Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 17 września 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Swobodny przepływ kapitału — Artykuł 56 WE — Opodatkowanie tymczasowe uzyskiwanych przez fundację krajową dochodów z kapitału i dochodów ze zbycia udziałów — Odmowa przyznania prawa do odliczenia od podstawy opodatkowania darowizn dokonywanych na rzecz beneficjentów niebędących rezydentami i niepodlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim opodatkowania fundacji na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

W sprawie C-589/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria), postanowieniem z dnia 23 października 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 listopada 2013 r., w postępowaniu wszczętym przez:

F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

przy udziale

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, C. Vajda, A. Rosas (sprawozdawca), E. Juhász i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 stycznia 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer, J. Bauera oraz M. Klamerta, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Cordewenera, W. Roelsa oraz M. Wasmeiera, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 ust. 1 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach skargi wniesionej przez F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (zwaną dalej „fundacją prywatną") na decyzję wydaną przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (niezależną izbę podatkową, sekcję w Wiedniu, zwaną dalej „UFS"), w której odmówiono tej fundacji uwzględnienia darowizn dokonanych na rzecz beneficjentów zamieszkałych w innych państwach członkowskich przy obliczaniu podatku, któremu fundacja prywatna podlegała w latach podatkowych 2001 i 2002.

Prawo austriackie

3 Przepisy austriackie właściwe dla sporu w postępowaniu głównym dotyczą opodatkowania fundacji prywatnych w latach 2001 i 2002.

System opodatkowania fundacji prywatnych przed 2001 r.

4 Fundacje prywatne („Privatstiftungen") zostały utworzone przez ustawodawcę austriackiego w 1993 r. w ramach Privatstiftungsgesetz (ustawy o fundacjach, BGBl. 694/1993).

5 Fundacje prywatne podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Jednakże na mocy przepisów, które obowiązywały do 2000 r., dochody z kapitału i ze zbycia udziałów – w przypadku gdy były one pobierane przez fundację prywatną – były co do zasady zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych na poziomie fundacji. Opodatkowania dokonywano w momencie, gdy dochody fundacji były przekazywane poszczególnym beneficjentom w postaci darowizn przyznawanych przez fundację. Na mocy § 27 ust. 1 pkt 7 Einkommensteuergesetz 1988 (ustawy o podatku dochodowym z 1988 r., zwanej dalej „EStG 1988"), darowizny te były uznawane za osiągane przez beneficjenta dochody z kapitału podlegające podatkowi od dochodów z kapitału o stawce wynoszącej 25%.

System opodatkowania fundacji prywatnych w latach 2001–2004

6 System opodatkowania fundacji prywatnych został zmieniony w 2001 r. przez Budgetbegleitgesetz 2001 (ustawę okołobudżetową z 2001 r., BGBl. I, 142/2000), w szczególności w wyniku wprowadzenia kilku nowych przepisów do Körperschaftsteuergesetz 1988 (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r., zwanej dalej „KStG 1988").

7 Zgodnie z uzasadnieniem do Budgetbegleitgesetz 2001 celem tych przepisów było głównie zmniejszenie ogólnego zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, z którego to zwolnienia korzystały wcześniej fundacje prywatne, oraz pobieranie bezpośrednio od fundacji prywatnych podatku cedularnego o obniżonej stawce, należnego od niektórych dochodów z kapitału i ze zbycia udziałów tych fundacji. Ten bezpośredni podatek o obniżonej stawce został określony „opodatkowaniem tymczasowym" („Zwischensteuer", zwanym dalej „podatkiem tymczasowym").

8 Paragraf 13 ust. 3 KStG 1988, zmieniony przez Budgetbegleitgesetz 2001, przewiduje:

„W wypadku fundacji [prywatnych], które nie są objęte § 5 pkt 6 lub 7 ani § 7 ust. 3, nie są uwzględniane ani jako przychód, ani jako dochód, lecz podlegają odrębnemu opodatkowaniu na podstawie § 22 ust. 3:

1) krajowe i zagraniczne dochody z kapitału z:

— depozytów pieniężnych i innych wierzytelności od instytucji kredytowych (§ 93 ust. 2 pkt 3 [EStG 1988]),

— instrumentów dłużnych w rozumieniu § 93 ust. 3 pkt 1–3 [EStG 1988], jeżeli w chwili ich emisji zarówno pod względem prawnym, jak i faktycznym były oferowane nieokreślonemu kręgowi osób,

— instrumentów dłużnych w rozumieniu § 93 ust. 3 pkt 4 i 5 [EStG 1988] w zakresie, w jakim te dochody z kapitału objęte są dochodem z kapitału w rozumieniu § 27 [EStG 1988];

2) dochody ze zbycia udziałów w rozumieniu § 31 [EStG 1988], z zastrzeżeniem zastosowania ust. 4.

Nie pobiera się podatku (§ 22 ust. 3) od dochodów z kapitału oraz dochodów ze zbycia udziałów, jeżeli w roku podatkowym dokonano darowizn w rozumieniu § 27 ust. 1 pkt 7 [EStG 1988] i pobrano od tych darowizn podatek od dochodów z kapitału oraz jeżeli brak jest zwolnienia z podatku od dochodów z kapitału na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania”.

9 Zgodnie z § 22 ust. 3 KStG 1988, zmienionym przez Budgetbegleitgesetz 2001 stawka podatku dochodowego od osób prawnych dla dochodów z kapitału i innych dochodów fundacji prywatnej podlegających opodatkowaniu na podstawie § 13 ust. 3 KStG 1988 wynosiła 12,5%.

10 Na mocy § 24 ust. 5 KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001:

„Podatek dochodowy od osób prawnych pobierany od dochodów z kapitału oraz innych dochodów w rozumieniu § 13 ust. 3 i 4 należy naliczyć przy wymiarze podatku zgodnie z poniższymi przepisami:

1) Podatek dochodowy od osób prawnych jest obliczany i uiszczany w momencie złożenia zeznania podatkowego po ustaleniu podstawy opodatkowania.

2) Fundacja dokonuje darowizn w rozumieniu § 27 ust. 1 pkt 7 [EStG 1988], które nie spowodowały zaniechania opodatkowania zgodnie z § 13 ust. 3 in fine.

3) Ulga podatkowa wynosi 12,5% podstawy opodatkowania darowizn do celów pobrania podatku od dochodów z kapitału.

4) Fundacja prywatna prowadzi konto, na którym w sposób ciągły księguje się corocznie uiszczany podatek dochodowy od osób prawnych, naliczone kwoty oraz saldo brane pod uwagę w odniesieniu do każdej ulgi podatkowej.

5) W wypadku rozwiązania fundacji należy naliczyć całą kwotę braną pod uwagę w odniesieniu do ulgi podatkowej w dniu rozwiązania”.

Wyjaśnienia dotyczące systemu opodatkowania tymczasowego w prawie austriackim

11 Uzasadnienie do Budgetbegleitgesetz 2001, na które powołuje się sąd odsyłający, wskazuje w odniesieniu do podatku tymczasowego:

„[…] od 2001 r. przychody z odsetek z lokat oraz instrumentów dłużnych będą opodatkowane swojego rodzaju podatkiem tymczasowym o szczególnie obniżonej stawce podatkowej. Opodatkowanie następuje początkowo z chwilą pobrania odsetek. Jeżeli (w okresie późniejszym) fundacja dokona darowizn, to ulga podatkowa jest jednak przyznawana zgodnie z przepisami ustawowymi. Wysokość dokonanych darowizn nie zmienia zatem łącznego obciążenia podatkowego.

System ten zostanie wprowadzony w życie w drodze zmian ustawowych w dwóch obszarach. Po pierwsze, nastąpi odpowiednie dostosowanie w zakresie dotychczasowych przepisów dotyczących zwolnień zawartych w § 13 ust 2 KStG 1988. Opodatkowanie przychodów z odsetek, które dotychczas były zwolnione z podatku, ma charakter cedularny; opodatkowania dokonuje się z zastosowaniem obniżonej stawki podatkowej wynoszącej 12,5% (zob. § 13 ust. 3 KStG 1988) przy wymiarze podatku. Nie dokonuje się opodatkowania, jeżeli w roku uzyskania przychodu z odsetek zostanie dokonana wypłata. Po drugie, w § 24 ust. 5 KStG 1988 przewidziana jest ulga podatkowa odpowiadająca temu obniżonemu podatkowi; jest ona przyznawana przy wymiarze podatku. Przesłanką do przyznania tej ulgi podatkowej jest, po pierwsze, faktyczna zapłata obniżonego podatku w dniu złożenia zeznania podatkowego. Po drugie, należy dokonać darowizn, od których naliczono podatek od dochodów z kapitału. Ulga podatkowa wynosi 12,5% wartości darowizny, która odpowiada obniżonej stawce podatkowej. Pod względem formalnym konieczne jest prowadzenie konta, z którego muszą wynikać zmiany i stan kwot, które są brane pod uwagę w odniesieniu do ulgi podatkowej.

Przykład: fundacja uzyska w 2001 r. przychód z odsetek w kwocie 2 000 000 ATS (szylingów austriackich). W tym roku dokonano darowizn o wartości 500 000 ATS. Należny jest podatek tymczasowy wynoszący 12,5% z kwoty 1 500 000 ATS, czyli 187 500 ATS. W 2002 r. uzyskano dochód z odsetek w wysokości 2 500 000 ATS. W roku tym nie dokonano żadnych darowizn. Podatek tymczasowy za 2002 r. wynosi 312 500 ATS. W 2003 r. uzyskano przychód z odsetek w wysokości 2 000 000 ATS i dokonano darowizn o wartości 2 100 000 ATS. W tym roku nie jest należny żaden podatek tymczasowy. W zamian za podatek tymczasowy należny w 2001 r. i w 2002 r. przyznawana jest ulga podatkowa w wysokości 12,5% ze 100 000 ATS, czyli w kwocie 12 500 ATS”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

12 Fundacja prywatna, utworzona na mocy prawa austriackiego, uzyskała w latach 2001 i 2002 dochody z kapitału i dochody ze zbycia udziałów, które objęte były zakresem stosowania § 13 ust. 3 zdanie pierwsze KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001. Jednocześnie w ciągu tych dwóch lat fundacja prywatna dokonała darowizn na rzecz jednej osoby zamieszkałej w Belgii oraz drugiej osoby zamieszkałej w Niemczech.

13 W ciągu każdego z tych dwóch lat fundacja prywatna pobrała podatek od dochodów z kapitału o stawce w wysokości 25%, któremu podlegają u źródła beneficjenci tych darowizn, i przekazała ten podatek austriackiemu organowi podatkowemu.

14 Jednakże następnie dwóch beneficjentów zagranicznych zażądało od austriackiego organu podatkowego zwrotu podatku od dochodów z kapitału pobranego od darowizn, powołując się na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania obowiązujące pomiędzy Republiką Austrii i ich państwem zamieszkania. Beneficjent zamieszkały w Belgii złożył wnioski dotyczące lat 2001 i 2002 i uzyskał zwrot całej kwoty austriackiego podatku od dochodów z kapitału, który został pobrany u źródła od otrzymanych przez niego darowizn. Beneficjent zamieszkały w Niemczech złożył wniosek dotyczący wyłącznie 2001 r. i także uzyskał zwrot odpowiedniego podatku od dochodu z kapitału.

15 W ramach zeznań podatkowych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2001 i 2002 fundacja prywatna pomniejszyła swoje dochody z kapitału i dochody ze zbycia udziałów, podlegające co do zasady „podatkowi tymczasowemu" na mocy § 13 ust. 3 zdanie pierwsze KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001 poprzez odliczenie od podstawy opodatkowania darowizny dokonane w tych latach na rzecz dwóch ww. beneficjentów. Ponieważ te darowizny były wyższe od dochodów z kapitału i ze zbycia udziałów, fundacja prywatna zadeklarowała podstawę opodatkowania wynoszącą 0 euro, co powinno było zwolnić ją całkowicie z podatku.

16 Właściwy Finanzamt (organ podatkowy) stwierdził jednak, że wspomniana fundacja nie miała prawa do odliczenia darowizn przyznanych na rzecz beneficjentów od kwot podlegających opodatkowaniu na mocy § 13 ust. 3 zdanie pierwsze KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001, ponieważ wspomniani beneficjenci uzyskali zwolnienie z podatku od dochodów z kapitału na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W konsekwencji Finanzamt opodatkował uzyskane w latach 2001 i 2002 dochody z kapitału i ze zbycia udziałów podatkiem tymczasowym o stawce w wysokości 12,5%, na mocy § 22 ust. 3 KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001.

17 Fundacja prywatna wniosła skargę do UFS na decyzje dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2001 i 2002, o którym została powiadomiona.

18 Tytułem ewentualnym fundacja prywatna podniosła przed UFS, że w kolejnych latach powinna jej być przyznana – na mocy § 24 ust. 5 KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001 – ulga podatkowa odpowiadająca uiszczonemu wcześniej podatkowi tymczasowemu.

19 Decyzją z dnia 10 czerwca 2010 r. UFS potwierdził zasadność podatku tymczasowego, którym została opodatkowana fundacja prywatna, o mającej wówczas zastosowanie stawce w wysokości 12,5% od podstawy opodatkowania niepomniejszonej przez darowizny dokonane na rzecz beneficjentów z Belgii i z Niemiec w 2001 r. i na rzecz beneficjenta z Belgii w 2002 r.

20 UFS potwierdził stanowisko Finanzamt i stwierdził, że w odniesieniu do tych darowizn dokonano zwolnienia z podatku od dochodu z kapitału zgodnie z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, co wyłącza możliwość ich odliczenia od podstawy opodatkowania podatkiem tymczasowym.

21 UFS uwzględnił natomiast częściowo żądanie fundacji prywatnej wniesione tytułem ewentualnym i dotyczące uzyskania na mocy § 24 ust. 5 KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001 ulgi podatkowej a posteriori w odniesieniu do podatku tymczasowego należnego za 2001 r., z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy 2002. UFS uznał bowiem, że darowizny dokonane w 2002 r. na rzecz beneficjenta zamieszkałego w Belgii, dają fundacji prywatnej prawo do takiej częściowej ulgi podatkowej.

22 Fundacja prywatna wniosła skargę na tę decyzję UFS do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego).

23 Fundacja prywatna przed sądem odsyłającym podnosi, że wyłączenie możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania podatkiem tymczasowym darowizn, w przypadku których beneficjenci skorzystali ze zwolnienia z podatku od dochodów z kapitału ze względu na umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest sprzeczne ze swobodnym przepływem kapitału zagwarantowanym w art. 56 WE, nawet jeśli UFS przyznaje, że tego samego rodzaju darowizny dokonane w następnych latach mogą dawać prawo ulg podatkowych.

24 Sąd odsyłający, który już orzekł, że darowizny transgraniczne dokonane przez fundacje stanowią przepływ kapitału w rozumieniu art. 56 WE, twierdzi, że jest bardzo prawdopodobne, że sytuacja polegająca na opodatkowaniu fundacji wyłącznie w przypadku, gdy darowizny są dokonywane na rzecz beneficjentów zagranicznych i braku opodatkowania w przypadku darowizn dokonywanych na rzecz

beneficjentów krajowych – czyli sytuacja, jaka wynika z decyzji wydanych w postępowaniu głównym przez Finanzamt i UFS – stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, ponieważ tego rodzaju środek może zniechęcać do tworzenia takich struktur transgranicznych, podczas gdy zgodnie z tą zasadą swobody przepływu nawet ograniczenie o nikłym zakresie lub niewielkim znaczeniu jest co do zasady zakazane.

25 Sąd odsyłający podnosi, że badanie ewentualnego uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału spowodowanego przez § 13 ust. 3 KStG 1988, zmieniony przez Budgetbegleitgesetz 2001, komplikuje fakt, że cel, do którego realizacji dąży to wyłączenie, nigdy nie został wskazany w pracach przygotowawczych.

26 Sąd odsyłający wyjaśnia w tym zakresie, że celem systemu opodatkowania tymczasowego było pokonanie dwóch problemów związanych z systemem podatkowym fundacji prywatnych będących rezydentami. Pierwszy problem był związany z wolnym od podatku dochodowego od osób prawnych gromadzeniem dochodów do końca 2000 r. ze względu na brak opodatkowania dochodów z kapitału i ze zbycia udziałów fundacji. Drugi problem był związany z brakiem opodatkowania w Austrii darowizn dokonywanych na rzecz beneficjentów zamieszkałych za granicą, ponieważ prawo do opodatkowania tych darowizn należało wyłącznie do państwa członkowskiego miejsca zamieszkania beneficjenta na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

27 W niniejszym przypadku – według sądu odsyłającego – skoro podatek tymczasowy musi być uiszczany nawet wtedy, gdy dokonywana jest darowizna, system opodatkowania tymczasowego służy złagodzeniu skutków drugiego z problemów stwarzanych przez ten system opodatkowania, czyli braku opodatkowania w Austrii.

28 W tym zakresie sąd odsyłający zauważa, że § 13 ust. 3 KStG 1988, zmieniony przez Budgetbegleitgesetz 2001, tylko złagodził ten problem, ale go nie rozwiązał, ponieważ ostatecznie fundacja nie podlega opodatkowaniu, ale jest od niej pobierany podatek tymczasowy, do którego zgodnie z § 24 ust. 5 KStG 1988, zmienionym przez Budgetbegleitgesetz 2001, będzie miała zastosowanie ulga podatkowa i zostanie on w całości zwrócony najpóźniej w momencie rozwiązania fundacji. Do czasu przyznania tej ulgi podatkowej dana fundacja nie będzie jednak mogła zmniejszyć swej podstawy opodatkowania o wysokość darowizn, w odniesieniu do których beneficjent korzysta ze zwolnienia z podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego podatkowania.

29 Sąd odsyłający nie wyklucza, że tego rodzaju ograniczenie spowodowane przez krajowe przepisy podatkowe narusza swobodę przepływu kapitału, o której mowa w art. 56 WE, ale twierdzi, że różnice istniejące pomiędzy skomplikowanym systemem podatkowym, w przedmiocie którego musi wydać wyrok, a systemami, co do których Trybunał już orzekał w ramach podobnych spraw, są zbyt duże, by taka wykładnia w sposób oczywisty miała zastosowanie do omawianego systemu.

30 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 WE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on systemowi opodatkowania uzyskanych przez austriacką fundację prywatną dochodów z kapitału i ze zbycia udziałów, który to system przewiduje opodatkowanie austriackiej fundacji w formie »podatku tymczasowego« w celu zapewnienia jednolitego opodatkowania krajowego, jedynie w wypadku, w którym na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania beneficjent darowizny ze strony fundacji jest zwolniony z podatku od dochodów z kapitału, którym zwykle podlegają takie darowizny?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi wstępne

31 Pytanie sądu odsyłającego, zgodnie z jego brzmieniem, dotyczy opodatkowania fundacji prywatnych będących rezydentami podatkiem tymczasowym, w przypadku gdy beneficjent darowizny dokonanej przez taką fundację jest zwolniony z podatku w Austrii na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i zmierza do wyjaśnienia, czy art. 56 WE należy intepretować w ten sposób, że sprzeciwia się on systemowi takiemu jak wprowadzony w ramach opodatkowania tymczasowego fundacji od 2001 r., rozpatrywanego w postępowaniu głównym.

32 Jak wynika z pkt 7, 11, 26–28 niniejszego wyroku, postanowienie odsyłające zawiera różne rozważania dotyczące aspektów systemu opodatkowania tymczasowego, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym, skomplikowanego systemu, w świetle którego – jak wskazuje sąd odsyłający – przedstawił on pytanie i który należy uwzględnić w celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie.

33 W świetle wspomnianych rozważań wydaje się, że pytanie sądu odsyłającego dotyczy – w ramach opodatkowania tymczasowego, któremu podlega dochód z kapitału i dochód ze zbycia udziałów, które fundacja prywatna będąca rezydentem uzyskała w danym okresie opodatkowania – prawa do odliczenia przez taką fundację od swojej podstawy opodatkowania kwoty darowizn dokonanych w tym samym okresie opodatkowania. Odliczenie to jest bowiem przyznawane tylko wtedy, gdy beneficjent darowizny podlega opodatkowaniu w Austrii. Natomiast odliczenia takiego odmawia się fundacji, w przypadku gdy beneficjent darowizny mieszka w państwie członkowskim innym niż Republika Austrii i powołuje się na umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu uzyskania zwolnienia z austriackiego podatku od dochodu z kapitału.

34 W konsekwencji poprzez swe pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 56 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom podatkowym państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy których w ramach opodatkowania tymczasowego obejmującego dochody z kapitału i dochody ze zbycia udziałów, uzyskane przez fundację prywatną będącą rezydentem, fundacja ta ma prawo do odliczenia od swej podstawy opodatkowania dotyczącej danego roku podatkowego tylko darowizny dokonane w tym samym roku podatkowym, które były przedmiotem opodatkowania obciążającego beneficjentów tych darowizn w państwie członkowskim opodatkowania fundacji, podczas gdy takie odliczenie jest wyłączone przez te krajowe przepisy podatkowe, jeżeli beneficjent mieszka w innym państwie członkowskim i w państwie członkowskim opodatkowania fundacji jest zwolniony z podatku pobieranego co do zasady od darowizn na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

35 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 56 ust. 1 WE w sposób ogólny zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi (wyroki: Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 23; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 18).

36 Wobec braku zdefiniowania w traktacie WE pojęcia „przepływu kapitału” w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE Trybunał przyznał charakter orientacyjny nomenklaturze stanowiącej załącznik I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 10, t. 1, s. 10), mimo że została ona przyjęta na podstawie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu EWG (po zmianach art. 69, art. 70 ust. 1 traktatu WE, następnie uchylone przez traktat z Amsterdamu), przy czym zgodnie ze wstępem do tego załącznika zawarty w nim wykaz nie ma charakteru wyczerpującego.

Darowizny są wymienione w tytule XI „Przepływy kapitału o charakterze osobistym" wspomnianego załącznika I (wyroki: Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 24; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 19; Komisja/Hiszpania, C-127/12, EU:C:2014:2130, pkt 52).

37 Trybunał orzekł już, że traktowanie pod względem podatkowym darowizn, niezależnie od tego, czy ich przedmiotem były pieniądze, nieruchomości, czy rzeczy ruchome, objęte jest postanowieniami traktatu WE dotyczącymi przepływu kapitału, z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie elementów konstytutywnych darowizny jest ograniczone do terytorium jednego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki: Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 27; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 20; Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, pkt 18).

38 Sprawa w postępowaniu głównym nie odnosi się bezpośrednio do traktowania podatkowego darowizn w rozumieniu zróżnicowanego traktowania pomiędzy darowiznami na rzecz beneficjentów będących rezydentami a darowiznami na rzecz beneficjentów zamieszkałych w innym państwie członkowskim. Dotyczy ona traktowania pod względem podatkowym fundacji prywatnych będących rezydentami, które różni się w zależności od tego, czy darowizny, których ona dokonuje na rzecz beneficjentów zamieszkałych w Austrii lub w innych państwie członkowskim, podlegają opodatkowaniu obciążającego tych ostatnich w Austrii, czy też nie podlegają takiemu opodatkowaniu.

39 W sprawie w postępowaniu głównym w latach 2001 i 2002 fundacja prywatna dokonała darowizn na rzecz między innymi dwóch beneficjentów zamieszkałych w państwie członkowskim innym niż Republika Austrii. Były to wypłaty pieniężne bez żadnego świadczenia wzajemnego ze strony beneficjentów. Jak słusznie wskazuje Komisja Europejska, nie tylko początkowy wkład majątkowy wniesiony przez fundatora w trakcie tworzenia fundacji, ale także późniejsze wypłaty dokonywane z tego majątku na rzecz beneficjentów objęte są pojęciem „przepływu kapitału" w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE.

40 Z powyższego wynika, że sytuacja taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której fundacja prywatna z siedzibą w Austrii dokonuje darowizn na rzecz dwóch beneficjentów zamieszkałych, odpowiednio, w Belgii i w Niemczech, jest objęta, zarówno w przypadku 2001 r., jak i 2002 r., międzynarodowym przepływem kapitału, chronionym przed jakimkolwiek ograniczeniem na mocy art. 56 ust. 1 WE.

41 W związku z tym w pierwszej kolejności należy zbadać, czy, jak to podnoszą fundacja prywatna w postępowaniu głównym oraz Komisja w uwagach na piśmie przedłożonych Trybunałowi, uregulowanie krajowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi ograniczenie przepływu kapitału.

42 System ustanowiony przez § 13 ust. 3 KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001, prowadzi do odmiennego traktowania pomiędzy fundacjami prywatnymi będącymi rezydentami w zakresie ich prawa do natychmiastowego obniżenia podatku tymczasowego, w zależności od tego, czy beneficjenci darowizn, dokonanych przez te fundacje w danym roku podatkowym, podlegają austriackiemu podatkowi od dochodu z kapitału, czy też nie podlegają temu podatkowi.

43 O ile, jak podnosi rząd austriacki, darowizny, w przypadku których takie prawo do natychmiastowego obniżenia lub natychmiastowego zwrotu jest wyłączone, mogą obejmować także darowizny na rzecz beneficjentów zamieszkałych w Austrii, ponieważ są oni zwolnieni z podatku od dochodu z kapitału, o tyle darowizny te obejmują między innymi darowizny na rzecz beneficjentów niebędących rezydentami w zakresie, w jakim zgodnie z modelem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania sporządzonym przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) darowizny są uznawane za dochód w rozumieniu art. 21 ust. 1 wspomnianego modelu i nie podlegają opodatkowaniu w Austrii, ponieważ są objęte zakresem wyłącznych kompetencji podatkowych państwa zamieszkania beneficjenta.

44 Jak utrzymuje Komisja, ten przepływ kapitału jest ograniczony przez zasadę ustanowioną w mającym zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym § 13 ust. 3 zdanie ostatnie KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001.

45 Ponieważ darowizny przyznane przez fundację prywatną będącą rezydentem na rzecz beneficjentów krajowych dają prawo do obniżenia podatku tymczasowego, a nawet zwolnienia z niego w wyniku możliwości odliczenia tego rodzaju darowizn od podstawy opodatkowania tym podatkiem, to wspomniana fundacja dysponuje w sposób trwały – przy czym wszystkie inne okoliczności pozostają takie same – znaczniejszymi środkami finansowymi, które może albo zużyć natychmiast w celu dokonania dodatkowych darowizn na rzecz beneficjentów będących rezydentami, albo wykorzystać w celu uzyskania dodatkowych dochodów, co następnie pozwoli jej na dokonanie wyższych darowizn na rzecz tych samych beneficjentów.

46 Ponadto niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym, jakie wynika z zastosowania § 13 ust. 3 zdanie ostatnie KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001, w przypadku darowizny na rzecz beneficjentów zwolnionych z podatku od dochodu z kapitału w Austrii na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy państwem członkowskim ich zamieszkania a Republiką Austrii, może prowadzić do ograniczenia na poziomie samej fundacji.

47 Fundacja, która dokonuje darowizn na rzecz beneficjentów zamieszkałych na terytorium krajowym i beneficjentów zamieszkałych w innym państwie członkowskim, będzie w rezultacie zniechęcana do dokonywania darowizn na rzecz tych ostatnich, ponieważ ze względu na brak możliwości skorzystania z obniżenia podatku związanego z darowiznami lub zwolnienia z tego podatku, podatek tymczasowy pobrany od jej dochodów zmniejsza ogólne środki finansowe, jakimi ona dysponuje, zarówno w celu wygenerowania przychodów, jak i dokonania darowizn na rzecz beneficjentów będących rezydentami. Na poziomie fundacji powyższa sytuacja powoduje zakłócenie w zakresie wyboru, jakiego fundacja dokona pomiędzy darowiznami międzynarodowymi, objętymi niekorzystnym traktowaniem pod względem podatkowym, a darowiznami czysto krajowymi, korzystniejszymi pod względem podatkowym.

48 Ponadto, ponieważ darowizny na rzecz beneficjentów zamieszkałych w innym państwie członkowskim będą prowadzić do tymczasowego opodatkowania dochodów fundacji o stawce w wysokości 12,5%, utworzenie fundacji prywatnej dokonującej darowizn na rzecz beneficjentów zamieszkałych w innym państwie członkowskim jest dla fundatora od początku mniej interesujące niż utworzenie równoważnej fundacji, która dokonuje darowizn wyłącznie na rzecz beneficjentów zamieszkałych w Austrii.

49 W tym kontekście należy podkreślić, że nie jest konieczne, aby obciążenie podatkowe było wysokie lub ostateczne, aby przepisy krajowe zostały uznane za zakazane ograniczenie podstawowej swobody.

50 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału nawet ograniczenie swobody podstawowej o nikłym zakresie lub niewielkim znaczeniu jest zakazane przez traktat (zob. podobnie w odniesieniu do swobodnego przepływu kapitału wyrok Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, pkt 42; w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości wyroki: Komisja/Francja, C-34/98, EU:C:2000:84, pkt 49; a także de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, pkt 43).

51 Ten niekorzystny skutek w zakresie płynności finansowej, jaki pojawia się w sytuacji transgranicznej, może stanowić ograniczenie swobód podstawowych, w przypadku gdy podobny niekorzystny skutek nie pojawia się w sytuacji o charakterze czysto krajowym (zob. podobnie wyroki: Metallgesellschaft i in., C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, pkt 44, 54, 76; X i Y, C-436/00, EU:C:2002:704, pkt 36, 37; Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 26–30; National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 36, 37; DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 40–43; a także Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 55–61).

52 Takie odmienne traktowanie w odniesieniu do obliczania podatku tymczasowego może prowadzić do niekorzystnego skutku w zakresie płynności finansowej fundacji prywatnej będącej rezydentem, która zamierza dokonać darowizny na rzecz beneficjentów zamieszkałych na terytorium innego państwa członkowskiego i może stanowić ograniczenie swobód podstawowych, jeśli dana fundacja nie odczuwa takiego niekorzystnego skutku w sytuacji o charakterze czysto krajowym. Tymczasem fundacja prywatna rozpatrywana w sprawie w postępowaniu głównym odczuła tego rodzaju niekorzystny skutek w zakresie płynności finansowej ze względu na dokonane przez nią w Niemczech w latach 2001 i 2002 darowizny na rzecz beneficjentów zamieszkałych w Belgii i w Niemczech, który to skutek nie został wyeliminowany przez ulgę podatkową, na którą zgodził się UFS i dzięki której część podatku tymczasowego należnego za 2001 r. została zaliczona na poczet podatku tymczasowego należnego za rok 2002.

53 Zastosowanie § 13 ust. 3 zdanie ostatnie KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001 prowadzi w rezultacie do ograniczenia swobodnego przepływu kapitału, które co do zasady jest zakazane przez art. 56 WE.

54 Niemniej jednak należy zbadać, w drugiej kolejności, czy to ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być uzasadnione w świetle postanowień traktatu.

55 Należy przypomnieć w tym zakresie, że na mocy art. 58 ust. 1 lit. a) WE – art. 56 WE „nie narusza prawa państw członkowskich […] do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.

56 Przytoczone postanowienie, jako odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, należy interpretować ściśle. Dlatego też nie można go rozumieć w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmienne traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub państwo członkowskie inwestowania ich kapitału są automatycznie zgodne z traktatem (wyroki: Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 32; FIM Santander Top 25 Euro Fi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 21).

57 Odstępstwo przewidziane w art. 58 ust. 1 lit. a) WE samo jest bowiem ograniczone przez art. 58 ust. 3, zgodnie z którym przepisy krajowe określone we wspomnianym ust. 1 „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 56” (wyroki: Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 33; FIM Santander Top 25 Euro Fi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 22).

58 Odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 58 ust. 1 lit. a) WE, należy więc odróżniać od dyskryminacji zakazanej przez art. 58 ust. 3 WE. Z orzecznictwa Trybunału wynika zaś, że krajowe uregulowanie podatkowe takie jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym można uznać za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, pod warunkiem że przewidziane tam odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub że jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Ponadto, aby odmienne traktowanie tych dwóch kategorii darowizn mogło być uzasadnione, nie powinno wychodzić ono poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celu zamierzonego przez sporne uregulowanie (zob. podobnie wyroki: Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 29; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 34; FIM Santander Top 25 Euro Fi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 23).

W przedmiocie porównywalności sytuacji

59 Rząd austriacki podnosi, że uregulowanie rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym nie stanowi ograniczenia swobodnego przepływu kapitału, ponieważ sytuacja fundacji prywatnej, która dokonuje darowizn na rzecz beneficjentów będących rezydentami państwa członkowskiego, z którym

Republika Austrii zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania opartą na modelu umowy OECD, nie jest obiektywnie porównywalna z sytuacją fundacji prywatnej, która dokonuje darowizn na rzecz beneficjentów będących rezydentami.

60 Według wspomnianego rządu w przypadku darowizn na rzecz beneficjentów niebędących rezydentami sytuacja fundacji prywatnej będącej rezydentem, która co do zasady jest objęta zakresem kompetencji podatkowych państwa austriackiego, jest co najwyżej porównywalna z sytuacją takiej fundacji w przypadku darowizn na rzecz beneficjentów będących rezydentami, jeśli państwo członkowskie wykonuje zasadniczo kompetencje podatkowe w odniesieniu do tych darowizn na rzecz beneficjentów niebędących rezydentami.

61 Tymczasem co do zasady sytuacja taka nie ma miejsca, ponieważ z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania sporządzonych zgodnie z modelem OECD wynika, że Republika Austrii nie posiada kompetencji podatkowych w odniesieniu do darowizn na rzecz beneficjentów niebędących rezydentami. W konsekwencji, w związku z brakiem obiektywnej porównywalności sytuacji nie należy w takich przypadkach stosować na poziomie fundacji mechanizmu ulgi w zakresie podatku tymczasowego, która jest przyznawana w przypadku darowizn na rzecz beneficjentów będących rezydentami, w celu uniknięcia podwójnego gospodarczego opodatkowania i zapewnienia jednolitego systematycznego opodatkowania na terytorium krajowym.

62 W tym zakresie należy stwierdzić, że wbrew temu, co utrzymuje rząd austriacki, to odmienne traktowanie nie znajduje uzasadnienia w obiektywnej różnicy sytuacji w odniesieniu do fundacji.

63 Jak bowiem podkreśla Komisja, w świetle art. 58 ust. 1 lit. a) WE dokonywanie darowizn przez austriackie fundacje prywatne na rzecz beneficjentów będących rezydentami jest sytuacją obiektywnie porównywalną z sytuacją, w której te same fundacje dokonują darowizn na rzecz beneficjentów zamieszkałych w innym państwie członkowskim. W obydwu przypadkach chodzi o darowizny dokonywane z majątku fundacji prywatnej lub z dodatkowych wkładów do tego majątku wnoszonych dzięki wykorzystaniu tego majątku.

64 Poza tym należy podnieść, że w ramach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jakie Republika Austrii zawarła, po pierwsze, z Królestwem Belgii, a po drugie, z Republiką Federalną Niemiec, które zgodnie z modelem umowy sporządzonym przez OECD, ustanawiają wyłączne prawo do opodatkowania przez każde z umawiających się państw beneficjentów darowizn zamieszkałych na jego terytorium, Republika Austrii zrezygnowała z wykonywania kompetencji podatkowych w odniesieniu do darowizn na rzecz osób zamieszkałych w tych dwóch innych państwach członkowskich. Republika Austrii nie może w konsekwencji powoływać się na obiektywną różnicę w sytuacji pomiędzy fundacjami prywatnymi będącymi rezydentami, w zależności od tego, czy beneficjenci dokonywanych przez fundację darowizn zamieszkują w Austrii i są tam opodatkowani, czy też zamieszkują w jednym z tych dwóch państw członkowskich i nie są objęci zakresem jej kompetencji podatkowych, w celu opodatkowania fundacji dokonujących darowizn na rzecz tych ostatnich specjalnym podatkiem z tego względu, że beneficjenci ci nie podlegają jej organowi podatkowemu.

65 Ponadto, nawet jeśli należało uwzględnić także beneficjentów darowizn dokonywanych przez te fundacje, to należy podkreślić, że z postanowienia odsyłającego wynika, iż system podatku tymczasowego miał na celu ustanowienie opodatkowania cedularnego na poziomie fundacji prywatnej w celu przeciwdziałania tendencji fundacji prywatnych do gromadzenia dochodów, jednocześnie przewidując, że pobierany podatek tymczasowy będzie miał charakter przejściowy. Zgodnie z uznaniem tego podatku za „tymczasowy” powinien on być w całości zwracany najpóźniej w momencie rozwiązania fundacji prywatnej, ponieważ dał on fundacji prawo do ulgi podatkowej w wysokości sum uiszczonych tytułem podatku tymczasowego. Miejsce zamieszkania beneficjenta darowizny nie miało w tym zakresie żadnego znaczenia.

W przedmiocie istnienia nadrzędnego względu interesu ogólnego

66 Należy także zbadać, czy ograniczenie swobodnego przepływu kapitału wynikające z uregulowania krajowego, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, może zostać obiektywnie uzasadnione przez nadrzędny wzgląd interesu ogólnego.

67 W pierwszej kolejności należy zbadać, czy odmienne traktowanie będące przedmiotem postępowania głównego może być uzasadnione koniecznością zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi – zgodnie z tym, co twierdzi rząd austriacki.

68 W tym względzie należy przypomnieć, po pierwsze, że zachowanie podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi stanowi uzasadniony cel uznany przez Trybunał. Po drugie, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie Unii Europejskiej państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyroki: DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 46, 47; Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 64; a także Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 40).

69 Jednakże nie wydaje się, aby w okolicznościach takich jak w sprawie w postępowaniu głównym uzasadnienie to zostało dowiedzione.

70 Uzasadnienie dotyczące konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi może być dopuszczalne, w szczególności gdy dany system podatkowy ma na celu zapobieganie zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługujących mu kompetencji podatkowych w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. podobnie wyroki: Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 42; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 54; Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, pkt 66).

71 Tymczasem w niniejszym przypadku, jak już zostało wskazane w pkt 64 niniejszego wyroku, kwestia rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy Republiką Austrii a – z jednej strony – Królestwem Belgii oraz – z drugiej strony – Republiką Federalną Niemiec została uregulowana w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z tymi dwoma państwami członkowskimi, które zgodnie z modelem umowy sporządzonym przez OECD ustanawiają wyłączne prawo do opodatkowania przez każde z umawiających się państw beneficjentów darowizn zamieszkałych na jego terytorium. Innymi słowy, ponieważ Republika Austrii zrezygnowała w tych umowach z wykonywania swych kompetencji podatkowych w odniesieniu do darowizn na rzecz osób zamieszkałych w tych dwóch innych państwach członkowskich, nie może ona powoływać się na zrównoważony rozdział kompetencji podatkowych w celu opodatkowania fundacji dokonujących darowizny na rzecz tych osób specjalnym podatkiem z tego względu, że osoby te nie podlegają jej organowi podatkowemu. Wspomniane państwo członkowskie zaakceptowało zatem dobrowolnie rozdział kompetencji podatkowych w formie, w jakiej wynika on z samych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które państwo to zawarło, odpowiednio, z Królestwem Belgii i z Republiką Federalną Niemiec.

72 W sytuacji takiej jak rozpatrywana w sprawie w postępowaniu głównym obciążenie podatkowe jest nakładane na poziomie fundacji prywatnej bez możliwości odliczenia lub zwrotu z tytułu dokonanej darowizny, jeśli – na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – beneficjent tej darowizny nie podlega opodatkowaniu austriackim podatkiem od dochodu z kapitału. Rząd austriacki utrzymuje, że ograniczające skutki § 13 ust. 3 zdanie ostatnie KStG 1988, zmienionego przez Budgetbegleitgesetz 2001, mogą być uzasadnione faktem, że celem tego przepisu jest zapewnienie jednolitego opodatkowania niektórych dochodów z kapitału i zbycia udziałów, uzyskiwanych przez fundację prywatną w Austrii.

73 W tym zakresie należy podnieść, że w kilku sprawach dotyczących sytuacji, w których państwo członkowskie usiłowało zrównoważyć brak możliwości opodatkowania podatnika poprzez opodatkowanie innego podatnika, zwłaszcza w sprawach, w których wydano wyroki Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) i Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), Trybunał zbadał powody przywołane w celu ograniczenia spowodowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe, a w szczególności argument, zgodnie z którym wspomniane przepisy służą zapewnieniu jednolitego opodatkowania niektórych dochodów w państwie członkowskim. Jednakże w żadnej z tych spraw Trybunał nie uznał jedności opodatkowania za samodzielne uzasadnienie.

74 Ponadto w sprawie, w której wydano wyrok Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), dotyczącej traktowania pod względem podatkowym w zakresie opodatkowania osób prawnych i uwzględnienia strat, Trybunał w pkt 51 tego wyroku stwierdził, że okoliczność, iż państwo członkowskie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z innym państwem członkowskim uzgodniło, że zyski przypisane zakładowi stałemu znajdującemu się w tym innym państwie członkowskim są opodatkowane tylko w tym ostatnim państwie członkowskim oraz że w konsekwencji drugie państwo członkowskie będące stroną umowy nie może wykonywać swoich kompetencji podatkowych względem zysków przypisanych wspomnianemu zakładowi stałemu, nie może systematycznie uzasadniać każdej odmowy przyznania korzyści spółce mającej siedzibę na terytorium tego ostatniego państwa członkowskiego, do której należy ów zakład stały.

75 Taka odmowa oznaczałaby bowiem uzasadnienie odmiennego traktowania wyłącznie na tej podstawie, że spółka znajdująca się w państwie członkowskim rozwinęła międzynarodową działalność gospodarczą, która nie służy bezpośrednio generowaniu wpływów z podatków z korzyścią dla tego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

76 Podobnie Trybunał orzekł, że istnienie korzyści wynikającej z niższego opodatkowania spółki zależnej z siedzibą w państwie członkowskim innym niż to, w którym została założona spółka dominująca, samo w sobie nie upoważnia tego ostatniego państwa członkowskiego do wyrównywania tej korzyści poprzez mniej korzystne traktowanie spółki dominującej pod względem podatkowym. Konieczność zapobieżenia zmniejszeniu wpływów z podatków nie należy ani do celów określonych w art. 46 ust. 1 WE, ani do nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogą uzasadnić ograniczenie swobody ustanowionej przez traktat (zob. podobnie wyrok Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 49).

77 Takie okoliczności są także istotne w ramach sprawy w postępowaniu głównym, w odniesieniu do odmiennego traktowania pod względem podatkowym fundacji w zależności od tego, czy dokonane darowizny doprowadziły do opodatkowania ich beneficjentów w Austrii, czy też nie.

78 W każdym razie należy stwierdzić, w odniesieniu do darowizn na rzecz beneficjentów zagranicznych, o których mowa w § 13 ust. 3 zdanie ostatnie KStG 1988, zmienionym przez Budgetbegleitgesetz 2001, że podatek tymczasowy pobierany od krajowej fundacji prywatnej nie gwarantuje jednolitego opodatkowania dochodów wspomnianych w zdaniu pierwszym tego przepisu.

79 Jak bowiem wskazano w pkt 28 niniejszego wyroku, z postanowienia odsyłającego wynika, że obciążenie podatkowe nałożone w ten sposób na fundację prywatną nie jest ostateczne. Zdaniem sądu odsyłającego system opodatkowania tymczasowego rozpatrywany w sprawie w postępowaniu głównym, mający zastosowanie na poziomie fundacji, jedynie łagodzi problem powstały w związku z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania na poziomie beneficjenta, ale nie rozwiązuje go w pełni, ponieważ ostatecznie fundacja nie podlega opodatkowaniu, ale jest od niej pobierany podatek tymczasowy, do którego zgodnie z § 24 ust. 5 KStG 1988, zmienionym przez Budgetbegleitgesetz 2001, będzie mieć zastosowanie ulga podatkowa i zostanie on w całości zwrócony najpóźniej w momencie rozwiązania fundacji.

80 W drugiej kolejności odmienne traktowanie rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym nie może także zostać uzasadnione przez konieczność zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego.

81 Aby bowiem argument oparty na takim uzasadnieniu był skuteczny, Trybunał wymaga, aby wykazano istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe, przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornego uregulowania (zob. podobnie wyroki: Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 43, 44; Komisja/Niemcy, C-211/13, EU:C:2014:2148, pkt 55; a także Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 47).

82 W niniejszym przypadku taki bezpośredni związek z kilku przyczyn nie istnieje.

83 Przede wszystkim taki bezpośredni związek nie istnieje w sytuacji, gdy chodzi w szczególności o odrębne opodatkowanie lub traktowanie podatkowe różnych podatników (zob. podobnie wyroki: DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, pkt 47; a także Grünewald, EU:C:2015:109, pkt 49). Tak jest w niniejszym przypadku, ponieważ odliczenie kwoty odpowiadającej darowiznom dokonanym przez fundację prywatną podlegającą opodatkowaniu podatkiem tymczasowym i opodatkowanie tych darowizn nałożone na ich beneficjenta dotyczą siłą rzeczy odrębnych podatników.

84 Poza tym, jak podniosła Komisja, podczas gdy ulga podatkowa beneficjenta zamieszkałego w innym państwie członkowskim polega na trwałym zwolnieniu z austriackiego podatku od dochodów z kapitału w wysokości, która ponadto zależy od danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to fundacja prywatna tylko czasowo odczuwa spowodowane podatkiem tymczasowym niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym.

85 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 56 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom podatkowym państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy których – w ramach opodatkowania tymczasowego obejmującego uzyskane przez fundację prywatną będącą rezydentem dochody z kapitału i dochody ze zbycia udziałów – fundacja ta ma prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania dotyczącej danego roku podatkowego tylko darowizn dokonanych w tym samym roku podatkowym, które to darowizny były przedmiotem opodatkowania obciążającego ich beneficjentów w państwie członkowskim opodatkowania fundacji, podczas gdy takie odliczenie jest wyłączone przez te krajowe przepisy podatkowe, jeżeli beneficjent mieszka w innym państwie członkowskim i w państwie członkowskim opodatkowania fundacji jest – na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – zwolniony z podatku pobieranego co do zasady od darowizn.

W przedmiocie kosztów

86 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 56 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom podatkowym państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy których – w ramach opodatkowania tymczasowego obejmującego uzyskane przez fundację prywatną będącą rezydentem dochody z kapitału i dochody ze zbycia udziałów – fundacja ta ma prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania dotyczącej danego roku podatkowego tylko darowizn

dokonanych w tym samym roku podatkowym, które to darowizny były przedmiotem opodatkowania obciążającego ich beneficjentów w państwie członkowskim opodatkowania fundacji, podczas gdy takie odliczenie jest wyłączone przez te krajowe przepisy podatkowe, jeżeli beneficjent mieszka w innym państwie członkowskim i w państwie członkowskim opodatkowania fundacji jest – na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – zwolniony z podatku pobieranego co do zasady od darowizn.

Podpisy