Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

17 септември 2015 година*

„Преюдициално запитване — Свободно движение на капитали — Член 56 ЕО — Междинно облагане на получените от местна фондация доходи от инвестиции и прехвърляне на дялови участия — Отказ да се признае право на приспадане от данъчната основа на дарения, предоставени на чуждестранни лица, които по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане не подлежат на облагане в държавата членка, в която се облага фондацията“

По дело C-589/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд (Verwaltungsgerichtshof, Австрия) с акт от 23 октомври 2013 г., постъпил в Съда на 19 ноември 2013 г., в производството, образувано по инициатива на

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

в присъствието на

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, председател на състава, C. Vajda, A. Rosas (докладчик), E. Juhász и D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 21 януари 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за австрийското правителство, от C. Pesendorfer, J. Bauer и M. Klamert, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от A. Cordewener, W. Roels и M. Wasmeier, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 56, параграф 1 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на производство по жалба, подадена от F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (наричана по-натътк „частната фондация“) срещу решението на Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (независима служба за разглеждане на данъчни жалби, подразделение Виена, наричана по-нататък „UFS“), с което се отказва да ѝ се признае правото да вземе предвид даренията, предоставени на лица, пребиваващи в други държави членки, при изчисляване на данъка, който тя дължи за данъчните 2001 г. и 2002 г.

Австрийското право

3 Приложимата в главното производство австрийска правна уредба се отнася до данъчното облагане на частните фондации през 2001 г. и 2002 г.

Режим на данъчно облагане на частните фондации до 2001 г.

4 Частните фондации („Privatstiftungen“) са уредени от австрийския законодател през 1993 г. със Закона за частните фондациите (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993).

5 Частните фондации се облагат с корпоративен данък. Съгласно правната уредба, действала до края на 2000 г., обаче доходите на частна фондация от инвестиции и дялови участия по принцип се освобождават от корпоративен данък на равнището на фондацията. В тези случаи облагането се извършва при прехвърлянето на доходите на фондацията в полза на различни получатели чрез предоставяни от фондацията дарения. Съгласно член 27, параграф 1, точка 7 от Закона за подоходното облагане от 1988 г. (Einkommensteuergesetz, наричан по-нататък „EStG 1988“) по отношение на получателя тези дарения се считат за инвестиционни доходи, подлежащи на облагане с данък върху инвестиционния доход при ставка 25 %.

Режим на данъчно облагане на частните фондации през периода 2001 г.—2004 г.

6 Режимът на данъчно облагане на частните фондации е изменен, считано от 2001 г., с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г. (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I бр. 142/2000), като по-специално са включени няколко нови разпоредби в Закона за корпоративното подоходно облагане от 1988 г. (Körperschaftsteuergesetz 1988, наричан по-нататък „KStG 1988“).

7 В мотивите към Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г. е посочено, че основната цел на тези разпоредби е като цяло да се ограничи освобождаването от корпоративен данък, от което преди това са се ползвали частните фондации, и да започне събиране направо от фондациите на данък при намалена ставка за определена категория доходи, включваща някои получавани от тези фондации инвестициионни доходи и доходи от дялови участия. Този пряк данък при намалена ставка е наречен „междинно облагане“ („Zwischensteuer“, наричан по-нататък „междинният данък“).

8 Член 13, параграф 3 от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., предвижда:

„Следните доходи на [частните] фондации, за които не се прилага член 5, точка 6 или 7 или член 7, параграф 3, не се облагат заедно с останалите видове доходи, а се облагат отделно съобразно разпоредбата на член 22, параграф 3:

1. инвестиционни доходи от страната и чужбина, получени от:

   — парични депозити и други вземания към кредитни институции (член 93, параграф 2, точка 3 от [EStG 1988]),

   — дългови ценни книжа по смисъла на член 93, параграф 3, точки 1—3 от [EStG 1988], когато при издаването им те се предлагат на неопределен кръг лица както от правна, така и от фактическа страна,

   — дългови ценни книжа по смисъла на член 93, параграф 3, точки 4 и 5 от [EStG 1988], при условие че тези инвестиционни доходи представляват доходи от дълготрайни активи по смисъла на член 27 от[EStG 1988];

2. доходи от прехвърляне на дялови участия по смисъла на член 31 от [EStG 1988], освен в случаите по параграф 4.

Данък (член 22, параграф 3) върху инвестиционните доходи и доходите от прехвърляне на дялови участия не се дължи, ако през данъчния период са предоставени дарения по смисъла на член 27, параграф 1, точка 7 от [EStG 1988] и от тях е удържан данък върху инвестиционния доход и освен това не е допуснато освобождаване от данък върху инвестиционния доход въз основа на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане“.

9 Съгласно член 22, параграф 3 от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., ставката на корпоративния данък върху получените от частни фондации облагаеми инвестиционни и други доходи по член 13, параграф 3 от KStG 1988 е 12,5 %.

10 Според член 24, параграф 5 от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г.:

„Корпоративният данък, който се дължи върху инвестиционните и другите доходи по смисъла на член 13, параграфи 3 и 4, се признава за данъчен кредит по реда за установяване на данъчни задължения съгласно следните правила:

1. Корпоративният данък се установява и заплаща след подаването на данъчната декларация въз основа на акт за установяване на данъчно задължение.

2. Фондацията предоставя дарения по смисъла на член 27, параграф 1, точка 7 от [EStG 1988], които не са основание за необлагане съгласно член 13, параграф 3, последно изречение.

3. Данъчният кредит е 12,5 % от данъчната основа на даренията, използвана за целите на удържането на данъка върху инвестиционния доход.

4 Фондацията води специална сметка на заплащания на годишна база корпоративен данък, приспаднатия данъчен кредит и евентуално остатъчната сума потенциален данъчен кредит.

5. В случай на прекратяване на фондацията наличната към момента на прекратяването сума на потенциалния данъчен кредит се приспада изцяло“.

Уточнения относно режима на облагане с междинен данък според австрийското право

11 В цитираните от запитващата юрисдикция мотиви към Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г. е посочено следното във връзка с междинния данък:

„[…]считано от 2001 г.[, д]оходите от лихви по депозити и дългови ценни книжа ще подлежат на междинно облагане, което ще се извършва по съвсем намалена ставка. Данъчното задължение ще възниква още с получаването на дохода. Ако (впоследствие) фондацията предостави дарения, ще възниква право на данъчен кредит, подробно уредено в закона. По този начин до размера на предоставените дарения общата данъчна тежест остава непроменена.

Режимът се въвежда чрез изменения на закона в два аспекта. Първо, коригират се досега действалите правила за изключване на облагането по член 13, параграф 2 от KStG 1988. Доходите, които досега бяха изключени от облагане, се облагат отделно от другите видове облагаеми доходи при намалена данъчна ставка от 12,5 % (вж. член 13, параграф 3 от KStG 1988) по реда за установяването на данъчни задължения. Данък не се дължи, когато в годината на получаването на доходите от лихви се разпределя печалба. Второ, в член 24, параграф 5 от KStG 1988 се предвижда данъчен кредит за намаления данък; това се извършва по реда за установяването на данъчни задължения. Първата предпоставка за признаване на данъчен кредит е към момента на подаването на данъчната декларация намаленият данък действително да е платен. По-нататък трябва да са предоставени дарения, върху които да е удържан при източника данък върху инвестиционния доход. Данъчният кредит се определя по същата намалена ставка, а именно 12,5 % от дарението. От формална страна е необходимо да се води специална сметка, в която да може да се проследи движението и салдото на сумите на данъчния кредит.

Пример: фондация получава през 2001 г. доходи от лихви в размер на 2 000 000 австрийски шилинга (ATS). Предоставените през тази година дарения възлизат на 500 000 ATS. При ставка 12,5 % размерът на дължимия междинен данък върху оставащите 1 500 000 ATS е 187 500 ATS. През 2002 г. е получен доход от лихви в размер на 2 500 000 ATS. През тази година не са предоставяни дарения. Междинният данък за 2002 г. възлиза на 312 500 ATS. През 2003 г. са получени доходи от лихви в размер на 2 000 000 ATS, а предоставените дарения възлизат на 2 100 000 ATS. За тази година не се дължи междинен данък. От платения за 2001 г. и 2002 г. междинен данък се приспада данъчен кредит от 12,5 % върху 100 000 ATS, тоест в размер на 12 500 ATS“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

12 През 2001 г. и 2002 г. частната фондация, учредена съгласно австрийското право, получава доходи от инвестиции и от прехвърляне на дялови участия, за които се прилага член 13, параграф 3, първо изречение от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г. Едновременно с това през тези две години частната фондация предоставя дарения на лице, пребиваващо в Белгия, и на лице, пребиваващо в Германия.

13 Всяка от двете години частната фондация удържа данък върху инвестиционния доход при ставка 25 %, с който се облагат при източника получателите на тези дарения, и го внася по сметка на австрийската данъчна администрация.

14 Впоследствие обаче двамата чуждестранни получатели искат от австрийската данъчна администрация възстановяване на удържания върху даренията данък върху инвестиционните доходи, като се позовават на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане в сила между Република Австрия и държавата по местопребиваването им. Пребиващият в Белгия получател подава молби за 2001 г. и 2002 г. и му е възстановен в пълен размер удържаният при

източника върху получените от него дарения австрийски данък върху инвестиционния доход. Пребиваващият в Германия получател подава молба само за 2001 г. и също му е възстановен съответният данък върху инвестиционния доход.

15 В данъчните си декларации във връзка с облагането с корпоративен данък за 2001 г. и 2002 г. частната фондация намалява доходите си от инвестиции и прехвърляне на дялови участия, които по принцип подлежат на „междинно облагане“ съгласно член 13, параграф 3, първо изречение от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., като приспада от данъчната основа даренията, предоставени през тези години на посочените по-горе получатели. Тъй като тези дарения са в по-голям размер от доходите от инвестиции и прехвърляне на дялови участия, частната фондация декларира данъчна основа в размер 0 EUR, което би трябвало да я освободи от плащането на какъвто и да било данък.

16 Компетентният данъчен орган (Finanzamt) обаче счита, че не е възможно даренията в полза на получателите да се приспаднат от облагаемите суми по член 13, параграф 3, първо изречение от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., тъй като по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане получателите са освободени от данък върху инвестиционния доход. Ето защо данъчният орган облага получените през 2001 г. и 2002 г. доходи от инвестиции и дялови участия с междинния данък при ставка 12,5 % съгласно член 22, параграф 3 от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г.

17 Частната фондация обжалва пред UFS връчените ѝ ревизионни актове за установяване на задължения за плащане на корпоративен данък за 2001 г. и 2002 г.

18 При условията на евентуалност частната фондация поддържа пред UFS, че през следващите години следва да ѝ се признае на основание член 24, параграф 5 от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., данъчен кредит, съответстващ на платения преди това междинен данък.

19 С решение от 10 юни 2010 г. UFS потвърждава като правилно облагането на частната фондация с междинен данък при приложимата към онзи момент ставка 12,5 % върху данъчна основа, която не е намалена с даренията, предоставени на получателите в Белгия и Германия през 2001 г. и на получателя в Белгия през 2002 г.

20 По отношение на даренията, като потвърждава подхода на данъчния орган, UFS приема, че не може да бъдат приспаднати от данъчната основа за междинния данък, след като по силата на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане не се облагат с данък върху инвестиционните доходи.

21 За сметка на това UFS частично уважава евентуалното искане на частната фондация за последващо признаване на данъчен кредит съгласно член 24, параграф 5 от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., за дължимия за 2001 г. междинен данък, който да се приспадне от корпоративния данък за 2002 г. Всъщност UFS приема, че даренията, предоставени през 2002 г. на получателя, пребиваващ в Белгия, дават на частната фондация право на такъв частичен данъчен кредит.

22 Частната фондация обжалва решението на UFS пред Административния съд.

23 Пред запитващата юрисдикция частната фондация изтъква, че недопускането на приспадане на дарения, за които по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане получателите са освободени от данък върху инвестиционния доход, от данъчната основа при

изчисляване на междинния данък противоречи на член 56 ЕО, независимо че UFS признава, че предоставени през следващите години дарения от същото естество могат да дадат право на данъчен кредит.

24 Запитващата юрисдикция, която вече се произнасяла, че предоставяните от фондации трансгранични дарения представляват движение на капитали по смисъла на член 56 ЕО, счита, че е твърде вероятно облагането на фондация единствено в случай на дарения, предоставени на чуждестранни получатели, и необлагането ѝ в случай на дарения, предоставени на местни получатели, в какъвто смисъл са решенията на данъчния орган и UFS, разглеждани в главното производство, да представлява ограничение на свободното движение на капитали, тъй като може да възпрепятства подобни трансгранични правоотношения, а според посочения принцип на свободно движение такива ограничения, дори когато са с малък обхват или несъществено значение, са принципно забранени.

25 Запитващата юрисдикция отбелязва, че преценката на евентуалната обоснованост на ограничението на движението на капитали, произтичащо от член 13, параграф 3 от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., е затруднена от обстоятелството, че целта, преследвана с това изключване, не е посочена нито веднъж в хода на законодателния процес.

26 В това отношение тази юрисдикция посочва, че целта на режима на междинно облагане е да се разрешат два проблема във връзка с режима на данъчно облагане на местните частни фондации. Първият проблем е свързан с необлагаемото натрупване на печалба вследствие на необлагането до края на 2000 г. на доходите на фондациите от инвестиции и прехвърляне на дялови участия. Вторият е свързан с необлагането в Австрия на даренията в полза на получатели, пребиваващи в чужбина, когато по силата на спогодба за предотвратяване на двойното данъчно облагане право да облага такива дарения има само държавата по местопребиваването на получателя.

27 Запитващата юрисдикция счита, че в разглеждания случай, в който междинният данък се дължи дори при предоставено дарение, режимът на междинно облагане цели да смекчи ефекта на втория от проблемите при данъчното облагане на местните частни фондации, а именно необлагането в Австрия.

28 В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, че с член 13, параграф 3, последно изречение от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., този проблем само се смекчава, но не се отстранява изцяло, тъй като фондацията се облага не с окончателен данък, а просто с междинен данък, за който съгласно член 24, параграф 5 от KStG 1988, изменен, винаги се признава данъчен кредит и който се възстановява най-късно при прекратяването на фондацията. До признаването на този данъчен кредит обаче съответната фондация не може да намали данъчната си основа с даренията, за които получателят е освободен от облагане по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

29 Според запитващата юрисдикция не е изключено подобно ограничение, произтичащо от националната данъчна уредба, да засяга свободното движение на капитали по член 56 ЕО, но подобен тълкувателен извод изобщо не е очевиден, тъй като разглежданият в случая сложен данъчен режим твърде много се различава от тези, за които Съдът вече се е произнесъл по сходни дела.

30 При тези обстоятелства Административният съд решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 56 ЕО да се тълкува в смисъл, че не допуска режим на облагане на получените от австрийска фондация доходи от инвестиции и от прехвърляне на дялови участия, който предвижда облагане на фондацията с „междинен данък“ за осигуряване на еднократното облагане на тези доходи в страната само в случай че въз основа на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане получателят на дарения от фондацията е освободен от дължимия върху даренията данък върху инвестиционния доход?“.

По преюдициалния въпрос

Предварителни бележки

31 От формулировката на въпроса на запитващата юрисдикция следва, че той се отнася до облагането на местните частни фондации с междинния данък в случаите, когато получателят на предоставено от такава фондация дарение е освободен от данък в Австрия по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, и че с поставянето му тя цели да установи дали член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска режим като въведения, считано от 2001 г., във връзка с разглежданото в главното производство междинно облагане на фондациите.

32 Както следва от точки 7, 11 и 26—28 от настоящото решение, в акта за преюдициално запитване се излагат различни съображения във връзка с отделните аспекти на разглеждания в главното производство сложен режим на междинно облагане, до който се отнася поставеният от запитващата юрисдикция въпрос и който следователно трябва да се вземе предвид при разглеждане на въпроса.

33 Както личи от изложеното в акта за преюдициално запитване, въпросът на запитващата юрисдикция се отнася до правото на местна частна фондация да приспадне от данъчната основа при междинно облагане на доходите от инвестиции и прехвърляне на дялови участия, получени от нея през определен данъчен период, предоставените през същия период дарения. Всъщност това приспадане се разрешава само ако получателят на дарението подлежи на данъчно облагане в Австрия. За сметка на това не се допуска фондацията да направи приспадане, когато получателят на дарението пребивава в държава членка, различна от Република Австрия, и се позовава на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, за да бъде освободен от австрийския данък върху инвестиционния доход.

34 Следователно с преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчна уредба на държава членка като уредбата, разглеждана в главното производство, по силата на която при междинното облагане на получените от местна частна фондация доходи от инвестиции и прехвърляне на дялови участия последната има право да приспадне от данъчната основа за определен данъчен период само тези от предоставените през същия период дарения, за които получателите на даренията са обложени с данък в държавата членка по местооблагане на фондацията, докато такова приспадане е изключено от националната данъчна уредба, ако получателят пребивава в друга държава членка и по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане е освободен в държавата членка по местооблагане на фондацията от данъка, който по принцип се дължи върху даренията.

По наличието на ограничение на свободното движение на капитали

35 Според постоянната практика на Съда член 56, параграф 1 ЕО съдържа обща забрана на ограниченията върху движението на капитали между държавите членки (решения Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 23 и Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 18).

36 Тъй като в Договора за ЕО липсва определение на понятието „движение на капитали“ по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО, Съдът признава указателен характер на номенклатурата в приложение I към Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10), макар тя да е приета на основание член 69 и член 70, параграф 1 от Договора за ЕИО (понастоящем член 69 и член 70, параграф 1 от Договора за ЕО, отменени с Договора от Амстердам), като се има предвид и че съгласно въведението на това приложение съдържащият се в него списък няма изчерпателен характер. Даренията обаче са включени в раздел XI от посоченото приложение I, озаглавен „Движения на капитали за лични цели“ (решения Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 24, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 19 и Комисия/Испания, C-127/12, EU:C:2014:2130, т. 52).

37 Съдът вече е приел, че данъчното третиране на даренията, независимо дали са парични, или на недвижимо или движимо имущество, попада в приложното поле на разпоредбите на Договора относно движението на капитали, с изключение на случаите, в които елементите от фактическия им състав се проявяват в границите само на една държава членка (вж. в този смисъл решения Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 27, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 20 и Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, т. 18).

38 Главното производство не се отнася пряко до данъчното третиране на даренията в смисъл на различно третиране на даренията в полза на местни получатели и даренията в полза на получатели, пребиваващи в друга държава членка. То се отнася до данъчното третиране на местните частни фондации, което е различно в зависимост от това дали даренията, които те предоставят на получатели, пребиваващи в Австрия или в друга държава членка, подлежат на облагане в Австрия в лицето на получателите.

39 В случая, разглеждан в главното производство, през 2001 г. и 2002 г. частната фондация предоставя дарения по-специално на двама получатели, пребиваващи в държава членка, различна от Република Австрия. Става въпрос за изплащане на парични суми без каквато и да е насрещна престация от страна на получателите. Както основателно отбелязва Европейската комисия, понятието „движение на капитали“ по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО обхваща не само първоначалното предоставяне на имущество от учредителя при учредяването на фондацията, но и последващите плащания, извършвани от това имущество в полза на определени получатели.

40 Следователно в случай като разглеждания в главното производство, в който установена в Австрия частна фондация предоставя дарения на двама получатели, единият от които пребивава в Белгия, а другият — в Германия, както през 2001 г., така и през 2002 г. става въпрос за международно движение на капитали, защитено от всякакво ограничение с член 56, параграф 1 ЕО.

41 Ето защо най-напред трябва да се прецени дали, както изтъкват частната фондация в главното производство и Комисията в писменото си становище пред Съда, национална правна уредба като разглежданата в главното производство представлява ограничение на движението на капитали.

42 Режимът, въведен с член 13, параграф 3 от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., третира различно местните частни фондации по отношение на правото им на незабавно намаляване на междинния данък в зависимост от това дали получателите на предоставените от тях дарения се облагат или не с австрийския данък върху инвестиционните доходи.

43 Макар, както твърди австрийското правителство, да е възможно такова право на незабавно приспадане или възстановяване да бъде изключено и за дарения в полза на получатели, пребиваващи в Австрия, ако са освободени от данък върху инвестиционния доход, то се изключва по-специално за дарения в полза на чуждестранни получатели, доколкото в съответствие с модела на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, изготвен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), даренията се считат за доход по смисъла на член 21, параграф 1 от посочения модел на спогодба и не се облагат в Австрия, тъй като държавата членка по местопребиваването на получателя разполага с изключителни правомощия за облагането им.

44 Както поддържа Комисията, тези движения на капитали са ограничени от правилото, закрепено в член 13, параграф 3, последно изречение от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., което е приложимо към случая, разглеждан в главното производство.

45 След като даренията, предоставени от местна частна фондация на местни получатели, дават право на намаляване на междинния данък и дори на освобождаване от него вследствие на възможността за приспадане на този вид дарения от основата за изчисляване на данъка, при равни други условия посочената фондация трайно разполага с повече парични средства, които може да използва било веднага за допълнителни дарения в полза на местни получатели, било за получаване на допълнителни доходи, които да ѝ позволят да предостави по-големи дарения на тези получатели.

46 Нещо повече, неблагоприятното данъчно третиране, произтичащо от прилагането на член 13, параграф 3, последно изречение от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., в случай на дарения в полза на получатели, които по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между държавата членка по местопребиваването им и Република Австрия, са освободени от плащане на данъка върху инвестиционния доход в Австрия, може да доведе до ограничение за самата фондация.

47 Всъщност фондация, предоставяща дарения на лица, които пребивават на територията на страната, и на лица, които пребивават на територията на друга държава членка, ще бъде разубедена да предоставя дарения на последните, тъй като при невъзможност да се ползва от намаление или възстановяване на данък във връзка с тези дарения, облагането на доходите ѝ с междинен данък намалява общите парични средства, с които фондацията разполага, както за реализиране на доходи, така и за дарения в полза на местни получатели. Така за самата фондацията би се стигнало до изкривяване на избора ѝ между международни дарения, които се третират по-неблагоприятно от гледна точка на данъчното облагане, и изцяло вътрешни дарения, които се третират по-благоприятно от гледна точка на данъчното облагане.

48 Освен това, доколкото предоставянето на дарения в полза на лица, пребиваващи в друга държава членка, би довело до междинно облагане на доходите на фондацията при ставка 12,5 %, учредителят изначално ще е по-слабо заинтересован от създаването на частна фондация, предоставяща дарения на лица, които пребивават в друга държава членка, отколкото на еквивалентна фондация, предоставяща дарения само на лица, които пребивават в Австрия.

49 В този контекст е важно да се подчертае, че не е необходимо данъчната тежест да е голяма или окончателна, за да се приеме данъчната уредба за забранено ограничение на основна свобода.

50 Според постоянната практика на Съда дори когато са с малък обхват или несъществено значение, ограниченията на основните свободи са забранени от Договора (вж. в този смисъл, що се отнася до свободното движение на капитали, решение Dijkman и Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, т. 42; и що се отнася до свободата на установяване, решения Комисия/Франция, C-34/98, EU:C:2000:84, т. 49 и de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, т. 43).

51 При неизгодно от гледна точка на ликвидността трансгранично положение може да е налице ограничение на основните свободи, когато положение, което е изцяло вътрешно, не е неизгодно от тази гледна точка (вж. в този смисъл решения Metallgesellschaft и др., C-397/98 и C-410/98, EU:C:2001:134, т. 44, 54 и 76, X и Y, C-436/00, EU:C:2002:704, т. 36 и 37, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, т. 26—30, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 36 и 37, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, т. 40—43, както и Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230, т. 55—61).

52 Разлика в третирането при изчисляване на междинния данък може да постави местната частна фондация, желаеща да предоставя дарения на лица, които пребивават на територията на друга държава членка, в неизгодно от гледна точка на ликвидността положение и така да представлява ограничение на основните свободи, ако изцяло вътрешно положение не е неизгодно за съответната фондация. Частната фондация по главното производство е изпаднала в неизгодно положение от гледна точка на ликвидността заради даренията, които е предоставила през 2001 г. и 2002 г. на лица, пребиваващи в Белгия и Германия, и това положение не е премахнато с признатия ѝ от UFS данъчен кредит, с който част от междинния данък, дължим за 2001 г., е отнесена към междинния данък, дължим за 2002 г.

53 Следователно прилагането на член 13, параграф 3, последно изречение от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., води до ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено с член 56 ЕО.

54 Следва все пак, на второ място, да се прецени дали това ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обективно обосновано с оглед на разпоредбите на Договора.

55 В тази връзка е важно да се напомни, че член 58, параграф 1, буква а) ЕО предвижда, че разпоредбите на член 56 ЕО „не накърняват правото на държавите членки […] да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала“.

56 Тази разпоредба, доколкото представлява изключение от основния принцип на свободно движение на капитали, трябва да се тълкува ограничително. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение на данъкоплатците в зависимост от мястото, където са установени, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора (решения Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 32 и FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 21).

57 Всъщност самото изключение, предвидено в член 58, параграф 1, буква а) ЕО, е ограничено от параграф 3 от същия член, който предвижда, че посочените в параграф 1 национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 56“ (решения Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 33 и FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 22).

58 Следователно трябва да се прави разлика между случаите на различно третиране, които член 58, параграф 1, буква а) ЕО разрешава, и случаите на дискриминация, забранени с параграф 3 от същия член. От практиката на Съда обаче следва, че за да може национална данъчна уредба като разглежданата в главното производство да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, разликата в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обоснована от императивно съображение от общ интерес. Освен това, за да бъде обосновано, различното третиране на тези две категории дарения не трябва да надхвърля необходимото за постигане на целта, преследвана от разглежданата правна уредба (вж. в този смисъл решения Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, т. 29, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 34 и FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 23).

Относно сходството на положенията

59 Австрийското правителство изтъква, че разглежданата в главното производство правна уредба не представлява ограничение на свободното движение на капитали, тъй като положението на частна фондация, предоставяща дарения на лица, които пребивават в държава членка, с която Република Австрия е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане по модела на конвенция на ОИСР, не било обективно сходно с положението на частна фондация, предоставяща дарения на местни лица.

60 Според това правителство в случаите на дарения в полза на чуждестранни лица положението на местна частна фондация, която се облага основно от австрийската държава, в най-лошия случай би било сходно с положението на такава фондация в случаите на дарения в полза на местни лица, когато даренията се облагат в лицето на получателите — чуждестранни лица основно от тази държава членка.

61 В общия случай обаче това не било така, тъй като от спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, изготвени по модела на ОИСР, следвало, че Република Австрия няма право да облага даренията в полза на чуждестранните получатели. Следователно, при липса на обективно сходство между положенията, в тези случаи не бил приложим механизмът на освобождаване от междинния данък, което се извършва в случаите на дарения в полза на местни получатели с цел да се избегне двойно икономическо облагане и да се гарантира във всички случаи еднократно облагане на територията на страната.

62 В това отношение следва да се установи, че противно на поддържаното от австрийското правителство, тази разлика в третирането не се обяснява с обективна разлика в положението на фондацията.

63 Всъщност, както подчертава Комисията, като се има предвид член 58, параграф 1, буква а) ЕО, положението при предоставяне на дарения от частни австрийски фондации на местни лица е обективно сходно с това при предоставяне на дарения от същите фондации на лица, пребиваващи в друга държава членка. В двата случая става въпрос за дарения на имущество на частната фондация или на това, с което то се е увеличило вследствие на използването му.

64 Важно е освен това да се отбележи, че със спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, които е сключила с Кралство Белгия, от една страна, и с Федерална република Германия, от друга страна, и които в съответствие с модела на спогодба на ОИСР предвиждат, че всяка от договарящите държави има изключително право да облага получателите на дарения, пребиваващи на нейна територия, Република Австрия се е отказала да упражнява правомощието си за облагане на даренията в полза на лица, пребиваващи в тези две други държави членки. Следователно тя не може да се позовава на обективна разлика между положението на местни частни фондации, предоставящи дарения на лица, които пребиват и подлежат на данъчно

облагане в Австрия, и това на такива фондации, предоставящи дарения на лица, които пребивават в някоя от тези две други държави членки и които тя няма право да облага, за да предвиди специфичен данък за фондациите, предоставящи дарения на последните, с мотива че получателите не се обхващат от правомощията ѝ за данъчно облагане.

65 Освен това, дори да трябва да се вземат предвид и получателите на предоставените от тези фондации дарения, следва да се подчертае, че от акта за преюдициално запитване следва, че с режима на междинния данък се цели въвеждане на облагане „по категории доходи“ на самата частна фондация, за да се спре тенденцията на натрупване на печалба от фондациите, и същевременно се предвижда, че междинният данък, който ще бъде събиран, ще има временен характер. В съответствие с квалификацията му като „междинен“ този данък трябва да бъде възстановен изцяло най-късно при прекратяване на частната фондация, тъй като дава право на фондацията на данъчен кредит в размер на сумите, които е внесла като междинен данък. В това отношение местопребиваването на получателя на дарението е без значение.

По наличието на императивно съображение от общ интерес

66 Следва също така да се прецени дали ограничението на движението на капитали, което произтича от национална правна уредба като разглежданата по главното производство, може да бъде обективно обосновано с императивно съображение от общ интерес.

67 На първо място, следва да се провери дали, както поддържа австрийското правителство, разглежданата в главното производство разлика в третирането може да се обоснове с необходимостта от запазване на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.

68 В това отношение следва да се припомни, от една страна, че запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки е легитимна цел, призната от Съда. От друга страна, съгласно неговата постоянна практика при липсата на приети от Европейския съюз разпоредби за уеднаквяване или хармонизация държавите членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределение на своите правомощия за данъчно облагане, по-специално с оглед на избягване на двойното данъчно облагане (решения DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, т. 46 и 47, Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230, т. 64, както и Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, т. 40).

69 При обстоятелства като разглежданите в главното производство обаче тази обосновка не е приложима.

70 Обосновка, свързана с необходимостта от запазване на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, може да се приеме по-специално когато с разглеждания данъчен режим се цели предотвратяване на определено поведение, което може да застраши правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (вж. в този смисъл решения Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, т. 42, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 54 и Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, т. 66).

71 В случая обаче, както беше посочено в точка 64 от настоящото решение, въпросът за разпределянето на данъчните правомощия между Република Австрия и от една страна, Кралство Белгия, а от друга — Федерална република Германия, е уреден със сключени с тези две държави членки спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, които, като следват модела на спогодба на ОИСР, предвиждат, че всяка от договарящите държави има изключителното право да облага получателите на дарения, пребиваващи на нейната територия. С други думи, след като се е отказала от упражняване на правомощията си за облагане на даренията в полза на лица,

които пребивават в тези две други държави членки, Република Австрия не може да облага фондациите, предоставящи дарения на тези лица, с мотива че последните не са обхващат от компетентността ѝ в данъчната област, и да се позовава на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане. Следователно тази държава членка свободно е приела разпределението на данъчните правомощия, произтичащо от самите разпоредби на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, които е сключила съответно с Кралство Белгия и с Федерална република Германия.

72 В случай като разглеждания в главното производство се облага самата частна фондация, без възможност за приспадане или възстановяване заради предоставено дарение, ако по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане получателят на дарението не дължи австрийския данък върху инвестиционния доход. Австрийското правителство поддържа, че ограничителното действие на член 13, параграф 3, последно изречение от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., може да се обоснове с обстоятелството, че с него се цели еднократно облагане на определени получени в Австрия доходи на частна фондация от инвестиции и дялови участия.

73 В това отношение е важно да се отбележи, че в няколко решения относно случаи, в които държава членка се опитва да компенсира невъзможността да обложи данъчно задължено лице с определен данък, като обложи с този данък друго данъчно задължено лице, и по-специално в решения Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) и Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), Съдът е разгледал съображенията, изложени за обосноваване на ограничението, наложено с разглежданата национална правна уредба, и по-специално довода, че посочената уредба служи да гарантира еднократното облагане на някои доходи в държавата членка. По нито едно от тези дела обаче Съдът не приема принципа на еднократност на облагането за пълноценна обосновка.

74 Освен това, в точка 51 от решение Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), постановено по дело относно данъчното третиране при облагането на дружества и отчитането на загуби, Съдът приема, че обстоятелството, че държавата членка е уговорила със сключена с друга държава членка спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, че печалбите, които се водят на постоянен обект, намиращ се в другата държава членка, се облагат само в последната, и вследствие на това първата държава членка не може да упражни компетентността си за облагане с данък на печалбите, които се водят на посочения постоянен обект, не може да обоснове системния отказ за предоставяне на предимство на установеното в последната държава членка дружество, на което принадлежи постоянният обект.

75 Всъщност такъв отказ е равносилен на обосноваване на различно третиране единствено с обстоятелството, че дружество, намиращо се в държава членка, е развило стопанска дейност с транснационален характер, която не може да доведе незабавно до данъчни приходи в полза на тази държава членка (вж. в този смисъл решение Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, т. 52 и цитираната съдебна практика).

76 Съдът също така приема, че наличието на предимство, произтичащо от облагането с по-нисък данък на дъщерно дружество, което е установено в държава членка, различна от тази по местоучредяването на дружеството майка, само по себе си не дава право на последната държава членка да компенсира това предимство с по-неблагоприятно данъчно третиране на дружеството майка. Впрочем необходимостта от предотвратяване на намаляването на данъчните приходи не е сред целите, посочени в член 46, параграф 1 ЕО, нито сред императивните съображения от общ интерес, които могат да обосноват ограничение на установена с договора свобода (решение Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, т. 49).

77 Тези съображения се приложими и в главното производство, що се отнася до различното данъчно третиране на фондациите в зависимост от това дали предоставените дарения са довели или не до облагане на получателите в Австрия.

78 При всяко положение по отношение на даренията в полза на чуждестранни получатели, предвидени в член 13, параграф 3, последно изречение от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г., е важно да се установи, че събраният от частната фондация междинен данък не гарантира еднократното облагане на доходите, посочени в първото изречение на тази разпоредба.

79 Всъщност, както беше посочено в точка 28 от настоящото решение, от акта за преюдициално запитване следва, че така наложената на частната фондация данъчна тежест не е окончателна. Според запитващата юрисдикция разглежданият в главното производство режим на междинно данъчно облагане само смекчава, но не отстранява напълно проблема, създаден със спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане на получателя, тъй като фондацията се облага не с окончателен данък, а с такъв, за който най-късно при прекратяването ѝ се признава данъчен кредит в съответствие с член 24, параграф 5 от KStG 1988, изменен с Допълнителния закон във връзка с бюджета за 2001 г.

80 На второ място, разглежданата в главното производство разлика в третирането не може да бъде обоснована и с необходимостта от гарантиране на съгласуваността на националната данъчна уредба.

81 Всъщност според Съда, за да се приеме довод, основаващ се на наличието на такава обосновка, се изисква да е налице пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение, като дали връзката е пряка, се преценява с оглед на разглежданата правна уредба (вж. в този смисъл решения Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, т. 43 и 44, Комисия/Германия, C-211/13, EU:C:2014:2148, т. 55, както и Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, т. 47).

82 В случая по няколко причини липсва такава пряка връзка.

83 Първо, пряка връзка липсва, когато става въпрос по-конкретно за отделни данъчни облагания или за данъчно третиране на различни данъчнозадължени лица (вж. решения DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, т. 47 и Grünewald, EU:C:2015:109, т. 49). Това е така в разглеждания случай, тъй като няма как приспадането на сумата, съответстваща на даренията, предоставени от частната фондация, която дължи междинния данък, и облагането на получателите за получените дарения да не засягат различни данъчнозадължени лица.

84 Освен това, както отбелязва Комисията, докато данъчното предимство на получателя, пребиваващ в друга държава членка, се състои в трайно освобождаване от австрийския данък върху инвестиционния доход до размер, който зависи от конкретната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, частната фондация търпи само временна данъчна неизгода поради облагането ѝ с междинния данък.

85 С оглед на всички изложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчна уредба на държава членка като уредбата, разглеждана в главното производство, по силата на която при междинното облагане на получените от местна частна фондация доходи от инвестиции и прехвърляне на дялови участия последната има право да приспадне от данъчната основа за определен данъчен период само тези от предоставените през същия период дарения, за които получателите на даренията са обложени с данък в държавата членка по местооблагане на фондацията, докато такова приспадане е

изключено от националната данъчна уредба, ако получателят пребивава в друга държава членка и по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане е освободен в държавата членка по местообитание на фондацията от данъка, който по принцип се дължи върху даренията.

По съдебните разноски

86 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчна уредба на държава членка като уредбата, разглеждана в главното производство, по силата на която при междинното облагане на получените от местна частна фондация доходи от инвестиции и прехвърляне на дялови участия последната има право да приспадне от данъчната основа за определен данъчен период само тези от предоставените през същия период дарения, за които получателите на даренията са обложени с данък в държавата членка по местообитание на фондацията, докато такова приспадане е изключено от националната данъчна уредба, ако получателят пребивава в друга държава членка и по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане е освободен в държавата членка по местообитание на фондацията от данъка, който по принцип се дължи върху даренията.

Подписи