Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 17ης Σεπτεμβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων — Άρθρο 56 ΕΚ — Ενδιάμεση φορολόγηση εισοδημάτων τα οποία πραγματοποιεί εθνικό ίδρυμα από κινητές αξίες και από εκποίηση εταιρικών μεριδίων — Μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης, από τη βάση επιβολής του σχετικού φόρου, των δωρεών υπέρ προσώπων τα οποία δεν διαμένουν στο κράτος μέλος όπου φορολογείται το ίδρυμα, και απαλλάσσονται από τον φόρο αυτόν δυνάμει σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας»

Στην υπόθεση C-589/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) με διάταξη της 23ης Οκτωβρίου 2013, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Νοεμβρίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

παρισταμένου του

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, C. Vajda, A. Rosas (εισηγητή), E. Juhász και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: M. Aleksejev, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησης της 21ης Ιανουαρίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Pesendorfer και από τους J. Bauer και M. Klamert,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Cordewener, W. Roels και M. Wasmeier,

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο αναίρεσης που άσκησε το F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (στο εξής: ιδιωτικό ίδρυμα) κατά της απόφασης του Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (ανεξάρτητου οργάνου φορολογικών διαφορών, τμήμα Βιέννης, στο εξής: UFS) να μην του αναγνωρίσει το δικαίωμα να ληφθούν υπόψη, κατά τον υπολογισμό φόρου τον οποίο όφειλε να καταβάλει το ιδιωτικό ίδρυμα για τα φορολογικά έτη 2001 και 2002, οι δωρεές προς ωφελούμενα πρόσωπα που διέμεναν σε άλλα κράτη μέλη.

Το αυστριακό δίκαιο

3 Η διαφορά της κύριας δίκης διέπεται από την αυστριακή ρύθμιση για τη φορολόγηση των ιδιωτικών ιδρυμάτων κατά τα έτη 2001 και 2002.

Το καθεστώς φορολόγησης των ιδιωτικών ιδρυμάτων πριν από το 2001

4 Τα ιδιωτικά ιδρύματα («Privatstiftungen») προβλέφθηκαν ως νομική μορφή από τον Αυστριακό νομοθέτη το 1993, στο πλαίσιο του νόμου για τα ιδρύματα 1993 (Privatstiftungsgesetz, *BGBl.* 694/1993).

5 Τα ιδιωτικά ιδρύματα υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. Εντούτοις, δυνάμει της νομοθεσίας που ίσχυε έως το τέλος του έτους 2000, τυχόν εισοδήματα των ιδιωτικών ιδρυμάτων από κινητές αξίες και εταιρικά μερίδια απαλλάσσονταν γενικώς, στο επίπεδο του ιδρύματος, από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. Έτσι, η φορολόγηση γινόταν κατά τον χρόνο όπου τα εισοδήματα του ιδρύματος μεταβιβάζονταν στα ωφελούμενα πρόσωπα μέσω δωρεών. Βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, σημείο 7, του νόμου του 1988 για τον φόρο εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, στο εξής: EStG 1988), οι δωρεές αυτές θεωρούνταν, για τον ωφελούμενο, ως εισοδήματα από κινητές αξίες υποκείμενα στον σχετικό φόρο με συντελεστή 25 %.

Το καθεστώς φορολόγησης των ιδιωτικών ιδρυμάτων κατά τα έτη 2001 έως 2004

6 Το καθεστώς φορολόγησης των ιδιωτικών ιδρυμάτων τροποποιήθηκε το 2001 με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001 (Budgetbegleitgesetz 2001, *BGBl.* I, 142/2000), πιο συγκεκριμένα δε με την προσθήκη πολλών νέων διατάξεων στον νόμο του 1988 για τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (Körperschaftsteuergesetz 1988, στο εξής: KStG 1988).

7 Όπως διευκρινίζεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου για τον προϋπολογισμό του 2001, οι εν λόγω διατάξεις είχαν κατ' ουσίαν ως σκοπό να περιορίσουν τις απαλλαγές των οποίων ετύγχαναν τα ιδιωτικά ιδρύματα από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, ώστε να εισπράττεται απευθείας από αυτά ένας κλιμακούμενος φόρος, με χαμηλό όμως στην περίπτωσή τους συντελεστή, για ορισμένα εκ των εισοδημάτων τους από κινητές αξίες και εταιρικά μερίδια. Αυτός ο άμεσος φόρος με μειωμένο συντελεστή χαρακτηρίστηκε «ενδιάμεσος» («Zwischensteuer», στο εξής: ενδιάμεσος φόρος).

8 Το άρθρο 13, παράγραφος 3, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, προβλέπει τα κάτωθι:

«Όσον αφορά τα [ιδιωτικά] ιδρύματα που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 5, σημείο 6 ή σημείο 7, ούτε στο άρθρο 7, παράγραφος 3, δεν λαμβάνονται υπόψη σε σχέση με τα έσοδα ή τα εισοδήματα, αλλά φορολογούνται χωριστά κατ' εφαρμογή του άρθρου 22, παράγραφος 3:

1. τα ημεδαπά ή αλλοδαπά εισοδήματα από κινητές αξίες τα οποία προέρχονται από

   — καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή άλλες απαιτήσεις έναντι τέτοιων ιδρυμάτων (άρθρο 93, παράγραφος 2, σημείο 3, του [EStG 1988]),

   — αξιόγραφα κατά την έννοια του άρθρου 93, παράγραφος 3, σημεία 1 έως 3, του [EStG 1988], εφόσον κατά την έκδοσή τους προτάθηκαν, τόσο από νομική όσο και από πραγματική άποψη, προς πώληση σε απροσδιόριστο σύνολο προσώπων,

   — αξιόγραφα κατά την έννοια του άρθρου 93, παράγραφος 3, σημεία 4 και 5, του [EStG 1988], εφόσον τα εισοδήματα αυτά από κινητές αξίες ανήκουν στην κατηγορία των εσόδων από κεφαλαιουχικές αξίες κατά την έννοια του άρθρου 27 του [EStG 1988]·

2. τα εισοδήματα από εκποίηση εταιρικών μεριδίων κατά την έννοια του άρθρου 31 του [EStG 1988], εφόσον δεν έχει εφαρμογή η παράγραφος 4.

Δεν επιβάλλεται φόρος (άρθρο 22, παράγραφος 3) στα εισοδήματα από κινητές αξίες και από εκποίηση εταιρικών μεριδίων, αν κατά το οικείο φορολογικό έτος, πραγματοποιήθηκαν δωρεές κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, σημείο 7, του [EStG 1988], από τις οποίες παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος από κινητές αξίες και δεν υπάρχει απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες βάσει σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας.»

9 Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3, του KStG του 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ανερχόταν σε 12,5 % για εισοδήματα ιδιωτικού ιδρύματος από κινητές αξίες και λοιπά έσοδα υποκείμενα σε φορολογία δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 3, του KStG 1988.

10 Το άρθρο 24, παράγραφος 5, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, έχει ως ακολούθως:

«Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ο οποίος αναλογεί στα εισοδήματα από κινητές αξίες και λοιπά έσοδα κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφοι 3 και 4, πιστώνεται, κατόπιν της βεβαίωσής του, σύμφωνα με τις εξής διατάξεις:

1. Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων βεβαιώνεται και καταβάλλεται κατόπιν υποβολής της φορολογικής δήλωσης και προσδιορισμού της βάσης επιβολής του.

2. Το ιδιωτικό ίδρυμα προβαίνει σε δωρεές κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, σημείο 7, του [EStG 1988], οι οποίες δεν συνεπάγονται απαλλαγή από τον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 3, τελευταία φράση.

3. Η πίστωση ανέρχεται στο 12,5 % της βάσης επιβολής του φόρου επί των δωρεών η οποία είναι κρίσιμη για τους σκοπούς της παρακράτησης του φόρου εισοδήματος από κινητές αξίες.

4. Το ιδιωτικό ίδρυμα τηρεί λογαριασμό ο οποίος ενημερώνεται ώστε να προκύπτουν ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων που καταβάλλεται ετησίως, τα ποσά που έχουν εγγραφεί ως πιστωτικά ποσά και το εκάστοτε υπόλοιπο που θα μπορούσε να εγγραφεί ως πιστωτικό υπόλοιπο.

5. Στην περίπτωση όπου το ιδιωτικό ίδρυμα διαλυθεί, τυχόν ποσό που θα μπορούσε να εγγραφεί ως πιστωτικό υπόλοιπο κατά το χρονικό σημείο της διάλυσης εγγράφεται σε πίστωση καθ' ολοκληρία.»

Οι διευκρινίσεις σχετικά με το καθεστώς ενδιάμεσης φορολόγησης κατά το αυστριακό δίκαιο

11 Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου για τον προϋπολογισμό του 2001, στην οποία παραπέμπει το αιτούν δικαστήριο, αναφέρονται τα ακόλουθα σε σχέση με τον ενδιάμεσο φόρο:

«[...] από το 2001 [τα] εισοδήματα από τόκους καταθέσεων ή χρεογράφων θα υπόκεινται σε ενός είδους ενδιάμεση φορολόγηση, και μάλιστα με ιδιαίτερα μειωμένο φορολογικό συντελεστή. Η γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι η πραγματοποίηση του εισοδήματος. Αν (στη συνέχεια) το ιδιωτικό ίδρυμα προβεί όμως σε δωρεές, εγγράφεται πιστωτικό υπόλοιπο φόρου κατ' εφαρμογή των ειδικότερων νομοθετικών διατάξεων. Το ύψος των δωρεών δεν επηρεάζει συνεπώς τη συνολική φορολογική επιβάρυνση.

Το καθεστώς αυτό εφαρμόζεται, κατόπιν τροποποιήσεων του νόμου, σε δύο τομείς. Πρώτον, προσαρμόζονται αναλόγως οι μέχρι τούδε ισχύουσες διατάξεις περί απαλλαγής του άρθρου 13, παράγραφος 2, [του KStG 1988]. Τα μέχρι τούδε απαλλασσόμενα εισοδήματα φορολογούνται, ως αυτοτελή περιουσιακά στοιχεία, με μειωμένο συντελεστή ύψους 12,5 % (βλ. άρθρο 13, παράγραφος 3, [του KStG 1988]), κατόπιν της βεβαίωσης του φόρου. Δεν επιβάλλεται φόρος, αν κατά το έτος κατά το οποίο πραγματοποιήθηκαν τα εισοδήματα από τόκους έγιναν διανομές. Δεύτερον, το άρθρο 24, παράγραφος 5, προβλέπει την πίστωση του μειωμένου αυτού φόρου κατόπιν της βεβαίωσής του. Πρώτη προϋπόθεση για αυτή την πίστωση φόρου είναι να έχει ήδη καταβληθεί ο μειωμένος φόρος κατά το χρονικό σημείο της υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Πρέπει επίσης να έχουν πραγματοποιηθεί δωρεές, από τις οποίες να έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος από κινητές αξίες. Η πίστωση αυτή είναι ανάλογη προς τον μειωμένο συντελεστή και ανέρχεται στο 12,5 % της δωρεάς. Τυπικά είναι αναγκαία η τήρηση ενός λογαριασμού, από τον οποίο να προκύπτουν η εξέλιξη και το εκάστοτε ύψος των ποσών που μπορούν να ληφθούν υπόψη για την πίστωση του φόρου.

Για παράδειγμα: Ένα ιδιωτικό ίδρυμα πραγματοποιεί το 2001 έσοδα από τόκους ύψους 2 εκατομμυρίων αυστριακών σελινιών (ATS). Οι δωρεές προς ωφελούμενα πρόσωπα κατά το εν λόγω έτος ανέρχονται σε 500 000 ATS. Επιβάλλεται ενδιάμεσος φόρος με συντελεστή 12,5 % επί του 1 500 000 ATS, δηλαδή φόρος 187 500 ATS. Το 2002 πραγματοποιούνται έσοδα από τόκους ύψους 2 500 000 ATS. Κατά το ως άνω έτος δεν γίνεται καμία δωρεά. Ο ενδιάμεσος φόρος για το 2002 ανέρχεται σε 312 500 ATS. Το 2003 τα έσοδα από τόκους είναι 2 000 000 ATS, οι δωρεές προς ωφελούμενα πρόσωπα ανέρχονται σε 2 100 000 ATS. Για το έτος αυτό δεν οφείλεται ενδιάμεσος φόρος. Από τους ενδιάμεσους φόρους που αναλογούν στα έτη 2001 και 2002 πιστώνεται ένα ποσό ίσο με το 12,5 % των 100 000 ATS, δηλαδή ποσό 12 500 ATS.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Το ιδιωτικό ίδρυμα, που έχει συσταθεί βάσει του αυστριακού δικαίου, πραγματοποίησε το 2001 και το 2002 εισοδήματα από κινητές αξίες και από εκποίηση εταιρικών μεριδίων τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, παράγραφος 3, πρώτη φράση, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε

με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001. Ταυτόχρονα, κατά τα ίδια δύο έτη, το ιδιωτικό ίδρυμα προέβη σε δωρεές υπέρ ενός προσώπου διαμένοντος στο Βέλγιο και ενός προσώπου διαμένοντος στη Γερμανία.

13 Στη διάρκεια καθενός από τα δύο αυτά έτη, το ιδιωτικό ίδρυμα παρακράτησε στην πηγή, όπως προβλέπεται για τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες, το 25 % των ποσών που καταβλήθηκαν ως δωρεά στα ωφελούμενα πρόσωπα και το απέδωσε στην αυστριακή φορολογική αρχή.

14 Στη συνέχεια όμως, οι δύο αλλοδαποί δωρεοδόχοι ζήτησαν από την αυστριακή φορολογική αρχή την επιστροφή του φόρου εισοδήματος από κινητές αξίες που είχε παρακρατηθεί επί των δωρεών, επικαλούμενοι ισχύουσες συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας, οι οποίες είχαν συναφθεί μεταξύ της Δημοκρατίας της Αυστρίας και του αντίστοιχου κράτους της διαμονής καθενός εξ αυτών. Ο δωρεοδόχος ο οποίος διέμενε στο Βέλγιο υπέβαλε σχετική αίτηση για αμφότερα τα έτη 2001 και 2002 και του επιστράφηκε το σύνολο του αυστριακού φόρου εισοδήματος από κινητές αξίες που είχε παρακρατηθεί στην πηγή επί των δωρεών τις οποίες είχε λάβει. Ο δωρεοδόχος ο οποίος διέμενε στη Γερμανία υπέβαλε σχετική αίτηση μόνο για το έτος 2001 και του επιστράφηκε, και στην περίπτωση αυτή, το ποσό που αντιστοιχούσε στον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες.

15 Το ιδιωτικό ίδρυμα, στις φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε για τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων κατά τα έτη 2001 και 2002, αφαίρεσε κατά τον υπολογισμό των εισοδημάτων του από κινητές αξίες και από εκποίηση εταιρικών μεριδίων, τα οποία υπόκεινται κατ' αρχήν σε «ενδιάμεση φορολόγηση» δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 3, πρώτη φράση, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, από τη βάση επιβολής του φόρου τις δωρεές που έγιναν υπέρ των δύο αυτών προσώπων κατά τα δύο συγκεκριμένα έτη. Δεδομένου ότι τα ποσά των δωρεών υπερέβαιναν τα αντίστοιχα των εισοδημάτων του από κινητές αξίες και από εκποίηση εταιρικών μεριδίων, το ιδιωτικό ίδρυμα δήλωσε φορολογική βάση 0 ευρώ, όπερ θα σήμαινε κανονικά πλήρη απαλλαγή του από την υποχρέωση καταβολής φόρου.

16 Εντούτοις, η Finanzamt (φορολογική αρχή) έκρινε ότι δεν έπρεπε οι δωρεές προς τα ωφελούμενα πρόσωπα να εκπέσουν από τα ποσά που ήταν φορολογητέα βάσει του άρθρου 13, παράγραφος 3, πρώτη φράση, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, δεδομένου ότι τα πρόσωπα αυτά είχαν απαλλαγεί, δυνάμει σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας, από τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες. Κατά συνέπεια, η Finanzamt καταλόγισε, ως προς τα εισοδήματα τα οποία πραγματοποιήθηκαν το 2001 και το 2002 από κινητές αξίες και εταιρικά μερίδια, τον ενδιάμεσο φόρο με συντελεστή 12,5 %, όπως προβλέπεται στο άρθρο 22, παράγραφος 3, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001.

17 Το ιδιωτικό ίδρυμα άσκησε ενώπιον του UFS προσφυγή κατά των πράξεων με τις οποίες του καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων για τα έτη 2001 και 2002.

18 Επικουρικώς, το ιδιωτικό ίδρυμα υποστήριξε ενώπιον του UFS ότι, δυνάμει του άρθρου 24, παράγραφος 5, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, θα έπρεπε να δημιουργηθεί υπέρ του, κατά τα επόμενα έτη, πιστωτικό υπόλοιπο ανάλογο προς τον ήδη καταβληθέντα ενδιάμεσο φόρο.

19 Με απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, το UFS επιβεβαίωσε ότι ορθώς επιβλήθηκε στο ιδιωτικό ίδρυμα ενδιάμεσος φόρος με τον τότε ισχύοντα συντελεστή 12,5 % επί φορολογικής βάσης στην οποία συνυπολογίστηκαν, χωρίς να εκπέσουν, οι δωρεές προς τους ωφελουμένους στο Βέλγιο και στη Γερμανία το 2001 και προς τον ωφελούμενο στο Βέλγιο το 2002.

20 Το UFS, επικυρώνοντας τη σχετική εκτίμηση της Finanzamt, κατέληξε ότι, όσον αφορά τις ως άνω δωρεές, η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες λόγω των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας απέκλειε την έκπτωση των δωρεών αυτών από τη βάση επιβολής του ενδιάμεσου φόρου.

21 Αντιθέτως, το UFS δέχθηκε εν μέρει το επικουρικό αίτημα του ιδιωτικού ιδρύματος για τη δημιουργία, δυνάμει του άρθρου 24, παράγραφος 5, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, εκ των υστέρων πιστωτικού υπολοίπου ως προς τον οφειλόμενο για το 2001 ενδιάμεσο φόρο, με βάση τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2002. Το UFS έκρινε, πιο συγκεκριμένα, ότι οι δωρεές που έγιναν το 2002 προς τον ωφελούμενο ο οποίος διέμενε στο Βέλγιο γεννούσαν πράγματι εν μέρει, υπέρ του ιδιωτικού ιδρύματος, δικαίωμα δημιουργίας πιστωτικού υπολοίπου.

22 Το ιδιωτικό ίδρυμα άσκησε κατά της απόφασης αυτής του UFS αναίρεση ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof.

23 Το ιδιωτικό ίδρυμα ισχυρίζεται ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ότι αντιβαίνει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 56 ΕΚ, ο αποκλεισμός της έκπτωσης από τη βάση επιβολής του ενδιάμεσου φόρου των δωρεών σε σχέση με τις οποίες οι ωφελούμενοι έχουν τύχει απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες λόγω σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας, μολονότι το UFS αναγνωρίζει ότι, όταν τέτοιες δωρεές γίνονται κατά τα επόμενα έτη, ενδέχεται να γεννούν δικαίωμα δημιουργίας πιστωτικού υπολοίπου.

24 Το αιτούν δικαστήριο, το οποίο έχει ήδη αποφανθεί ότι οι διασυνοριακές δωρεές από ιδρύματα αποτελούν κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ, εκτιμά ότι κατά πάσα πιθανότητα όταν, όπως συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης βάσει των αποφάσεων της φορολογικής αρχής και του UFS, τα ιδρύματα φορολογούνται αποκλειστικώς και μόνο για τις δωρεές τους προς αλλοδαπούς ωφελουμένους, ενώ δεν φορολογούνται εφόσον οι δωρεοδόχοι είναι ημεδαποί, τότε το οικείο εθνικό μέτρο συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, δεδομένου ότι είναι ικανή να αποθαρρύνει την πραγματοποίηση τέτοιων διασυνοριακών πράξεων, τη στιγμή που, δυνάμει της ελεύθερης αυτής κυκλοφορίας, απαγορεύονται κατ' αρχήν ακόμη και περιορισμοί μικρής έκτασης ή ήσσονος σημασίας.

25 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η εξέταση τυχόν δικαιολογητικών λόγων για τον περιορισμό τον οποίο επιφέρει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων το άρθρο 13, παράγραφος 3, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, περιπλέκεται επειδή πουθενά στις προπαρασκευαστικές εργασίες δεν αναφέρεται ο σκοπός που επιδιώκεται με τον προβλεπόμενο από την εν λόγω διάταξη αποκλεισμό.

26 Κατά το αιτούν δικαστήριο, σκοπός του καθεστώτος ενδιάμεσης φορολόγησης ήταν να μετριαστούν δύο προβλήματα που συνδέονταν με τη φορολογική μεταχείριση των ημεδαπών ιδιωτικών ιδρυμάτων. Το πρώτο ήταν η ελεύθερη, από πλευράς φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, δημιουργία αποθεματικών λόγω της μη φορολόγησης, πριν από το 2000, των εισοδημάτων των ιδρυμάτων από κινητές αξίες και εκποίηση εταιρικών μεριδίων. Το δεύτερο ήταν η μη φορολόγηση, στην Αυστρία, των δωρεών προς ωφελούμενα πρόσωπα που διαμένουν στην αλλοδαπή, δεδομένου ότι η εξουσία επιβολής φόρων ως προς τις δωρεές αυτές ανήκε αποκλειστικώς, δυνάμει συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας, στο κράτος μέλος της διαμονής του δωρεοδόχου.

27 Εν προκειμένω, όπως σημειώνει το αιτούν δικαστήριο, εφόσον ο ενδιάμεσος φόρος πρέπει να καταβληθεί ακόμη και αν γίνει δωρεά, το καθεστώς της ενδιάμεσης φορολόγησης εξυπηρετεί την άμβλυνση των επιπτώσεων του δεύτερου από τα προαναφερθέντα προβλήματα, ήτοι της μη φορολόγησης στην Αυστρία.

28 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί συναφώς ότι το άρθρο 13, παράγραφος 3, τελευταία φράση, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, άμβλυνε απλώς το πρόβλημα αυτό, χωρίς να το εξαλείψει πλήρως, δεδομένου ότι δεν επιβάλλεται στο ίδρυμα οριστικός φόρος, αλλά γίνεται μια παρακράτηση υπό τη μορφή ενδιάμεσου φόρου ο οποίος, σύμφωνα με το άρθρο 24, παράγραφος 5, του KStG 1988 όπως έχει τροποποιηθεί, εγγράφεται εν συνεχεία ως πιστωτικό υπόλοιπο και επιστρέφεται στο ακέραιο αργότερα, κατά τη διάλυση του ιδρύματος. Μέχρι

την εγγραφή του πιστωτικού αυτού υπολοίπου το ίδρυμα δεν έχει πάντως το δικαίωμα να αφαιρέσει από τη βάση επιβολής του φόρου τα ποσά των δωρεών σε σχέση με τις οποίες ο ωφελούμενος τυγχάνει φορολογικής απαλλαγής βάσει σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας.

29 Το αιτούν δικαστήριο δεν αποκλείει μεν το ενδεχόμενο αυτός ο περιορισμός τον οποίο συνεπάγεται η εθνική φορολογική νομοθεσία να θίγει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων κατά το άρθρο 56 ΕΚ, πλην όμως εκτιμά ότι οι διαφορές μεταξύ, αφενός, του περίπλοκου φορολογικού καθεστώτος επί του οποίου καλείται να αποφανθεί και, αφετέρου, εκείνων που το Δικαστήριο έχει ήδη εξετάσει στο πλαίσιο παρόμοιων υποθέσεων είναι τόσο μεγάλες ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι το ως άνω συμπέρασμα είναι προφανές.

30 Κατόπιν τούτου, το Verwlatungsgerichtshof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 56 ΕΚ την έννοια ότι απαγορεύει το σύστημα φορολόγησης των εισοδημάτων από κινητές αξίες και των εσόδων από εκποίηση εταιρικών μεριδίων τα οποία έχει αποκομίσει ένα αυστριακό ιδιωτικό ίδρυμα, εφόσον το σύστημα αυτό προβλέπει τη φορολόγηση του ιδιωτικού ιδρύματος με τη μορφή της επιβολής "ενδιάμεσου φόρου", προς τον σκοπό της διασφάλισης της εφάπαξ φορολόγησης στην ημεδαπή, στην περίπτωση μόνο που ο αποδέκτης καταβολών εκ μέρους του ιδρύματος αυτού απαλλάσσεται, βάσει σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, από τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες που θα επιβαλλόταν κανονικά στις καταβολές αυτές;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

31 Από τη διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος συνάγεται ότι αντικείμενό του είναι το ζήτημα της επιβολής ενδιάμεσου φόρου στα ημεδαπά ιδιωτικά ιδρύματα, στις περιπτώσεις όπου ο ωφελούμενος από δωρεά εκ μέρους τέτοιου ιδρύματος απαλλάσσεται από τον φόρο στην Αυστρία λόγω σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας, και ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει φορολογικό καθεστώς όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, το οποίο τέθηκε σε εφαρμογή στο πλαίσιο της ενδιάμεσης φορολόγησης των ιδρυμάτων από το 2001.

32 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 7, 11 και 26 έως 28 της παρούσας απόφασης, η διάταξη περί παραπομπής αναφέρεται σε ποικίλες εξελίξεις σχετικές με σημαντικές για τη διαφορά της κύριας δίκης πτυχές του καθεστώτος ενδιάμεσης φορολόγησης, οι οποίες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να γίνει αντιληπτό το πολύπλοκο αυτό καθεστώς, που βρίσκεται στο επίκεντρο του ερωτήματος του αιτούντος δικαστηρίου.

33 Υπό το φως αυτών ακριβώς των εξελίξεων, οι απορίες του αιτούντος δικαστηρίου εστιάζουν μάλλον στο ζήτημα αν, στο πλαίσιο της ενδιάμεσης φορολόγησης των εισοδημάτων που έχει αποκομίσει, σε δεδομένη φορολογική περίοδο, ένα ημεδαπό ιδιωτικό ίδρυμα από κινητές αξίες και από εκποίηση εταιρικών μεριδίων, αναγνωρίζεται στο εν λόγω ίδρυμα το δικαίωμα να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου το ποσό των δωρεών στις οποίες έχει προβεί κατά την ίδια φορολογική περίοδο. Στην πράξη, το δικαίωμα αυτό αναγνωρίζεται μόνον αν ο δωρεοδόχος φορολογείται στην Αυστρία. Αντιθέτως, δεν αναγνωρίζεται στο ίδρυμα τέτοιο δικαίωμα έκπτωσης αν ο δωρεοδόχος διαμένει σε άλλο κράτος μέλος, πλην της Δημοκρατίας της Αυστρίας, και τυγχάνει, δυνάμει σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας, απαλλαγής από τον αυστριακό φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες.

34 Κατά συνέπεια, με το προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να αποσαφηνιστεί αν το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι, στο πλαίσιο της ενδιάμεσης φορολόγησης των εισοδημάτων που έχει αποκομίσει ένα ημεδαπό ιδιωτικό ίδρυμα από κινητές αξίες και από εκποίηση εταιρικών μεριδίων, το τελευταίο έχει δικαίωμα να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου για μια δεδομένη φορολογική χρήση μόνον εκείνες τις δωρεές οι οποίες έγιναν στη διάρκεια της ίδιας φορολογικής χρήσης και προς πρόσωπα που φορολογήθηκαν για αυτές στο κράτος μέλος όπου φορολογείται και το ίδρυμα, ενώ η εν λόγω εθνική φορολογική ρύθμιση αποκλείει τέτοια έκπτωση στην περίπτωση όπου ο δωρεοδόχος διαμένει σε άλλο κράτος μέλος και, στο κράτος μέλος της φορολόγησης του ιδρύματος, απαλλάσσεται, δυνάμει σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας, από τον φόρο στον οποίο υπόκεινται κατ' αρχήν οι δωρεές.

Επί της ενδεχόμενης ύπαρξης περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων

35 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ απαγορεύει γενικώς τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών (αποφάσεις Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 23, και Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 18).

36 Δεδομένου ότι στη Συνθήκη ΕΚ δεν ορίζεται η έννοια «κινήσεις κεφαλαίων» όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ονοματολογία του παραρτήματος Ι της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για την εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [άρθρο που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ L 178, σ. 5) έχει ενδεικτική αξία, μολονότι η οδηγία αυτή είχε εκδοθεί βάσει των άρθρων 69 και 70, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΟΚ (μετέπειτα άρθρα 69 και 70, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ, τα οποία καταργήθηκαν με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), λαμβανομένου όμως υπόψη ότι, σύμφωνα με το εισαγωγικό κείμενο του ως άνω παραρτήματος, ο κατάλογος που περιέχεται σε αυτό δεν είναι εξαντλητικός. Οι δωρεές και οι χορηγίες περιλαμβάνονται στην ενότητα XI του εν λόγω παραρτήματος Ι, υπό τον τίτλο «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα» (αποφάσεις Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 24· Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 19, και Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-127/12, EU:C:2014:2130, σκέψη 52).

37 Το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι η φορολογική μεταχείριση των δωρεών, ανεξαρτήτως του αν αφορούν χρήματα, ακίνητα ή κινητά πράγματα, εμπίπτει στις σχετικές με τις κινήσεις κεφαλαίων διατάξεις της Συνθήκης, με εξαίρεση τις περιπτώσεις όπου τα συστατικά στοιχεία τους είναι συγκεντρωμένα εντός ενός και μόνον κράτους μέλους (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 27· Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 20, και Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, σκέψη 18).

38 Η υπόθεση της κύριας δίκης δεν συνδέεται ευθέως με τη φορολογική μεταχείριση των δωρεών, υπό την έννοια της διαφορετικής μεταχείρισής τους ανάλογα με το αν ο δωρεοδόχος διαμένει στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή. Αφορά τη φορολογική μεταχείριση των ημεδαπών ιδιωτικών ιδρυμάτων, η οποία διαφέρει ανάλογα με το αν ο ωφελούμενος από δωρεά τέτοιου ιδρύματος φορολογείται για αυτή στην Αυστρία, είτε διαμένει στο συγκεκριμένο κράτος μέλος είτε σε άλλο.

39 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά τα έτη 2001 και 2002, το ιδιωτικό ίδρυμα προέβη σε δωρεές υπέρ δύο ωφελουμένων οι οποίοι διέμεναν σε άλλο κράτος μέλος, και όχι στη Δημοκρατία της Αυστρία. Επρόκειτο για χρηματικές καταβολές χωρίς οποιαδήποτε αντιπαροχή εκ μέρους των δωρεοδόχων. Όπως ορθώς επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ο όρος «κινήσεις κεφαλαίων» κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ καλύπτει όχι μόνον την αρχική περιουσία του ιδρύματος την οποία έταξε ο ιδρυτής κατά τη σύσταση αυτού, αλλά και τις τυχόν μεταγενέστερες καταβολές που γίνονται από την εν λόγω περιουσία υπέρ των ωφελουμένων.

40 Ως εκ τούτου, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υπόθεσης της κύριας δίκης όπου ιδιωτικό ίδρυμα με έδρα την Αυστρία προέβη σε δωρεές υπέρ δύο ωφελουμένων εκ των οποίων ο ένας διέμενε στο Βέλγιο και ο άλλος στη Γερμανία, έγιναν, τόσο το 2001 όσο και το 2002, διεθνείς κινήσεις κεφαλαίων προστατευόμενες δυνάμει του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ από οποιονδήποτε περιορισμό.

41 Επομένως, πρέπει κατ' αρχάς να εξεταστεί αν μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη εν προκειμένω συνιστά περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων, όπως ισχυρίζονται τόσο το ιδιωτικό ίδρυμα, στο πλαίσιο της κύριας δίκης, όσο και η Επιτροπή με τις γραπτές της παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου.

42 Το καθεστώς που θεσπίστηκε με το άρθρο 13, παράγραφος 3, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση των ημεδαπών ιδιωτικών ιδρυμάτων, ως προς το δικαίωμά τους για άμεση μείωση του ενδιάμεσου φόρου, ανάλογα με το αν οι ωφελούμενοι από τις δωρεές τις οποίες πραγματοποιούν τα ιδρύματα αυτά στη διάρκεια μιας δεδομένης φορολογικής χρήσης υπόκεινται, ή όχι, στον αυστριακό φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες.

43 Μολονότι, όπως παρατηρεί η Αυστριακή Κυβέρνηση, οι δωρεές ως προς τις οποίες αποκλείεται τέτοιο δικαίωμα άμεσης μείωσης ή επιστροφής ενδέχεται να περιλαμβάνουν και δωρεές προς ωφελουμένους διαμένοντες στην Αυστρία, εφόσον οι τελευταίοι απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες, περιλαμβάνουν όμως επίσης και δωρεές προς ωφελουμένους διαμένοντες στην αλλοδαπή, στο μέτρο που, σύμφωνα με το υπόδειγμα σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) για την αποφυγή διπλής φορολογίας, οι δωρεές θεωρούνται ως εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 21, παράγραφος 1, του εν λόγω υποδείγματος σύμβασης και δεν φορολογούνται στην Αυστρία, δεδομένου ότι εμπίπτουν στην αποκλειστική φορολογική εξουσία του κράτους της διαμονής του ωφελουμένου.

44 Όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ο εφαρμοστέος στην υπόθεση της κύριας δίκης κανόνας του άρθρου 13, παράγραφος 3, τελευταία φράση, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, περιορίζει τις κινήσεις κεφαλαίων αυτού του είδους.

45 Εφόσον οι δωρεές εγκατεστημένου στην Αυστρία ιδιωτικού ιδρύματος προς ημεδαπούς ωφελουμένους γεννούν δικαίωμα μείωσης του ενδιάμεσου φόρου, ή ακόμη και απαλλαγής από αυτόν, μέσω της έκπτωσης τέτοιου είδους δωρεών από τη βάση υπολογισμού του συγκεκριμένου φόρου, το οικείο ίδρυμα θα διαθέτει σε βάθος χρόνου, υπό τις ίδιες κατά λοιπά περιστάσεις, σημαντικότερα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία θα μπορεί είτε να διαθέσει αμέσως υπό τη μορφή επιπλέον δωρεών προς ωφελουμένους που διαμένουν στην ημεδαπή είτε να χρησιμοποιήσει προς εξασφάλιση συμπληρωματικών πηγών εισοδήματος, όπερ θα του παράσχει εν συνεχεία τη δυνατότητα να προβεί σε ακόμη μεγαλύτερες δωρεές προς τους ίδιους αυτούς ωφελουμένους.

46 Επιπροσθέτως, η δυσμενής φορολογική μεταχείριση η οποία απορρέει από την εφαρμογή του άρθρου 13, παράγραφος 3, τελευταία φράση, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, ως προς τις περιπτώσεις δωρεών προς ωφελουμένους που απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες στην Αυστρία δυνάμει σύμβασης μεταξύ του κράτους μέλους της διαμονής τους και της Δημοκρατίας της Αυστρίας για την αποφυγή διπλής φορολογίας, ενδέχεται να συνεπάγεται περιορισμό και στο επίπεδο του ίδιου του ιδρύματος.

47 Ειδικότερα, ένα ίδρυμα από τον σκοπό του οποίου ωφελούνται τόσο πρόσωπα που διαμένουν στην ημεδαπή όσο και πρόσωπα εγκατεστημένα στην αλλοδαπή θα αποθαρρύνεται, στην πράξη, από την πραγματοποίηση δωρεών προς τη δεύτερη κατηγορία προσώπων, αφού, ελλείψει του κινήτρου της μείωσης ή της επιστροφής φόρου σε σχέση με αυτές τις δωρεές, ο παρακρατούμενος επί των εισοδημάτων του ενδιάμεσος φόρος θα περιορίζει τα συνολικά χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία αυτό διαθέτει για την πραγματοποίηση τόσο νέων εσόδων όσο και δωρεών προς ωφελουμένους

διαμένοντες στην ημεδαπή. Τούτο θα σήμαινε, για το ίδρυμα, μια στρέβλωση ως προς την επιλογή μεταξύ των φορολογικώς ασύμφορων διεθνών δωρεών και των αμιγώς εθνικών δωρεών, οι οποίες θα ήταν ευνοϊκότερες από φορολογικής άποψης.

48 Εξάλλου, στον βαθμό που, για τον ιδρυτή, οι δωρεές προς ωφελουμένους διαμένοντες σε άλλο κράτος μέλους θα έχουν ως αποτέλεσμα την ενδιάμεση φορολόγηση των εισοδημάτων του ιδρύματός του με συντελεστή 12,5 %, η σύσταση ιδιωτικού ιδρύματος με ωφελουμένους διαμένοντες σε άλλο κράτος μέλος είναι εκ προοιμίου λιγότερο συμφέρουσα απ' ό,τι η σύσταση αντίστοιχου ιδρύματος από τον σκοπό του οποίου θα ωφελούνται μόνον πρόσωπα εγκατεστημένα στην Αυστρία.

49 Σημειωτέον επ' αυτού ότι, για να γίνει δεκτό ότι συγκεκριμένη φορολογική ρύθμιση συνιστά απαγορευμένο περιορισμό μιας θεμελιώδους ελευθερίας, δεν είναι απαραίτητο η σχετική φορολογική επιβάρυνση να είναι επαχθής ούτε οριστική.

50 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η Συνθήκη απαγορεύει ακόμη και μικρής έκτασης ή ήσσονος σημασίας περιορισμούς των θεμελιωδών ελευθεριών (βλ., στο ίδιο πνεύμα, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, απόφαση Dijkman και Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, σκέψη 42, και, όσον αφορά την ελευθερία εγκατάστασης, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-34/98, EU:C:2000:84, σκέψη 49, και Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψη 43).

51 Ειδικότερα, ενδέχεται να στοιχειοθετείται περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών όταν, σε μια διασυνοριακή κατάσταση, ανακύπτει πρόβλημα ρευστότητας το οποίο δεν εμφανίζεται σε αμιγώς εθνικό επίπεδο (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις Metallgesellschaft κ.λπ., C-397/98 και C-410/98, EU:C:2001:134, σκέψεις 44, 54 και 76· X και Y, C-436/00, EU:C:2002:704, σκέψεις 36 και 37· Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, σκέψεις 26 έως 30· National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψεις 36 και 37· DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψεις 40 έως 43, καθώς και Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψεις 55 έως 61).

52 Η διαφορετική μεταχείριση ως προς τον υπολογισμό του ενδιάμεσου φόρου είναι ικανή να προκαλέσει πρόβλημα ρευστότητας σε ημεδαπό ιδιωτικό ίδρυμα το οποίο προτίθεται να προβεί σε δωρεά προς ωφελουμένους που διαμένουν σε άλλο κράτος μέλος, και, ως εκ τούτου, μπορεί να αποτελεί περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών, αν το οικείο ίδρυμα δεν αντιμετωπίζει παρόμοιο πρόβλημα σε μια κατάσταση αμιγώς εθνικού χαρακτήρα. Εν προκειμένω, το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης ιδιωτικό ίδρυμα αντιμετώπισε, λόγω των δωρεών του προς ωφελουμένους που διέμεναν στο Βέλγιο και στη Γερμανία κατά τα έτη 2001 και 2002, τέτοιου είδους πρόβλημα ρευστότητας, το οποίο δεν εξαλείφθηκε με την απόφαση του UFS για εγγραφή πιστωτικού υπολοίπου φόρου υπέρ του ιδρύματος και για μερικό συμψηφισμό του ενδιάμεσου φόρου που οφειλόταν για το 2001 με τον οφειλόμενο ενδιάμεσο φόρο για το 2002.

53 Επομένως, η εφαρμογή του άρθρου 13, παράγραφος 3, τελευταία φράση, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, συνεπάγεται, ως προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, έναν περιορισμό ο οποίος απαγορεύεται κατ' αρχήν από το άρθρο 56 ΕΚ.

54 Πρέπει πάντως να εξεταστεί, εν συνεχεία, αν ο περιορισμός αυτός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων είναι δυνατό να δικαιολογηθεί αντικειμενικώς βάσει των διατάξεων της Συνθήκης.

55 Επ' αυτού υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ, το άρθρο 56 ΕΚ «δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους».

56 Η ως άνω διάταξη, στον βαθμό που εισάγει εξαίρεση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Ως εκ τούτου, δεν επιτρέπεται να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι είναι συμβατή με τη Συνθήκη κάθε φορολογική ρύθμιση η οποία διακρίνει μεταξύ των φορολογουμένων ανάλογα με τον τόπο της κατοικίας τους ή με το κράτος μέλος όπου έχουν επενδύσει τα κεφάλαιά τους (αποφάσεις Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 32, και FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 21).

57 Πράγματι, η εξαίρεση του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ περιορίζεται και η ίδια από την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, που προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο [56]» (αποφάσεις Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 33, και FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 22).

58 Πρέπει, κατά συνέπεια, να γίνει ένας διαχωρισμός μεταξύ των περιπτώσεων διαφορετικής μεταχείρισης οι οποίες επιτρέπονται δυνάμει του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ και των διακρίσεων που απαγορεύονται από την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου, πάντως, προκύπτει ότι, για να μπορεί μια εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης να θεωρηθεί συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει οπωσδήποτε η διαφορετική μεταχείριση είτε να αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες είτε να δικαιολογείται από υπέρτερο λόγο γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, για να γίνει δεκτό ότι είναι δικαιολογημένη, η διαφορετική μεταχείριση αυτών των δύο κατηγοριών δωρεών δεν πρέπει να βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει η οικεία ρύθμιση (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, σκέψη 29· Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 34, και FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 23).

Επί του ζητήματος αν οι περιπτώσεις είναι συγκρίσιμες

59 Η Αυστριακή Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση δεν συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων επειδή, κατά την άποψή της, η περίπτωση όπου ιδιωτικό ίδρυμα προβαίνει σε δωρεές προς ωφελουμένους διαμένοντες σε κράτος μέλος με το οποίο η Δημοκρατία της Αυστρίας έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας βάσει του σχετικού υποδείγματος του ΟΟΣΑ δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμη με την περίπτωση όπου ιδιωτικό ίδρυμα προβαίνει σε δωρεές προς ωφελουμένους διαμένοντες στην ημεδαπή.

60 Κατά την Αυστριακή Κυβέρνηση, ως προς τις δωρεές προς ωφελουμένους διαμένοντες στην αλλοδαπή, η περίπτωση ημεδαπού ιδιωτικού ιδρύματος που υπόκειται, κατ' αρχήν, στη φορολογική εξουσία του αυστριακού κράτους μπορεί να συγκριθεί με την περίπτωση όπου τέτοιο ίδρυμα προβαίνει σε δωρεές προς ωφελουμένους διαμένοντες στην Αυστρία μόνον εφόσον το συγκεκριμένο κράτος μέλος μπορεί να ασκήσει κατ' αρχήν τη φορολογική του εξουσία επί των ωφελουμένων που διαμένουν στην αλλοδαπή, ως προς τις δωρεές οι οποίες γίνονται προς αυτούς.

61 Τούτο όμως δεν συμβαίνει κατά κανόνα, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τις συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας οι οποίες συνάπτονται βάσει του υποδείγματος του ΟΟΣΑ, η Δημοκρατία της Αυστρίας δεν διαθέτει φορολογική εξουσία σε σχέση με τις δωρεές προς ωφελουμένους που διαμένουν στην αλλοδαπή. Κατά συνέπεια, εφόσον οι περιπτώσεις δεν είναι συγκρίσιμες, δεν συντρέχει λόγος να εφαρμοστεί στο επίπεδο του ιδρύματος, ως προς την τελευταία αυτή κατηγορία δωρεών, ο μηχανισμός της ελάφρυνσης από τον ενδιάμεσο φόρο όπως γίνεται επί δωρεών προς ωφελουμένους διαμένοντες στην ημεδαπή, προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης και προς διασφάλιση μιας συστηματικής εφάπαξ φορολόγησης στο εθνικό έδαφος.

62 Διαπιστώνεται συναφώς ότι, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζει η Αυστριακή Κυβέρνηση, η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν δικαιολογείται από κάποια αντικειμενική διαφορά στις περιπτώσεις των ιδρυμάτων.

63 Πράγματι, όπως τονίζει η Επιτροπή, από πλευράς του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ, η πραγματοποίηση δωρεών από αυστριακά ιδιωτικά ιδρύματα προς ωφελουμένους στην ημεδαπή είναι μια αντικειμενικώς συγκρίσιμη κατάσταση με την περίπτωση όπου τα ίδια αυτά ιδρύματα προβαίνουν σε δωρεές υπέρ ωφελουμένων που διαμένουν σε άλλο κράτος μέλος. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις πρόκειται για δωρεές οι οποίες προέρχονται είτε από την αρχική περιουσία του ιδιωτικού ιδρύματος είτε από τη μεταγενέστερη αύξησή της χάρη στη χρησιμοποίησή της.

64 Επισημαίνεται επιπλέον ότι η Δημοκρατία της Αυστρίας έχει συνάψει με το Βασίλειο του Βελγίου, αφενός, και με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αφετέρου, συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας οι οποίες, σύμφωνα με το υπόδειγμα σύμβασης του ΟΟΣΑ, αναγνωρίζουν το αποκλειστικό δικαίωμα καθενός εκ των συμβαλλομένων κρατών να φορολογεί τους δωρεοδόχους που διαμένουν στο έδαφός του, όπερ σημαίνει ότι έχει παραιτηθεί από την άσκηση της φορολογικής της εξουσίας ως προς τις δωρεές προς πρόσωπα τα οποία διαμένουν στα δύο άλλα αυτά κράτη μέλη. Συνεπώς, δεν επιτρέπεται να επικαλείται ότι υφίσταται αντικειμενική διαφορά στην κατάσταση των ημεδαπών ιδιωτικών ιδρυμάτων ανάλογα με το αν οι ωφελούμενοι από τις δωρεές τους διαμένουν στην Αυστρία και φορολογούνται εκεί ή διαμένουν σε ένα εκ των δύο άλλων αυτών κρατών μελών οπότε δεν εμπίπτουν στη φορολογική της εξουσία, προκειμένου εν τέλει να επιβάλει έναν ειδικό φόρο στα ιδρύματα που πραγματοποιούν δωρεές προς τη δεύτερη κατηγορία ωφελουμένων, με την αιτιολογία ότι αυτοί δεν υπόκεινται στη φορολογική της εξουσία.

65 Εξάλλου υπογραμμίζεται ότι, ακόμη και αν έπρεπε να ληφθούν επίσης υπόψη οι ωφελούμενοι από τις δωρεές τέτοιων ιδρυμάτων, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι σκοπός του καθεστώτος ενδιάμεσης φορολόγησης ήταν, προκειμένου να αναχαιτιστεί η τάση των ιδιωτικών ιδρυμάτων για σώρευση αποθεματικών, να θεσπιστεί ένας «κλιμακούμενος» φόρος στο επίπεδο αυτών των ιδρυμάτων, ο οποίος όμως, ως ενδιάμεσος φόρος, θα είχε προσωρινό χαρακτήρα. Σύμφωνα με τον χαρακτηρισμό του ως «ενδιάμεσου», ο φόρος αυτός έπρεπε να επιστρέφεται στο ακέραιο το αργότερο με τη διάλυση του ιδιωτικού ιδρύματος, αφού ταυτόχρονα εγγραφόταν, υπέρ του ιδρύματος, πιστωτικό υπόλοιπο αντίστοιχο προς τα ποσά τα οποία είχε καταβάλει ως ενδιάμεσο φόρο. Ο τόπος της διαμονής του αποδέκτη της δωρεάς ουδεμία σημασία είχε στο πλαίσιο αυτό.

Επί της ενδεχόμενης ύπαρξης λόγου υπέρτερου γενικού συμφέροντος

66 Χρήζει επίσης εξέτασης το ζήτημα κατά πόσον ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων ο οποίος απορρέει από μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορεί να δικαιολογηθεί αντικειμενικώς από υπέρτερο λόγο γενικού συμφέροντος.

67 Κατ' αρχάς πρέπει να διερευνηθεί αν η επίδικη διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται ενδεχομένως από την ανάγκη διατήρησης μιας ισορροπημένης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, όπως ισχυρίζεται η Αυστριακή Κυβέρνηση.

68 Επ' αυτού υπενθυμίζεται, αφενός, ότι η διατήρηση μιας ισορροπημένης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών αποτελεί θεμιτό σκοπό τον οποίο έχει αναγνωρίσει το Δικαστήριο. Αφετέρου, κατά πάγια νομολογία, ελλείψει μέτρων ενοποίησης ή εναρμόνισης σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία (αποφάσεις DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψεις 46 και 47· Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 64, και Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 40).

69 Ωστόσο, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, ο συγκεκριμένος δικαιολογητικός λόγος δεν ευσταθεί.

70 Δικαιολογητικός λόγος αναγόμενος στην ανάγκη διατήρησης μιας ισορροπημένης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών μπορεί να γίνει δεκτός ειδικότερα στην περίπτωση όπου το επίμαχο καθεστώς αποσκοπεί στην πρόληψη συμπεριφορών ικανών να διακυβεύσουν το δικαίωμα ενός κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σχετικά με τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται στο έδαφός του (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, σκέψη 42· Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 54, και Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, σκέψη 66).

71 Εν προκειμένω όμως, όπως επισημάνθηκε ήδη με τη σκέψη 64 της παρούσας απόφασης, το ζήτημα της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ της Δημοκρατίας της Αυστρίας και του Βασιλείου του Βελγίου, αφενός, καθώς και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, αφετέρου, έχει ρυθμιστεί με τις συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας οι οποίες έχουν συναφθεί με τα δύο αυτά κράτη μέλη και αναγνωρίζουν, σύμφωνα με το υπόδειγμα σύμβασης του ΟΟΣΑ, το αποκλειστικό δικαίωμα καθενός εκ των συμβαλλομένων κρατών να φορολογούν τους δωρεοδόχους που διαμένουν εντός του εδάφους του. Με άλλα λόγια, δεδομένου ότι με τις προαναφερθείσες συμβάσεις η Δημοκρατία της Αυστρίας παραιτήθηκε από την άσκηση της φορολογικής της εξουσίας σε σχέση με δωρεές προς πρόσωπα που διαμένουν στα δύο αυτά άλλα κράτη μέλη, δεν επιτρέπεται να επικαλείται την ισορροπημένη κατανομή της φορολογικής εξουσίας, προκειμένου εν τέλει να επιβάλει έναν ειδικό φόρο στα ιδρύματα για τις δωρεές τους προς διαμένοντες στην αλλοδαπή, με την αιτιολογία ότι αυτοί δεν υπόκεινται στη φορολογική της εξουσία. Συνεπώς, το εν λόγω κράτος μέλος ελεύθερα δέχθηκε ότι η φορολογική εξουσία θα κατανέμεται όπως προβλέπουν οι συγκεκριμένοι όροι των συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας οι οποίες έχουν συναφθεί με το Βασίλειο του Βελγίου και με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αντιστοίχως.

72 Στην περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης, επιβάλλεται στα ιδιωτικά ιδρύματα μια φορολογική επιβάρυνση χωρίς δυνατότητα έκπτωσης ούτε επιστροφής των δωρεών στις οποίες έχουν προβεί, εφόσον, βάσει συναφθείσας σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας, οι ωφελούμενοι από τις δωρεές αυτές δεν υπόκεινται στον αυστριακό φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες. Η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα περιοριστικά αποτελέσματα του άρθρου 13, παράγραφος 3, τελευταία φράση, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, μπορούν να δικαιολογηθούν καθόσον σκοπός της διάταξης αυτής είναι να διασφαλιστεί ότι ορισμένα εισοδήματα τα οποία αποκομίζουν τα ιδιωτικά ιδρύματα στην Αυστρία από κινητές αξίες και εταιρικά μερίδια θα φορολογούνται εφάπαξ.

73 Τονίζεται συναφώς ότι, σε διάφορες υποθέσεις όπου κράτος μέλος είχε επιχειρήσει να αντισταθμίσει την αδυναμία του να ασκήσει τη φορολογική του εξουσία επί συγκεκριμένου προσώπου μη υποκείμενου στον φόρο, φορολογώντας ένα άλλο πρόσωπο, και πιο συγκεκριμένα στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) και Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), το Δικαστήριο έχει εξετάσει τους λόγους που προβάλλονται προς δικαιολόγηση της διάκρισης που γίνεται με την επίμαχη εν προκειμένω εθνική ρύθμιση, ιδίως δε το επιχείρημα ότι η εκάστοτε ρύθμιση είχε ως σκοπό να διασφαλίσει ότι ορισμένα εισοδήματα θα φορολογούνταν μία φορά στο οικείο κράτος μέλος. Εντούτοις, σε καμία από τις υποθέσεις εκείνες το Δικαστήριο δεν αναγνώρισε ότι κάποια αρχή περί εφάπαξ φορολόγησης αποτελεί επαρκή δικαιολογητικό λόγο για τέτοια ρύθμιση.

74 Εξάλλου, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση ορισμένων εταιριών και με τον συμψηφισμό των ζημιών τους, το Δικαστήριο έκρινε, με τη σκέψη 51 της απόφασης εκείνης, ότι το γεγονός ότι, δυνάμει σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας, τα κέρδη που είναι καταλογιστέα σε μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε ένα κράτος μέλος φορολογούνται μόνο σε αυτό, οπότε το αντισυμβαλλόμενο κράτος μέλος αδυνατεί να ασκήσει τη φορολογική του αρμοδιότητα επί των

κερδών τα οποία καταλογίζονται στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση, δεν μπορεί να δικαιολογεί συλλήβδην την άρνηση χορήγησης οποιουδήποτε πλεονεκτήματος στην εγκατεστημένη στο έδαφος του τελευταίου αυτού κράτους μέλους εταιρία, στην οποία ανήκει η μόνιμη εγκατάσταση.

75 Πράγματι, η άρνηση αυτή θα ισοδυναμούσε με δικαιολόγηση μιας διαφορετικής μεταχείρισης για τον λόγο και μόνον ότι εταιρία εγκατεστημένη σε κάποιο κράτος μέλος ανέπτυξε διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα από την οποία δεν είναι δυνατό να προκύψουν φορολογικά έσοδα υπέρ του συγκεκριμένου κράτους μέλους (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, σκέψη 52 και παρατιθέμενη νομολογία).

76 Ομοίως, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι αυτή καθ' εαυτήν η ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος απορρέοντος από τη χαμηλή φορολογία στην οποία υπόκειται μια θυγατρική εγκατεστημένη σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο όπου έχει συσταθεί η μητρική εταιρία, δεν επιτρέπει στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος να αντισταθμίσει το ως άνω πλεονέκτημα με λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση της μητρικής εταιρίας. Η ανάγκη αποτροπής της μείωσης των φορολογικών εσόδων δεν καταλέγεται, άλλωστε, ούτε μεταξύ των σκοπών του άρθρου 46, παράγραφος 1, ΕΚ ούτε μεταξύ των υπέρτερων λόγων γενικού συμφέροντος οι οποίοι μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμό κάποιας από τις ελευθερίες που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 49).

77 Τα συμπεράσματα αυτά ισχύουν και για την υπόθεση της κύριας δίκης, όσον αφορά τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των ιδρυμάτων ανάλογα με το αν οι ωφελούμενοι από τις δωρεές τους φορολογήθηκαν για αυτές στην Αυστρία, ή όχι.

78 Εν πάση περιπτώσει διαπιστώνεται ότι, ως προς τις δωρεές προς αλλοδαπούς ωφελουμένους κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 3, τελευταία φράση, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001, ο ενδιάμεσος φόρος που παρακρατείται από το ιδιωτικό ίδρυμα δεν διασφαλίζει την εφάπαξ φορολόγηση των εισοδημάτων στα οποία αναφέρεται η πρώτη φράση της ίδιας διάταξης.

79 Συγκεκριμένα, όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 28 της παρούσας απόφασης, στη διάταξη περί παραπομπής διευκρινίζεται ότι η φορολογική επιβάρυνση την οποία υφίσταται το ιδιωτικό ίδρυμα δεν είναι οριστική. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης καθεστώς ενδιάμεσης φορολόγησης, το οποίο εφαρμόζεται στο επίπεδο του ιδρύματος, απλώς αμβλύνει το πρόβλημα που προκαλεί η σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας στο επίπεδο του ωφελουμένου, χωρίς να το εξαλείφει πλήρως, δεδομένου ότι ο φόρος που επιβάλλεται στο ίδρυμα δεν είναι οριστικός, αλλά γίνεται μια παρακράτηση και το αντίστοιχο ποσό, σύμφωνα με το άρθρο 24, παράγραφος 5, του KStG 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τον προϋπολογισμό του 2001 εγγράφεται ως πιστωτικό υπόλοιπο και επιστρέφεται το αργότερο κατά τη διάλυση του ιδρύματος.

80 Εν συνεχεία διαπιστώνεται ότι η επίδικη διαφορετική μεταχείριση δεν δικαιολογείται ούτε από την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος.

81 Ειδικότερα, για να ευδοκιμήσει επιχείρημα στηριζόμενο στον δικαιολογητικό αυτό λόγο, το Δικαστήριο απαιτεί να αποδειχθεί η ύπαρξη άμεσης συνάφειας μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντιστάθμισής του μέσω συγκεκριμένης φορολογικής επιβάρυνσης, ο δε σύνδεσμος πρέπει να εκτιμάται υπό το πρίσμα του σκοπού της σχετικής ρύθμισης (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, σκέψεις 43 και 44· Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-211/13, EU:C:2014:2148, σκέψη 55, και Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 47).

82 Τέτοιος άμεση συνάφεια δεν υπάρχει εν προκειμένω, για πολλούς λόγους.

83 Κατ' αρχάς, άμεση συνάφεια δεν υφίσταται όταν πρόκειται για διαφορετικά είδη φορολόγησης ή για φορολογική μεταχείριση διαφορετικών προσώπων (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, σκέψη 47, και Grünewald, EU:C:2015:109, σκέψη 49). Κάτι τέτοιο συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι η έκπτωση του ποσού που αντιστοιχεί στις δωρεές του ιδιωτικού ιδρύματος το οποίο υπόκειται στον ενδιάμεσο φόρο και η επιβολή φόρου στους ωφελουμένους για τις δωρεές αυτές αφορούν οπωσδήποτε διαφορετικά πρόσωπα.

84 Επιπλέον, όπως παρατήρησε η Επιτροπή, ενώ το φορολογικό πλεονέκτημα του ωφελουμένου που διαμένει σε άλλο κράτος μέλος συνίσταται σε μια οριστική απαλλαγή του από τον αυστριακό φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες, της οποίας η διάρκεια ποικίλλει ανάλογα με τα προβλεπόμενα από την εκάστοτε σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, το φορολογικό μειονέκτημα που υφίσταται το ιδιωτικό ίδρυμα λόγω του ενδιάμεσου φόρου είναι μόνον προσωρινό.

85 Κατόπιν όλων αυτών των σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι, στο πλαίσιο της ενδιάμεσης φορολόγησης των εισοδημάτων που έχει αποκομίσει ένα ημεδαπό ιδιωτικό ίδρυμα από κινητές αξίες και από εκποίηση εταιρικών μεριδίων, το τελευταίο έχει δικαίωμα να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου για μια δεδομένη φορολογική χρήση μόνον εκείνες τις δωρεές οι οποίες έγιναν στη διάρκεια της ίδιας φορολογικής χρήσης και προς πρόσωπα που φορολογήθηκαν για αυτές στο κράτος μέλος όπου φορολογείται και το ίδρυμα, ενώ η εν λόγω εθνική φορολογική ρύθμιση αποκλείει τέτοια έκπτωση στην περίπτωση όπου ο δωρεοδόχος διαμένει σε άλλο κράτος μέλος και, στο κράτος μέλος της φορολόγησης του ιδρύματος, απαλλάσσεται, δυνάμει σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας, από τον φόρο στον οποίο υπόκεινται κατ' αρχήν οι δωρεές.

Επί των δικαστικών εξόδων

86 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 56 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι, στο πλαίσιο της ενδιάμεσης φορολόγησης των εισοδημάτων που έχει αποκομίσει ένα ημεδαπό ιδιωτικό ίδρυμα από κινητές αξίες και από εκποίηση εταιρικών μεριδίων, το τελευταίο έχει δικαίωμα να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου για μια δεδομένη φορολογική χρήση μόνον εκείνες τις δωρεές οι οποίες έγιναν στη διάρκεια της ίδιας φορολογικής χρήσης και προς πρόσωπα που φορολογήθηκαν για αυτές στο κράτος μέλος όπου φορολογείται και το ίδρυμα, ενώ η εν λόγω εθνική φορολογική ρύθμιση αποκλείει τέτοια έκπτωση στην περίπτωση όπου ο δωρεοδόχος διαμένει σε άλλο κράτος μέλος και, στο κράτος μέλος της φορολόγησης του ιδρύματος, απαλλάσσεται, δυνάμει σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας, από τον φόρο στον οποίο υπόκεινται κατ' αρχήν οι δωρεές.

(υπογραφές)