Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

17. rujan 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – Članak 56. UEZ-a – Međuoporezivanje kapitalne dobiti i prihoda od raspolaganja udjela u trgovačkim društvima nacionalne zaklade – Odbijanje prava na odbitak od oporezivog iznosa donacija u korist korisnika koji nisu rezidenti, koje se ne oporezuju u državi članici oporezivanja zaklade na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja“

U predmetu C-589/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Austrija), odlukom od 23. listopada 2013., koju je Sud zaprimio 19. listopada 2013., u postupku koju je pokrenuo

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

uz sudjelovanje

Unabhängiger Finanzsenata, Außenstelle Wien,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, C. Vajda, A. Rosas (izvjestitelj), E. Juhász i D. Šváby, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 21. siječnja 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za austrijsku vladu, C. Pesendorfer te J. Bauer i M. Klamert, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, A. Cordewener, W. Roels i M. Wasmeier, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 56. stavka 1. UEZ-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru tužbe koju je F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (u daljnjem tekstu: „privatna zaklada“) podnio protiv odluke Unabhängiger Finanzsenata, Außenstelle Wien (neovisni porezni senat, podružnica Beč, u daljnjem tekstu: UFS) kojim mu je odbijeno pravo da uzme u obzir donacije korisnicima s boravištem u drugoj državi članici za izračun poreza koji je privatna zaklada bila dužna platiti za porezna razdoblja 2001. i 2002.

Austrijsko pravo

3 Austrijski propisi mjerodavni za glavni postupak odnose se na oporezivanje privatnih zaklada tijekom 2001. i 2002. godine.

Sustav oporezivanja privatnih zaklada prije 2001. godine

4 Austrijski zakonodavac uveo je privatne zaklade (Privatstiftungen) 1993. u okviru Zakona o zakladama (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993).

5 Privatne zaklade su porezni obveznici poreza na društva. Međutim, na temelju prava koje je bilo na snazi do kraja 2000. godine, kapitalna dobit i prihodi od udjela, kada ih je ostvarila privatna zaklada, općenito su se izuzimali od poreza na društva na razini zaklade. Oporezivanje se provelo u trenutku kada su prihodi zaklade preneseni na različite korisnike preko donacija koje je dodijelila zaklada. Na temelju članka 27. stavka 1. točke 7. Zakona o porezu na dobit iz 1988. (Einkommensteuergesetz, u daljnjem tekstu: EStG 1988.), ove su se donacije u odnosu na korisnika smatrale kapitalnom dobiti koja se oporezuje porezom na kapitalnu dobit po stopi od 25%.

Sustav oporezivanja privatnih zaklada od 2001. do 2004. godine

6 Sustav oporezivanja privatnih zaklada izmijenjen je počevši od 2001. godine Zakonom o izvršenju proračuna 2001. (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000), a osobito uvođenjem više novih odredbi u Zakon o oporezivanju društava iz 1988. (Körperschaftsteuergesetz 1988, u daljnjem tekstu: KStG 1988.).

7 Prema obrazloženju Zakona o izvršenju proračuna 2001., tim odredbama se prvenstveno nastojalo smanjiti opće izuzeće od poreza na dobit društava koje su prethodno uživale privatne zaklade i uvesti cedularno oporezivanje izravno od privatnih zaklada po smanjenoj stopi na određenu kapitalnu dobit i prihode od udjela tih zaklada. Taj izravni porez po smanjenoj stopi je kvalificiran kao „međuoporezivanje“ („Zwischensteuer“; u daljnjem tekstu: međuporez).

8 Članak 13. stavak 3. KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., propisuje:

„U slučaju zaklada na koje se ne primjenjuje članak 5. točke 6. ili 7. ni članak 7. stavak 3. u prihode ne ulaze, nego se sukladno članku 22. stavku 3. odvojeno oporezuju:

1. nacionalna i inozemna kapitalna dobit iz

   — novčanih pologa i drugih potraživanja pri kreditnim institucijama (članak 93. stavak 2. točka 3. [EStG-a 1988.]),

— dužničkih vrijednosnih papira u smislu članka 93. stavka 3. točaka 1. do 3. [EStG-a 1988.] ako su tijekom njihova izdavanja, kako zakonski, tako i u praksi, bili predloženi neodređenom broju osoba,

— dužničkih vrijednosnih papira u smislu članka 93. stavka 3. točaka 4. i 5. [EStG-a 1988.], u mjeri u kojoj se ta kapitalna dobit odnosi na kapitalnu dobit u smislu članka 27. [EStG-a 1988.];

2. prihodi iz raspolaganja udjelima u smislu članka 31. [EStG-a 1988.], osim ako se ne primjenjuje stavak 4.?

Kapitalna dobit i prihodi od raspolaganja udjelima se ne oporezuju (članak 22. stavak 3.) ako su tijekom poreznog razdoblja dane donacije u smislu članka 27. stavka 1. točke 7. [EStG-a 1988.], ako je od njih odbijen porez na kapitalnu dobit i ako nema izuzeća od poreza na kapitalnu dobit na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.“

9 Sukladno članku 22. stavku 3. KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., porez na društva je iznosio 12,5% za kapitalnu dobit i druge prihode privatne zaklade koji se oporezuju na temelju članka 13. stavka 3. KStG-a 1988.

10 U skladu s člankom 24. stavkom 5. KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001.:

„Porez na društva koji se plaća na kapitalnu dobit i druge prihode u smislu članka 13. stavaka 3. i 4. treba odbiti po procjeni sukladno sljedećim odredbama:

1. Porez na društva se izračunava i plaća pri podnošenju porezne prijave nakon određivanja porezne osnovice.

2. Zaklada daje donacije u smislu članka 27. stavka 1. točke 7. [EStG-a 1988.] koje nisu dovele do neoporezivanja u smislu članka 13. stavka 3. zadnje rečenice.

3. Porezni odbitak iznosi 12,5% porezne osnovice donacija u svrhu odbitka poreza na kapitalnu dobit.

4. Zaklada vodi račun na kojem se redovito evidentiraju plaćeni godišnji porez na društva, iznosi odbitaka i stanje nakon svakog poreznog odbitka.

5. U slučaju prestanka postojanja zaklade, u cijelosti se odbija iznos koji je moguće priznati kao porezni odbitak s danom prestanka postojanja.“

Pojašnjenja u vezi sa sustavom međuoporezivanja u austrijskom pravu

11 U obrazloženju vladina prijedloga Zakona o izvršenju proračuna 2001., koje navodi sud koji je uputio zahtjev, u vezi s međuporezom navedeno je sljedeće:

„[...] počevši od 2001. godine kamate nastale na temelju novčanih pologa i dužničkih vrijednosnih papira se oporezuju vrstom međuporeza i to po posebno smanjenoj stopi. To oporezivanje se najprije obavlja prilikom isplate kamata. Ako zaklada (nakon toga) isplaćuje donacije, ipak se sukladno zakonskim odredbama određuje porezni odbitak. Iznos danih donacija dakle ne mijenja opće porezno opterećenje.

Taj sustav se provodi zakonodavnim izmjenama u dva područja. Kao prvo, odredbe o izuzeću iz članka 13. stavka 2. KStG-a 1988. se prilagođavaju. Oporezivanje kamata, koje je dosada bilo predmet izuzeća, cedularne je vrste; ono se provodi procjenom po smanjenoj stopi od 12,5% (vidjeti članak 13. stavak 3. KStG-a 1988.). Neće biti oporezivanja ako su raspodjele izvršene tijekom godina kada su isplaćene kamate. Kao drugo, porezni odbitak koji odgovora tom smanjenom porezu propisan je u članku 24. stavku 5. KStG-a 1988.; određuje se procjenom. Tim poreznim odbitkom se, s jedne strane, pretpostavlja da je smanjeni porez već doista plaćen na dan podnošenja porezne prijave. S druge strane, trebaju postojati donacije od kojih je odbijen porez na kapitalnu dobit. Porezni odbitak je jednak iznosu od 12,5% donacije, što odgovara smanjenoj stopi. S formalnog stajališta se zahtijeva vođenje računa koji prati razvoj i stanje iznosa koji je moguće priznati kao porezni odbitak.

Primjer: zaklada je 2001. naplatila kamate u iznosu od 2.000.000 austrijskih šilinga (ATS). Tijekom te godine donacije su iznosile 500.000 ATS. Duguje se međuporez koji odgovora 12,5% od 1.500.000 ATS, odnosno 187.500 ATS. U 2002. naplaćene kamate iznose 2.500.000 ATS. Tijekom te godine nije dana nijedna donacija. Međuporez za 2002. iznosi 312.500 ATS. U 2003. dospjele kamate su 2.000.000 ATS i donacije iznose 2.100.000 ATS. Za tu godinu se ne duguje nikakav međuporez. Porezni odbitak koji odgovara 12,5% od 100.000 ATS, odnosno 12.500 ATS, dodijeljen je od dugovanog međuporeza za 2001. i 2002. godinu.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Privatna zaklada, osnovana na temelju austrijskog prava, tijekom 2001. i 2002. godine ostvarila je kapitalnu dobit i prihod od raspolaganja udjelima koji spadaju u područje primjene članka 13. stavka 3. prve rečenice KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001. Istovremeno je tijekom te dvije godine privatna zaklada dala donacije u korist osobe s boravištem u Belgiji i druge osobe s boravištem u Njemačkoj.

13 Tijekom svake od tih dviju godina privatna zaklada je odbila porez na kapitalnu dobit po stopi od 25% koji po odbitku plaćaju korisnici tih donacija i proslijedila odbijeni iznos poreza austrijskoj poreznoj upravi.

14 Međutim, nakon toga su dva inozemna korisnika od austrijske porezne uprave zahtijevala povrat poreza na kapitalnu dobit koja je plaćena za donacije, pozivajući se na ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su na snazi između Republike Austrije i njihove države boravišta. Korisnik s boravištem u Belgiji je podnio zahtjeve koji se odnose na godine 2001. i 2002. i u cijelosti je ostvario povrat austrijskog poreza na kapitalnu dobit po odbitku na donacije koje je primio. Korisnik s boravištem u Njemačkoj podnio je zahtjev samo za 2001. godinu i također je ostvario odgovarajući povrat poreza na kapitalnu dobit.

15 U okviru podnošenja poreznih prijava za porez na društva za 2001. i 2002. godinu, privatna zaklada je smanjila svoju kapitalnu dobit i prihod od raspolaganja udjelima, koji su načelno bili predmet „međuoporezivanja“ na temelju članka 13. stavka 3. prve rečenice KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., tako što je odbila od oporezivog iznosa donacije koje su tih godina dane u korist dvaju gore navedenih korisnika. Kako je iznos tih donacija bio puno veći od kapitalne dobiti i dobiti od raspolaganja, privatna zaklada je prijavila poreznu osnovicu od 0 eura, na temelju čega je trebala biti u cijelosti oslobođena od plaćanja poreza.

16 Međutim, nadležni Finanzamt (porezna uprava) je ocijenio da je na temelju članka 13. stavka 3. prve rečenice KSTG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001, isključeno odbiti donacije koje su dodijeljene korisnicima od oporezivih iznosa, stoga jer su gore navedeni korisnici ostvarili izuzeće od poreza na kapitalnu dobit na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog

oporezivanja. Finanzamt je sukladno tomu oporezovao kapitalnu dobit i prihode od raspolaganja udjelima za 2001. i 2002. godinu međuporezom po stopi od 12,5%, na temelju članka 22. stavka 3. KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001.

17 Privatna zaklada je pred UFS-om podnijela tužbu protiv odluka o obračunu poreza na društva koji su joj dostavljeni za 2001. i 2002. godinu.

18 Podredno, privatna zaklada je pred UFS-om istaknula da joj na temelju članka 24. stavka 5. KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., u sljedećim godinama treba dodijeliti porezni odbitak koji odgovara prethodno plaćenom međuporezu.

19 UFS je odlukom od 10. lipnja 2010. potvrdio osnovanost međuporeza kojim se oporezuje privatna zaklada po tada primjenjivoj stopi od 12,5% na poreznu osnovicu od koje nisu odbijene donacije korisnicima u Belgiji i Njemačkoj tijekom 2001. te korisniku u Belgiji tijekom 2002. godine.

20 Potvrđujući stajalište Finanzamta, UFS je smatrao da je za te donacije odobreno izuzeće od poreza na kapitalnu dobit sukladno ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, što je isključivalo njihov odbitak od porezne osnovice međuporeza.

21 Nasuprot tomu, UFS je djelomično usvojio podredni zahtjev privatne zaklade za dobivanje poreznog odbitka *a posteriori*, na temelju članka 24. stavka 5. KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., za dugovani međuporez za 2001. godinu, na ime poreza na društva za porezno razdoblje koje obuhvaća 2002. Naime, UFS je ocijenio da donacije dodijeljene u korist korisnika s boravištem u Belgiji tijekom 2002. godine daju privatnoj zakladi pravo na takav djelomični porezni odbitak.

22 Privatna zaklada je protiv te odluke UFS-a podnijela žalbu Verwaltungsgerichtshofu (Vrhovnom upravnom sudu).

23 Privatna zaklada je pred sudom koji je uputio zahtjev istaknula da je protivno slobodnom kretanju kapitala iz članka 56. UEZ-a isključiti da se donacije – za koje je korisnicima odobreno izuzeće od poreza na kapitalnu dobit na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – odbijaju od porezne osnovice za izračunavanje međuporeza, čak i ako UFS priznaje da se na temelju donacija iste vrste koje bi se dodijelile tijekom sljedećih godina može ostvariti pravo na porezne odbitke.

24 Sud koji je uputio zahtjev, koji je već presudio da prekogranične donacije zaklada predstavljaju kretanje kapitala u smislu članka 56. UEZ-a, smatra da je vrlo vjerojatno da oporezivanje zaklade isključivo kada su donacije dane u korist stranih korisnika, a da se ona ne oporezuje u slučaju donacija nacionalnim korisnicima, kao što su to odlučili Finanzamt i UFS u glavnom predmetu, predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala, jer je ta mjera takve naravi da obeshrabruje stvaranje takvih prekograničnih struktura, iako je prema načelu slobode kretanja načelno zabranjeno čak i ograničenje manjeg opsega ili manje važnosti.

25 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je ispitivanje mogućeg opravdanja ograničenja slobodnog kretanja kapitala koje je uveo članak 13. stavak 3. KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., otežano činjenicom da cilj koji se želi postići tim isključenjem nije nikada naveden u pripremnim aktima.

26 Glede toga, taj sud navodi da je cilj sustava međuoporezivanja bio ublažiti dva problema vezana uz porezni sustav rezidentnih privatnih zaklada. Prvi problem je bio vezan uz tezauriranje kapitala bez plaćanja poreza na društva zbog neoporezivanja kapitalne dobiti i prihoda od raspolaganja udjelima koje su ostvarile zaklade sve do kraja 2000. godine. Drugi problem je bio vezan uz neoporezivanje

donacija korisnicima s boravištem u inozemstvu u Austriji, jer su na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja isključivo države članice boravišta korisnika imale pravo oporezivati te donacije.

27 U ovom slučaju, prema sudu koji je uputio zahtjev, kada se međuporez plaća čak i kada je dana donacija, sustav međuoporezivanja služi ublažavanju negativnih posljedica drugog od dva gore navedena problema koje je prouzročio taj sustav oporezivanja, odnosno neoporezivanja u Austriji.

28 Glede toga, sud koji je uputio zahtjev primjećuje da je članak 13. stavak 3. zadnja rečenica KStG-a 1988., kako je izmijenjena Zakonom o izvršenju proračuna 2001., samo ublažio taj problem a da ga nije potpuno uklonio, s obzirom na to da se zaklade ne oporezuju konačno, nego se na njih primjenjuje porezno davanje, međuporez, koji će sukladno članku 24. stavku 5. KStG-a 1988., kako je izmijenjen, biti predmet poreznog odbitka i vratit će se u cijelosti najkasnije s prestankom postojanja zaklade. Međutim, odnosna zaklada sve do dodjeljivanja tog poreznog odbitka ne može smanjiti svoju poreznu osnovicu preko donacija za koje korisnici koriste porezno izuzeće na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

29 Sud koji je uputio zahtjev ne isključuje da jedno takvo ograničenje koje je uvedeno nacionalnim poreznim pravom nanosi štetu slobodnom kretanju kapitala iz članka 56. UEZ-a, ali smatra da su razlike koje postoje između složenog poreznog sustava o kojem on odlučuje i onih koje je Sud već ispitao u okviru sličnih predmeta prevelike da bi se takvo tumačenje moglo promatrati kao očito.

30 U tim je okolnostima Verwaltungsgerichtshof odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 56. UEZ-a (sada članak 63. UFEU-a) tumačiti na način da se protivi sustavu oporezivanja kapitalne dobiti privatne austrijske zaklade kao i njezinih prihoda od raspolaganja udjelima u trgovačkim društvima, kojim je plaćanje međuporeza u svrhu jedinstvenog nacionalnog oporezivanja predviđeno isključivo u slučaju kada je korisnik donacija koje je dodijelila privatna zaklada na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja oslobođen od poreza na kapitalnu dobit?“

O prethodnom pitanju

Uvodna očitovanja

31 Prema njegovu tekstu, pitanje suda koji je uputio zahtjev odnosi se na oporezivanje međuporezom rezidentnih privatnih zaklada kada je donacija koju je korisnik dobio od takve zaklade izuzeta od oporezivanja u Austriji zbog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Tim pitanjem želi se utvrditi treba li članak 56. UEZ-a tumačiti na način da se protivi sustavu poput takvoga kakav je uveden u okviru oporezivanja međuporezom zaklada od 2001., o kojemu je riječ u glavnom postupku.

32 Kao što to proizlazi iz točaka 7., 11., 26. do 28. ove presude, odluka suda koji je uputio zahtjev sadržava različita objašnjenja aspekata sustava međuoporezivanja na koje se odnosi glavni postupak, koji je složen sustav u čijem okviru sud koji je uputio zahtjev navodi da je postavio svoje pitanje i koji se stoga mora uzeti u obzir, kako bi se to pitanje razumjelo.

33 S obzirom na ta objašnjenja, čini se da se dvojbe suda koji je uputio zahtjev odnose, u okviru međuporeza koji se plaća na kapitalnu dobit i prihode od raspolaganja udjelima rezidentne privatne zaklade tijekom određenog razdoblja oporezivanja, na pravo da takva zaklada odbije od svoje porezne osnovice iznos donacija koje su dane tijekom istog razdoblja oporezivanja. Naime, taj odbitak se dodjeljuje samo ako se korisnika donacije može oporezovati u Austriji. Nasuprot tomu, takav odbitak

se odbija zakladi kada korisnik donacije ima boravište u državi članici različitoj od Austrije i poziva se na ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kako bi dobio izuzeće od austrijskog poreza na kapitalnu dobit.

34 Sukladno tomu, sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita, treba li članak 56. UEZ-a tumačiti na način da se protivi poreznom pravu države članice, poput onoga iz glavnog postupka, na temelju kojega u okviru oporezivanja međuporezom na kapitalnu dobit i prihode od raspolaganja udjelima rezidentne privatne zaklade ta zaklada ima pravo odbiti od svojeg oporezivog iznosa u danom poreznom razdoblju samo donacije dane tijekom tog istog poreznog razdoblja koje su oporezovane porezom naplaćenim od korisnika tih donacija u državi članici u kojoj se oporezuje zaklada, dok je takav odbitak isključen tim nacionalnim poreznim pravom ako korisnik ima boravište u drugoj državi članici i ako je u državi članici u kojoj se oporezuje zaklada izuzet od poreza koji načelno obuhvaća donacije na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala

35 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, članak 56. stavak 1. UEZ-a općenito zabranjuje ograničenja kretanja kapitala između država članica (presude Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, t. 23. i Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 18.).

36 Zbog nepostojanja definicije pojma „kretanje kapitala“ u Ugovoru o EZ-u, u smislu članka 56. stavka 1. UEZ-a, Sud je priznao indikativnu vrijednost nomenklature koju predstavlja Prilog I. Direktivi Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora [članak je stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama] (SL L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.) iako je ona donesena na temelju članka 69. i članka 70. stavka 1. Ugovora o UEEZ-u (koji su postali članak 69. i članak 70. stavak 1. UEZ-a, koji članci su stavljeni izvan snage Ugovorom iz Amsterdama), s time da, sukladno uvodu tog priloga, popis koji on sadržava nije taksativne prirode. Pokloni i potpore se javljaju u rubrici XI., naslovljenoj „Kretanja osobnog kapitala“, sadržanoj u spomenutom prilogu (presude Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, t. 24.; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 19., i Komisija/Španjolska, C-127/12, EU:C:2014:2130, t. 52.).

37 Sud je već presudio da porezno postupanje s donacijama, neovisno o tome radi li se o novcu, nekretninama ili o pokretnoj imovini, ulazi u područje primjene odredbi Ugovora o kretanju kapitala, osim u slučaju kad su njihovi sastavni elementi ograničeni na jednu državu članicu (vidjeti u tom smislu presude Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, t. 27.; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 20., i Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, t. 18.).

38 Glavni predmet se ne odnosi izravno na porezno postupanje s darovima, u smislu da se taj način razlikuje između donacija rezidentnim korisnicima i korisnicima s boravištem u drugoj državi članici. Glavni predmet se odnosi na porezno postupanje s rezidentnim privatnim zakladama razlikujući jesu li donacije - koje one daju korisnicima s boravištem u Austriji ili u drugoj državi članici - u Austriji oporezive ili neoporezive u odnosu na te korisnike.

39 Privatna zaklada je u glavnom predmetu tijekom 2001. i 2002. godine dala donacije osobito u korist dva korisnika s boravištem u državi članici različitoj od Austrije. Radilo se o uplatama bez bilo kakve protučinidbe od strane korisnika. Kao što je to pravilno navela Europska komisija, ne samo prvobitni imovinski doprinos zakladi od strane osnivača prilikom osnivanja, nego također i kasnija plaćanja koja su iz te imovine izvršena u korist korisnika, odnose se na pojam „kretanja kapitala“ u smislu članka 56. stavka 1. UEZ-a.

40 Iz toga proizlazi da se situacija poput one iz glavnog predmeta, u kojoj privatna zaklada sa sjedištem u Austriji daje donacije u korist dvoje korisnika od kojih jedan boravište ima u Belgiji, a drugi u Austriji, odnosi kako za 2001., tako i za 2002. godinu na međunarodna kretanja kapitala, koja su zaštićena od bilo kakvih ograničenja na temelju članka 56. stavka 1. UEZ-a.

41 Stoga prvo valja ispitati, kao što to ističu kako privatna zaklada u okviru glavnog postupka tako i Komisija u svojim pisanim očitovanjima pred Sudom, predstavlja li nacionalni propis poput onoga u glavnom postupku ograničenje kretanja kapitala.

42 Sustav koji je uveden člankom 13. stavkom 3. KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., predviđa razliku u postupanju između rezidentnih privatnih zaklada s njihovim pravom na trenutno smanjenje međuporeza prema tome plaćaju li korisnici donacija koje daju te zaklade tijekom određenog poreznog razdoblja austrijski porez na kapitalnu dobit.

43 Iako, kao što to ističe austrijska vlada, donacije za koje je isključeno takvo pravo na trenutno smanjenje ili neposredni povrat također mogu obuhvaćati i donacije korisnicima s boravištem u Austriji ako su izuzete od poreza na kapitalnu dobit, one osobito obuhvaćaju donacije nerezidentnim korisnicima s obzirom na to da se, sukladno modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je uspostavila Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), te donacije smatraju prihodom u smislu članka 21. stavka 1. navedenog modela ugovora i ne oporezuju se u Austriji jer ih oporezuje isključivo država boravišta korisnika.

44 Kao što to tvrdi Komisija, ta kretanja kapitala su ograničena pravilom navedenim u članku 13. stavku 3. zadnjoj rečenici KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., primjenjivim na glavni predmet.

45 Budući da se na temelju donacija koje rezidentna privatna fondacija daje nacionalnim korisnicima ostvaruje pravo na smanjenje međuporeza, pa čak i izuzeće od istog, kroz mogućnost odbijanja te vrste donacija od osnovice za izračun tog poreza, navedena zaklada, ako su ostale okolnosti jednake, trajno raspolaže većim financijskim sredstvima, koja se mogu trenutno koristiti bilo za davanje dodatnih donacija u korist rezidentnih korisnika bilo za stjecanje dodatnih prihoda, što će joj zatim omogućiti da dodijeli veće donacije tim istim korisnicima.

46 Osim toga, nepovoljno porezno postupanje koje proizlazi iz primjene članka 13. stavka 3. zadnje rečenice KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna, u slučaju donacija korisnicima koji su izuzeti od plaćanja poreza na kapitalnu dobit u Austriji zbog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je sklopljen između njihove države članice boravišta i Republike Austrije, može dovesti do ograničenja na razini same zaklade.

47 Zaklada koja ima korisnike s boravištem na državnom području i druge korisnike sa sjedištem u drugoj državi članici će naime biti obeshrabrena u davanju donacija potonjoj jer kako neće moći koristiti smanjenje ili povrat poreza povezane s donacijama, međuporez koji plaća na svoje prihode smanjit će ukupna financijska sredstva kojima raspolaže kako za stjecanje prihoda tako i za davanje donacija rezidentnim korisnicima. To bi na razini donacije dovelo do narušavanja u odabiru koji će ona imati između međunarodnih donacija, porezno nepovoljnijih, i čisto nacionalnih donacija, porezno povoljnijih.

48 Osim toga, budući da će donacije u korist korisnika koji imaju boravište u drugoj državi članici dovesti do međuoporezivanja prihoda zaklade po stopi od 12,5%, osnivanje privatne zaklade koja ima korisnike s boravištem u drugoj državi članici za osnivača je u samom početku manje privlačno nego što je to osnivanje istovrsne zaklade koja ima samo korisnike sa sjedištem u Austriji.

49 U tom kontekstu je važno istaknuti da nije nužno da porezno opterećenje bude teško ili konačno da bi se smatralo da porezno pravo predstavlja ograničenje koje je zabranjeno temeljnom slobodom.

50 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, čak je i ograničenje temeljne slobode slabijeg opsega ili male važnosti zabranjeno Ugovorom (vidjeti u tom smislu za slobodno kretanje kapitala presudu Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, t. 42.; za slobodu poslovnog nastana presude Komisija/Francuska, C-34/98, EU:C:2000:84, t. 49., i de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, t. 43.).

51 Likvidonosna nepovoljnost do koje dolazi u prekograničnoj situaciji može predstavljati ograničenje temeljnih sloboda kada takva nepovoljnost ne može nastati u potpuno tuzemnoj situaciji (vidjeti u tom smislu presude Metallgesellschaft i dr., C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, t. 44., 54. i 76.; X i Y, C-436/00, EU:C:2002:704, t. 36. i 37.; Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, t. 26. do 30.; National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 36. i 37.; DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, t. 40. do 43., kao i Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 55. do 61.).

52 Razlika u postupanju u vezi s izračunavanjem međuporeza može dovesti do likvidonosne nepovoljnosti za rezidentnu privatnu zakladu koja želi dati donaciju korisnicima koji imaju boravište na području druge države članice i tako može predstavljati ograničenje temeljnih sloboda ako za odnosnu zakladu ne postoji ista nepovoljnost u potpuno tuzemnoj situaciji. Zbog njezinih donacija korisnicima s boravištem u Belgiji i Njemačkoj tijekom 2001. i 2002., privatna zaklada iz glavnog postupka doživjela je likvidonosnu nepovoljnost koju nije uklonio porezni odbitak koji je prihvatio UFS, a kojim je dio međuporeza dugovanog za godinu 2001. odbijen od međuporeza dugovanog za godinu 2002.

53 Prema tome, primjena članka 13. stavka 3. zadnje rečenice KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., uvodi ograničenje slobodnog kretanja kapitala, koje je načelno zabranjeno člankom 56. UEZ-a.

54 Kao drugo, međutim treba ispitati može li to ograničenje slobodnog kretanja kapitala biti objektivno opravdano u pogledu odredaba UEZ-a.

55 Glede toga treba podsjetiti da, u skladu s člankom 58. stavkom 1. točkom (a) UEZ-a, članak 56. UEZ-a „ne dovod[i] u pitanje pravo država članica [...] da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala“.

56 Ta se odredba, utoliko što predstavlja iznimku od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, mora usko tumačiti. Prema tome, ne može se tumačiti u smislu da je svako porezno pravo koje uključuje razlikovanje poreznih obveznika prema mjestu boravišta ili državi u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s Ugovorom (presude Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 32., i FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 21.).

57 Naime, iznimka predviđena člankom 58. stavkom 1. točkom (a) UEZ-a je sama ograničena stavkom 3. tog članka, koji predviđa da nacionalne odredbe iz stavka 1. tog članka „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnoga kretanja kapitala i platnog prometa, kako je utvrđeno u članku 56. (presude Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 33., i FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 22.).

58 Stoga valja razlikovati razlike u postupanju dopuštene na temelju članka 58. stavka 1. točke (a) UEZ-a od diskriminacija zabranjenih stavkom 3. tog istog članka. No iz sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se nacionalni porezni propis kao što je onaj u pitanju u glavnom postupku mogao smatrati usklađenim s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u postupanju koju previđa mora se odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili mora biti opravdana važnim razlogom u općem interesu. Osim toga, kako bi bila opravdana, razlika u postupanju između te dvije kategorije donacija ne smije prelaziti ono što je nužno za postizanje cilja kojemu predmetni

propis teži (vidjeti u tom smislu presude Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, t. 29.; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 34., i FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 23.).

Usporedivost situacija

59 Austrijska vlada ističe da propisi iz glavnog postupka ne predstavljaju ograničenje slobodnog kretanja kapitala jer situacija privatne zaklade koja daje donacije korisnicima koji imaju boravište u državi članici s kojom je Republika Austrija sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja po modelu ugovora OECD-a ne bi bila objektivno usporediva sa situacijom privatne zaklade koja daje donacije rezidentnim korisnicima.

60 Prema toj vladi, u slučaju donacija korisnicima koji nisu rezidenti, situacija privatne rezidentne zaklade koju prvenstveno oporezuje austrijska država bila bi najviše usporediva sa situacijom takve zaklade u slučaju donacija rezidentnim korisnicima kada ta vlada može oporezovati te donacije u odnosu na korisnike nerezidente.

61 Međutim, to nije opće pravilo s obzirom na to da iz ugovora koji se odnose na izbjegavanje dvostrukog oporezivanja koji slijede OECD-ov model, Republika Austrija nije nadležna oporezovati donacije korisnicima koji nisu rezidenti. Sukladno tomu, zbog nemogućnosti objektivne usporedbe situacija, u takvim slučajevima na razini zaklade nema razloga primijeniti mehanizam oslobođenja od međuporeza koje se priznaje u slučaju donacija rezidentnim korisnicima kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje u gospodarstvu i osiguralo jedinstveno sustavno oporezivanje na nacionalnom području.

62 Glede toga treba utvrditi da protivno onomu što tvrdi austrijska vlada, ta razlika u postupanju ne može se objasniti tim da se zaklade nalaze u objektivno različitim situacijama.

63 Naime, kao što to navodi Komisija, s obzirom na članak 58. stavak 1. (a) UEZ-a, davanje donacija austrijskih privatnih zaklada rezidentnim korisnicima je situacija koja je objektivno usporediva s onom u kojoj te iste zaklade daju donacije u korist korisnika koji imaju boravište u drugoj državi članici. U oba slučaja se radi o donacijama koje su dane iz imovine privatne zaklade ili povećanjima imovine koja su ostvarena zahvaljujući uporabi te imovine.

64 Osim toga je važno navesti da se u okviru ugovora koji se odnose na izbjegavanje dvostrukog oporezivanja koje je zaključila s Kraljevinom Belgijom, s jedne strane, kao i Saveznom Republikom Njemačkom, s druge strane, koji sukladno OECD-ovom modelu ugovora za svaku državu ugovornicu uspostavljaju isključivo pravo oporezivanja korisnika donacija koji imaju boravište na njezinu području, Republika Austrija odrekla oporezivanja donacija osoba koje imaju boravište u tim drugim dvjema državama članicama. Sukladno tomu ona se ne može pozvati na razliku u objektivnoj situaciji između rezidentnih privatnih zaklada prema kojoj korisnici donacija koje su im dane, ili imaju boravište u Austriji i tamo ih se oporezuje ili imaju boravište u te dvije druge države članice i ona ih nije nadležna oporezivati kako bi zaklade koje daju donaciju potonjima oporezovala posebnim porezom, zbog toga što ti korisnici nisu u njezinoj poreznoj nadležnosti.

65 Nadalje, čak i ako bi također trebalo uzeti u obzir korisnike donacija koje su dale te zaklade, treba istaknuti da iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je bilo namjeravano da sustav međuporeza, kako bi spriječio tendenciju privatnih zaklada da tezauriraju kapital, uvede oporezivanje „cedularne“ vrste na razini privatne zaklade, pri čemu se međuporezu priznaje samo privremeni karakter. Sukladno njegovu „privremenom“ karakteru, taj porez je trebao biti u cijelosti vraćen najkasnije s prestankom postojanja privatne zaklade, s obzirom na to da je rezultirao s poreznim odbitkom u korist donacije koji odgovara iznosu koji je plaćen na temelju međuporeza. Mjesto boravišta osobe kojoj je donacija namijenjena pri tome nije imalo važnost.

Postojanje važnog razloga u općem interesu

66 Također treba istražiti može li se ograničenje kretanja kapitala koje proizlazi iz nacionalnog propisa poput onoga iz glavnog postupka opravdati važnim razlogom u općem interesu.

67 Prvo treba provjeriti može li, kao što to tvrdi austrijska vlada, razlika u postupanju iz glavnog postupka biti opravdana potrebom da se očuva uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja između država članica.

68 Glede toga, s jedne strane, potrebno je podsjetiti da očuvanje raspodjele porezne ovlasti između država članica predstavlja legitimni cilj koji je Sud priznao. S druge strane, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da, u nedostatku mjera ujednačavanja ili usklađivanja koje donosi Unija, države članice ostaju nadležne odrediti, sporazumno ili jednostrano, kriterije raspodjele svoje nadležnosti za oporezivanje, među ostalim, kako bi uklonile dvostruko oporezivanje (presude DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, t. 46. i 47.; Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 64., kao i Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 40.).

69 Međutim, u okolnostima poput onih iz glavnog postupka to opravdanje se ne čini utemeljeno.

70 Opravdanje nužnosti očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama može se prihvatiti ponajprije onda kada predmetni fiskalni sustav ima za cilj spriječiti oblike ponašanja koji bi mogli ugroziti pravo neke države članice da izvršava svoju poreznu nadležnost u odnosu na djelatnosti koje se obavljaju na njezinu području (vidjeti u tom smislu presude Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, t. 42.; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, t. 54., i Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, t. 66.).

71 U ovom slučaju, kao što je to već navedeno u točki 64. ove presude, pitanje raspodjele porezne ovlasti između Republike Austrije i Kraljevine Belgije, s jedne strane, i Savezne Republike Njemačke, s druge strane, je regulirano u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenima s ove dvije države, koji sukladno OECD-ovom modelu ugovora za svaku od država ugovornica uspostavljaju isključivo pravo oporezivanja korisnika donacija s boravištem na njihovu području. Drugim riječima, kako se Republika Austrija tim ugovorima odrekla porezne ovlasti nad donacijama osobama s boravištem u tim dvjema drugim državama članicama, ona se ne može pozivati na uravnoteženu raspodjelu ovlasti oporezivanja kako bi nametnula poseban porez zakladama koje daju donaciju tim osobama, zbog toga što te osobe nisu u njezinoj poreznoj nadležnosti. Dakle, ta država članica je dobrovoljno prihvatila raspodjelu porezne ovlasti koja proizlazi iz samih odredbi ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je sklopila s Kraljevinom Belgijom i Saveznom Republikom Njemačkom.

72 U situaciji poput one iz glavnog postupka porezno opterećenje se određuje na razini privatne donacije, a da nema mogućnosti odbitka ili povrata na temelju dane donacije ako na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja njezin korisnik nije porezni obveznik austrijskog poreza na kapitalnu dobit. Austrijska vlada tvrdi da ograničavajući učinci članka 13. stavka 3. zadnje rečenice KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., mogu biti opravdani činjenicom da se njime nastoji osigurati jedinstveno oporezivanje određene kapitalne dobiti i prihoda od raspolaganja udjelima privatne zaklade u Austriji.

73 Glede toga treba navesti da je u različitim predmetima u vezi sa situacijama u kojima je država članica nastojala nadoknaditi nemogućnost oporezivanja jednog poreznog obveznika oporezujući drugog poreznog obveznika, osobito u predmetima u kojim su donesene presude Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) i Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), Sud ispitao razloge na koje se pozivalo kako bi se opravdalo ograničenje iz predmetnog nacionalnog propisa, osobito argument

prema kojem se navedenim propisom nastojalo jamčiti jedinstveno oporezivanje određenih prihoda u državi članici. Međutim, niti u jednom od tih predmeta Sud nije priznao načelo jedinstvenog oporezivanja kao samostalno opravdanje.

74 Osim toga, u predmetu u kojem je donesena presuda Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), o poreznom postupanju u području oporezivanja društava i uzimanju u obzir gubitaka, Sud je u točki 51. te presude smatrao da okolnost da se na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dobit koja se pripisuje stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi u nekoj državi članici oporezuje samo u toj državi članici i da, prema tome, druga država članica stranka ugovora ne može izvršavati svoju poreznu ovlast nad dobiti koja se pripisuje toj stalnoj poslovnoj jedinici te ne može sustavno opravdavati svako odbijanje davanja olakšica društvu sa sjedištem na području te druge države članice kojem pripada stalna poslovna jedinica.

75 Naime, takvim bi se odbijanjem opravdalo različito postupanje samo na temelju razloga da je društvo koje se nalazi u državi članici razvilo transnacionalnu gospodarsku djelatnost čija namjena nije stvarati porezni prihod u korist te države članice (vidjeti u tom smislu presudu Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, t. 52. i navedenu sudsku praksu).

76 Sud je isto tako presudio da postojanje prednosti koja proizlazi iz niske oporezivosti društva kćeri s poslovnim nastanom u državi članici različitoj od one u kojoj je osnovano društvo majka samo po sebi ne ovlašćuje potonju državu da nadoknadi tu prednost manje povoljnim poreznim postupanjem s društvom majkom. Potreba da se spriječi smanjenje poreznih prihoda uostalom nije niti među ciljevima utvrđenima u članku 46. stavku 1. UEZ-a, niti među važnim razlozima u općem interesu kojima se može opravdati ograničenje slobode priznate Ugovorom (vidjeti u tom smislu presudu Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 49.).

77 Takva razmatranja su također relevantna u okviru glavnog postupka, kada se radi o različitom poreznom postupanju sa zakladama prema tome jesu li donacije koje su dane dovele do oporezivanja njihovih korisnika u Austriji.

78 U svakom slučaju u vezi s donacijama stranim korisnicima iz članka 13. stavka 3. zadnje rečenice KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., treba utvrditi da međuporez nametnut privatnoj nacionalnoj zakladi ne jamči jedinstveno oporezivanje prihoda navedenih u prvoj rečenici te odredbe.

79 Naime, kao što je navedeno u točki 28. ove presude, iz odluke suda kojom je upućeno prethodno pitanje proizlazi da porezno opterećenje koje tako obvezuje privatnu zakladu nije konačno. Prema sudu koji je uputio zahtjev, predmetni sustav međuoporezivanja iz glavnog postupka koji se primjenjuje na razini zaklade samo ublažuje problem koji je stvoren ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na razini korisnika, a ne uklanja ga u cijelosti, s obzirom na to da zaklada nije konačno oporezovana, nego se na nju primjenjuje porezno davanje koje će, sukladno članku 24. stavku 5. KStG-a 1988., kako je izmijenjen Zakonom o izvršenju proračuna 2001., biti predmet poreznog odbitka najkasnije prilikom prestanka postojanja zaklade.

80 Kao drugo, razlika u postupanju u glavnom postupku također se ne može objasniti potrebom da se jamči koherentnost nacionalnog poreznog sustava.

81 Naime, da bi se mogao uvažiti argument koji se temelji na takvu opravdanju, Sud zahtijeva da se dokaže izravna veza između porezne prednosti u pitanju i prijeboja te prednosti s određenim poreznim davanjem, pri čemu se izravni karakter te veze treba ocijeniti s obzirom na cilj predmetnog propisa (vidjeti u tom smislu presude Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, t. 43. i 44.; Komisija/Njemačka, C-211/13, EU:C:2014:2148, t. 55., kao i Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 47.).

82 Takve izravne veze u ovom slučaju nema iz više razloga.

83 Najprije, takva izravna veza ne postoji osobito kad je riječ o različitom oporezivanju ili različitom poreznom postupanju s poreznim obveznicima (vidjeti u tom smislu presude DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, t. 47., kao i Grünewald, EU:C:2015:109, t. 49.). To je i ovdje slučaj s obzirom na to da se odbitak odgovarajućeg iznosa na dane donacije privatne zaklade koja je porezni obveznik međuporeza i oporezivanje korisnika tih donacija nužno odnosi na različite porezne obveznike.

84 Osim toga, kao što je to istaknula Komisija, dok se porezna prednost korisnika s boravištem u drugoj državi članici sastoji u trajnom izuzeću od austrijskog poreza na kapitalnu dobit, čiji opseg se osim toga mijenja sa svakim ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, za privatnu zakladu nastaje samo privremena porezna nepovoljnost zbog međuporeza.

85 Imajući u vidu sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje treba odgovoriti da članak 56. UEZ-a treba tumačiti na način da se protivi poreznom pravu države članice, poput onoga iz glavnog postupka, na temelju kojega u okviru oporezivanja međuporezom na kapitalnu dobit i prihode od raspolaganja udjelima rezidentne privatne zaklade ta zaklada ima pravo odbiti od svojeg oporezivog iznosa u danom poreznom razdoblju samo donacije dane tijekom tog istog poreznog razdoblja koje su oporezovane porezom naplaćenim od korisnika tih donacija u državi članici u kojoj se oporezuje zaklada, dok je takav odbitak isključen tim nacionalnim poreznim pravom ako korisnik ima boravište u drugoj državi članici i ako je u državi članici u kojoj se oporezuje zaklada izuzet od poreza koji načelno obuhvaća donacije na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Troškovi

86 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

Članak 56. UEZ-a treba tumačiti na način da se protivi poreznom pravu države članice, poput onoga iz glavnog postupka, na temelju kojega u okviru oporezivanja međuporezom na kapitalnu dobit i prihode od raspolaganja udjelima rezidentne privatne zaklade ta zaklada ima pravo odbiti od svojeg oporezivog iznosa u danom poreznom razdoblju samo donacije dane tijekom tog istog poreznog razdoblja koje su oporezovane porezom naplaćenim od korisnika tih donacija u državi članici u kojoj se oporezuje zaklada, dok je takav odbitak isključen tim nacionalnim poreznim pravom ako korisnik ima boravište u drugoj državi članici i ako je u državi članici u kojoj se oporezuje zaklada izuzet od poreza koji načelno obuhvaća donacije na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Potpisi