovat účinnost daňového dohledu. Aby rozdílné zacházení bylo odůvodněné, nesmí dále překročit meze toho, co je k dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou nezbytné (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 32 a uvedená judikatura).

Ke srovnatelnému charakteru vnitrostátních obecně prospěšných zařízení a obecně prospěšných zařízení se sídlem v jiném členském státě

42 Francouzská, německá a španělská vláda, jakož i Irsko a vláda Spojeného království poznamenávají, že dary poskytnuté vnitrostátním zařízením a dary poskytnuté zařízením se sídlem v jiném členském státě nejsou srovnatelné v tom smyslu, že dotyčné členské státy mohou jednak uplatňovat pojmy „dobročinnost“, jakož i „podmínky uznání různých dobročinných aktivit“, a jednak kontrolovat dodržování požadavků, které ukládají, pouze u vnitrostátních zařízení. Francouzská, německá a španělská vláda dodávají, že pokud se členský stát vzdá určitých daňových příjmů tím, že osvobodí od daně dary poskytnuté obecně prospěšným zařízením nacházejícím se na jeho území, je tomu tak na základě skutečnosti, že taková zařízení zbaví tento členský stát plnění některých úkolů obecného zájmu, které by musel jinak uskutečňovat sám s využitím daňových příjmů.

43 Úvodem je třeba uvést, že každému členskému státu přísluší stanovit, zda za účelem podpory některých činností uznaných za obecně prospěšné upraví daňové výhody ve prospěch jak soukromých nebo veřejných zařízení, která vykonávají uvedené činnosti, tak daňových poplatníků, kteří jim poskytují dary.

44 Ačkoli je legitimní, aby členský stát vyhradil poskytnutí daňových výhod zařízením, jejichž činnost sleduje některé z jeho cílů obecného zájmu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 57), nemůže nicméně vyhradit poskytnutí takových výhod pouze zařízením se sídlem na svém území, jejichž činnosti jej tedy mohou zbavit některých jeho povinností.

45 Tím, že členský stát podněcuje daňové poplatníky na základě daňové odpočitatelnosti darů poskytnutých obecně prospěšným zařízením k podporování činností těchto zařízení, zajisté povzbuzuje taková zařízení k tomu, aby vyvíjela činnosti obecného zájmu, které obvykle stát vykonává nebo může vykonávat sám. Nemůže být tedy vyloučeno, že vnitrostátní právní úprava stanovící daňovou odpočitatelnost darů poskytnutých zařízením obecného zájmu může povzbuzovat taková zařízení k tomu, aby nahrazovala veřejné orgány při plnění některých povinností, ani že takové převzetí povinností může vést ke snížení výdajů dotyčného členského státu, které je způsobilé kompenzovat, alespoň částečně, snížení jeho daňových příjmů, ke kterému vede odpočitatelnost darů.

46 Nicméně z toho nevyplývá, že členský stát může v oblasti daňové odpočitatelnosti darů zavést rozdílné zacházení mezi vnitrostátními obecně prospěšnými zařízeními a obecně prospěšnými zařízeními se sídlem v jiném členském státě na základě toho, že dary poskytnuté ve prospěch posledně uvedených zařízení, a to i když jejich činnosti odpovídají cílům právní úpravy prvně uvedeného členského státu, nemohou vést k takové rozpočtové kompenzaci. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že nezbytnost předcházet snížení daňového výnosu nepatří ani k důvodům uvedeným v článku 58 ES, ani nemůže být považována za naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení svobody zavedené Smlouvou (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 49, a výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 59; viz obdobně, pokud jde o volný pohyb služeb, rozsudky ze dne 3. října 2002, Danner, C-136/00, Recueil, s. I-8147, bod 56, jakož i ze dne 11. září 2007, Schwarz a Gootjes-Schwarz, C-76/05, Sb. rozh. s. I-6849, bod 77).

47 Členský stát naopak může v rámci svých právních předpisů o daňové odpočitatelnosti darů uplatňovat rozdílné zacházení mezi vnitrostátními obecně prospěšnými zařízeními a obecně prospěšnými zařízeními se sídlem v jiných členských státech, pokud posledně uvedená zařízení sledují jiné cíle, než jsou cíle sledované jeho vlastními právními předpisy.

48 Jak totiž rozhodl Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Centro di Musicologia Walter Stauffer (bod 39), právo Společenství neukládá členským státům, aby zahraniční zařízení uznaná za obecně prospěšná ve svém členském státě původu byla automaticky uznána za obecně prospěšná i na jejich území. Členské státy mají v tomto ohledu posuzovací pravomoc, kterou musejí vykonávat v souladu s právem Společenství. Za těchto podmínek mají volnost při rozhodování, které zájmy společnosti chtějí podporovat, tím, že udělí výhody sdružením a zařízením, která nezištně sledují cíle spojené se zmíněnými zájmy a dodržují požadavky týkající se uskutečňování uvedených cílů.

49 To nemění nic na tom, že pokud zařízení uznané za obecně prospěšné v jednom členském státě splňuje podmínky uložené za tímto účelem právními předpisy jiného členského státu a má za cíl podporu totožných zájmů společnosti, takže by mohlo být uznáno za obecně prospěšné v posledně uvedeném členském státě, což přísluší posoudit vnitrostátním orgánům tohoto posledně uvedeného členského státu, včetně soudů, nemohou orgány tohoto členského státu odmítnout právo tohoto zařízení na rovné zacházení pouze z toho důvodu, že není usazeno na území uvedeného členského státu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 40; viz obdobně, pokud jde o volný pohyb služeb, výše uvedený rozsudek Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 81).

50 Na rozdíl od toho, co tvrdí v této souvislosti vlády, které předložily vyjádření, se totiž zařízení, které má sídlo v jednom členském státě, a které splňuje podmínky uložené jiným členským státem k přiznání daňových výhod, nachází, z hlediska přiznání daňových výhod tímto posledně uvedeným členským státem s cílem podpořit dotyčné

obecně prospěšné činnosti v situaci srovnatelné se situací, v níž se nacházejí obecně prospěšná zařízení, která mají sídlo v tomto posledně uvedeném členském státě.

K odůvodnění, které vychází z nezbytnosti zajistit účinnost daňového dohledu

51 Je třeba uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí vlády, které předložily vyjádření, nemůže být vyloučení daňové odpočitatelnosti darů poskytnutých zařízením, jež mají své sídlo v jiném členském státě, než je členský stát dárce, a jež jsou v tomto jiném státě uznána za obecně prospěšná, odůvodněno obtížemi členského státu dárce ověřit, zda taková zařízení skutečně naplňují cíle stanov podle vnitrostátních právních předpisů, jakož i nezbytností kontrolovat skutečné hospodaření těchto zařízení.

52 Nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu sice představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu svobody pohybu zaručené Smlouvou. Nicméně, aby mohlo být omezující opatření odůvodněné, musí dodržovat zásadu proporcionality v tom smyslu, že musí být způsobilé k zajištění sledovaného cíle a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, body 55 a 56, jakož i uvedená judikatura).

53 V této souvislosti měl Soudní dvůr za to, že nelze a *priori* vyloučit, že by daňový poplatník mohl předložit relevantní důkazy umožňující daňovým orgánům členského státu zdanění jasně a přesně ověřit povahu a autentičnost výdajů vynaložených v jiných členských státech (rozsudky ze dne 8. července 1999, Baxter a další, C-254/97, Recueil, s. I-4809, bod 20, jakož i ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 25).

54 Nic totiž nebrání dotyčným daňovým orgánům v tom, aby požadovaly od daňového poplatníka důkazy, které považují za nezbytné k posouzení, zda jsou splněny podmínky odpočitatelnosti výdajů upravené dotčenými právními předpisy, a v důsledku toho, zda je, či není namístě poskytnout požadovaný odpočet (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Danner, bod 50, jakož i rozsudek ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 43).

55 Z hlediska zásad stanovených Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Centro di Musicologia Walter Stauffer (bod 48) je tak členský stát před tím, než osvobodí zařízení, jež má své sídlo v jiném členském státě a jež je v tomto státě uznáno za obecně prospěšné, od daně, oprávněn použít opatření, která mu umožní jasně a přesně ověřit, zda splňuje podmínky vyžadované vnitrostátními právními předpisy pro toto osvobození, jakož i zkontrolovat jeho skutečné hospodaření na základě například předložení roční účetní závěrky a výroční zprávy. Případné správní nesnáze vyplývající ze skutečnosti, že taková zařízení mají sídlo v jiném členském státě, nejsou dostatečné k tomu, aby odůvodnily odmítnutí orgánů dotčeného členského státu osvobodit zmíněná zařízení od daně stejným způsobem, jako jsou osvobozena vnitrostátní zařízení stejného druhu.

56 Stejně je tomu v případě daňového poplatníka, který požaduje v členském státě daňovou odpočitatelnost daru poskytnutého zařízení, jež má své sídlo a je uznáno za obecně prospěšné v jiném členském státě, i když v takové situaci, a na rozdíl od toho, jak tomu bylo ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, je daňovým poplatníkem, od něhož daňové orgány musejí získat nezbytné údaje, nikoli zařízení, které je příjemcem daru, ale sám dárce.

57 Ačkoli je pravda, že na rozdíl od takového obdarovaného zařízení nemá samotný dárce k dispozici všechny údaje, které jsou nezbytné pro daňové orgány k přezkoumání, zda toto zařízení splňuje podmínky požadované vnitrostátními právními předpisy k přiznání daňových výhod, zejména podmínky týkající se způsobu, jakým je s poskytnutými peněžními prostředky hospodařeno, může obvykle dárce získat u uvedeného zařízení dokumenty, na jejichž základě lze potvrdit částku a povahu

poskytnutého daru, identifikovat cíle sledované tímto zařízením, jakož i osvědčit, že řádně hospodařilo s dary, které mu byly poskytnuty v průběhu předcházejících let.

58 V tomto ohledu nemohou být irelevantní potvrzení vydávaná zařízením, které splňuje v členském státě usazení podmínky stanovené právními předpisy tohoto členského státu k přiznání daňových výhod, zejména pokud tyto právní předpisy stanoví pro přiznání daňových výhod s cílem podpořit obecně prospěšné činnosti shodné podmínky.

59 Pokud jde o administrativní zátěž, kterou může pro dotyčná zařízení znamenat příprava takových dokumentů, postačí uvést, že těmto zařízením přísluší rozhodnout se, zda považují za vhodné investovat prostředky do vystavení, distribuce a případného překladu dokumentů určených dárcům usazeným v jiných členských státech, kteří chtějí v těchto státech využít daňových výhod.

60 Jelikož daňovým orgánům členského státu zdanění nic nebrání požadovat od daňového poplatníka, který chce využít daňové odpočitatelnosti darů poskytnutých zařízením se sídlem v jiném členském státě, aby poskytl relevantní doklady, nemůže se tento členský stát zdanění dovolávat nezbytnosti zajistit účinnost daňového dohledu k odůvodnění vnitrostátní právní úpravy, která absolutně brání daňovému poplatníkovi, aby takové důkazy poskytl.

61 Krom toho se dotyčné daňové orgány mohou na základě směrnice 77/799 obrátit na orgány jiného členského státu, aby získaly veškeré údaje, které se jeví jako nezbytné pro správné vyměření daně daňovému poplatníku (výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 50). Tato směrnice totiž upravuje, s cílem předcházet daňovým podvodům, možnost vnitrostátních daňových orgánů požádat o údaje, které samy nemohou získat (rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 32).

62 Na rozdíl od toho, co tvrdí Irsko a vláda Spojeného království, žádost o údaje podaná daňovými orgány členského státu ohledně zařízení se sídlem v jiném členském státě, jejímž účelem je stanovit, zda se na dar poskytnutý tomuto zařízení může vztahovat daňová výhoda, nijak nevybočuje z oblasti působnosti směrnice 77/799. Údaje, o jejichž sdělení mohou příslušné orgány členského státu na základě směrnice 77/799 žádat, jsou totiž právě ty, které se jim zdají být nezbytné ke stanovení správné částky daně podle právních předpisů, které musejí samy použít (výše uvedený rozsudek Twoh International, bod 36). Přitom údaje požadované k doplnění údajů, které daňový poplatník poskytl daňovým orgánům členského státu za účelem získání daňové výhody, představují údaje, které mohou příslušným orgánům dotyčných členských států umožnit správné vyměření daní z příjmů v jednotlivém případě, ve smyslu čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 1 směrnice 77/799.

63 Nicméně směrnice 77/799 nemá žádný dopad na pravomoc příslušných orgánů členského státu dárce určit zejména, zda jsou splněny podmínky, které jejich právní předpisy stanoví pro přiznání daňové výhody (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Twoh International, bod 36). Pokud jde o zařízení, jež má sídlo v jiném členském státě a jež je v tomto státě uznáno za obecně prospěšné, musí tedy členský stát dárce poskytovat daňové zacházení, které je totožné s daňovým zacházením uplatňovaným na dary vnitrostátním zařízením pouze tehdy, pokud toto zařízení splňuje podmínky stanovené právními předpisy posledně uvedeného členského státu k přiznání daňových výhod, k nimž patří plnění cílů, které se shodují s cíli podporovanými daňovými právními předpisy uvedeného členského státu. Je věcí příslušných vnitrostátních orgánů, včetně soudů, aby ověřily, zda byl v souladu s ustanoveními vnitrostátního práva poskytnut důkaz ohledně dodržování podmínek uložených tímto členským státem k přiznání dotyčné daňové výhody.

64 Krom toho směrnice 77/799 nevyžaduje od členského státu dárce, aby využil vzájemné pomoci upravené touto směrnicí pokaždé, když údaje poskytnuté tímto dárcem nepostačují k ověření, zda obdarované zařízení splňuje podmínky pro přiznání daňových výhod stanovené vnitrostátními právními předpisy.

65 Jelikož směrnice 77/799 stanoví možnost vnitrostátních daňových orgánů požádat o údaje, které samy nemohou získat, Soudní dvůr uvedl, že použití slova „může“ v čl. 2 odst. 1 směrnice 77/799 nasvědčuje tomu, že uvedené orgány mají možnost žádat o údaje od příslušného orgánu jiného členského státu, avšak taková žádost nepředstavuje žádnou povinnost. Každému členskému státu přísluší posoudit zvláštní případy, v nichž jsou údaje týkající se transakcí provedených osobami povinnými k dani usazenými na jeho území nedostatečné, a rozhodnout, zda tyto případy odůvodňují předložení žádosti o údaje jinému členskému státu (výše uvedený rozsudek Twoh International, bod 32).

66 Konečně členský stát nemůže ani vyloučit přiznání daňových výhod u darů poskytnutých zařízení, jež má své sídlo v jiném členském státě a jež je v tomto státě uznáno za obecně prospěšné, jen z toho důvodu, že u takových zařízení nemají daňové orgány prvního členského státu možnost ověřit na místě dodržování požadavků, které ukládá jejich daňová právní úprava.

67 Jak totiž vysvětlila německá vláda při jednání, dokonce ani u vnitrostátních obecně prospěšných zařízení není zpravidla nutné provést ověření na místě, jelikož kontrola dodržení podmínek stanovených vnitrostátními právními předpisy se uskutečňuje obvykle ověřením údajů dodaných uvedenými zařízeními.

68 Krom toho, pokud členský stát, ve kterém má sídlo obdarované zařízení, upravuje systém daňových výhod za účelem podpory činností obecně prospěšných zařízení, postačí obvykle členskému státu dárce, že bude informován tímto druhým členským státem v rámci vzájemné pomoci upravené směrnicí 77/799 o předmětu a podmínkách kontroly, kterým podléhají taková zařízení, aby daňové orgány členského státu zdanění mohly dostatečně přesně identifikovat doplňující údaje, které potřebují k ověření, zda obdarované zařízení splňuje podmínky stanovené vnitrostátními právními předpisy k přiznání daňových výhod.

69 Navíc, ukáže-li se kontrola údajů poskytnutých daňovým poplatníkem jako obtížná, zejména z důvodu mezí výměny údajů stanovených v článku 8 směrnice 77/799, nic nebrání dotčeným daňovým orgánům, aby odmítly požadovaný odpočet, pokud tyto důkazy, které považují za nezbytné k vyměření správné daně, nebyly dodány (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 20; ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 95, a A, uvedený výše, bod 58).

70 Pokud jde o obecně prospěšná zařízení, která se nachází ve třetích zemích, je třeba dodat, že je v zásadě legitimní, že členský stát zdanění odmítne takovou daňovou výhodu přiznat, pokud se ukáže nemožným získat z uvedené země nezbytné údaje, zejména z důvodu neexistence smluvní povinnosti této třetí země údaje poskytnout (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek A, bod 63).

71 Za těchto podmínek je třeba odmítnout argument německé vlády, Irska a vlády Spojeného království, podle kterého je v rozporu se zásadou proporcionality nutit členský stát dárce, aby přezkoumával nebo nechával přezkoumat, jakmile daňový poplatník požaduje odpočitatelnost darů, které poskytl zařízením se sídlem v jiném členském státě, zda jsou splněny podmínky uložené vnitrostátním obecně prospěšným zařízením.

72 Na druhou a třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že článek 56 ES brání právním předpisům členského státu, podle kterých je daňový odpočet, co se týče darů poskytnutých zařízením, která byla uznána za obecně prospěšná, přiznán pouze u darů poskytnutých zařízením, která mají sídlo v tuzemsku, bez jakékoli možnosti, aby daňový poplatník prokázal, že dar poskytnutý zařízení se sídlem v jiném členském státě splňuje podmínky pro přiznání takové výhody uložené uvedenými vnitrostátními právními předpisy.

K nákladům řízení

73 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 (velký senát) rozhodl takto:

1) **V případě, kdy daňový poplatník požaduje v členském státě daňovou odpočitatelnost darů, které poskytl zařízením, jež mají své sídlo v jiném členském státě a jež jsou v tomto jiném státě uznána za obecně prospěšná, spadají takové dary pod ustanovení Smlouvy o ES týkající se volného pohybu kapitálu, i když jsou poskytovány jako věcné dary ve formě předmětů každodenní potřeby.**

2) **Článek 56 ES brání právním předpisům členského státu, podle kterých je daňový odpočet, co se týče darů poskytnutých zařízením, která byla uznána za obecně prospěšná, přiznán pouze u darů poskytnutých zařízením, která mají sídlo v tuzemsku, bez jakékoli možnosti, aby daňový poplatník prokázal, že dar poskytnutý zařízení se sídlem v jiném členském státě splňuje podmínky pro přiznání takové výhody uložené uvedenými vnitrostátními právními předpisy.**

Podpisy.