Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 17. septembra 2015 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Voľný pohyb kapitálu — Článok 56 ES — Zálohové zdanenie kapitálových výnosov a príjmov z prevodu podielov nadobudnutých tuzemskou nadáciou — Odmietnutie práva na odpočítanie zo základu dane príspevkov príjemcom nerezidentom, ktorí nepodliehajú zdaneniu v členskom štáte zdanenia nadácie, z dôvodu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia“

Vo veci C-589/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakúsko) z 23. októbra 2013 a doručený Súdnemu dvoru 19. novembra 2013, ktorý súvisí s konaním začatým na návrh:

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

za účasti

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory T. von Danwitz, sudcovia C. Vajda, A. Rosas (spravodajca), E. Juhász a D. Šváby,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. januára 2015,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— rakúska vláda, v zastúpení: C. Pesendorfer, J. Bauer a M. Klamert, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: A. Cordewener, W. Roels a M. Wasmeier, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: nemčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 56 ods. 1 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci žaloby, ktorú podala F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (ďalej len „súkromná nadácia“) proti rozhodnutiu Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (nezávislý finančný senát, pobočka Viedeň, ďalej len „UFS“), ktorým zamietol právo zohľadniť príspevky príjemcom rezidentom v iných členských štátoch na účely výpočtu dane, ktorej súkromná nadácia podliehala v zdaňovacích obdobiach 2001 a 2002.

Rakúske právo

3 Relevantná rakúska vnútroštátna právna úprava v spore vo veci samej sa týka zdanenia súkromných nadácií v rokoch 2001 a 2002.

Režim zdanenia súkromných nadácií pred rokom 2001

4 Súkromné nadácie („Privatstiftungen“) zaviedol rakúsky zákonodarca v roku 1993 v rámci zákona o nadáciách (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993).

5 Súkromné nadácie podliehajú dani z príjmov právnických osôb. Podľa právnej úpravy účinnej do konca roka 2000 však kapitálové výnosy a príjmy z podielov, ktoré vznikli súkromnej nadácii, boli vo všeobecnosti oslobodené od dane z príjmov právnických osôb na úrovni nadácie. K zdaneniu teda dochádzalo v čase, keď boli príjmy nadácie prevedené na rôznych príjemcov ako príspevky, ktoré im nadácia priznala. Podľa § 27 ods. 1 bodu 7 zákona o dani z príjmov z roku 1988 (Einkommensteuergesetz, ďalej len „EStG 1988“) sa tieto príspevky na strane príjemcu považovali za kapitálové výnosy podliehajúce dani z kapitálových výnosov so sadzbou 25 %.

Režim zdanenia súkromných nadácií v rokoch 2001 až 2004

6 Režim zdanenia súkromných nadácií bol zmenený od roku 2001 zákonom o štátnom rozpočte na rok 2001 (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000), a to najmä tak, že došlo k doplneniu viacerých nových ustanovení do zákona o dani z príjmov právnických osôb z roku 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988, ďalej len „KStG 1988“).

7 Podľa dôvodovej správy k zákonu o štátnom rozpočte z roku 2001 je cieľom týchto ustanovení v podstate obmedziť všeobecné oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb, ktoré sa predtým vzťahovalo na súkromné nadácie, a priamo od súkromných nadácií vyberať plánovanú daň so zníženou sadzbou, ktorá sa vzťahuje na niektoré kapitálové výnosy a príjmy z podielov týchto nadácií. Táto priama daň so zníženou sadzbou bola označená ako „zálohové zdanenie“ („Zwischensteuer“; ďalej len „záloha na daň“).

8 § 13 ods. 3 KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, stanovuje:

„V prípade [súkromných] nadácií, ktoré nespadajú ani pod § 5 body 6 alebo 7, ani pod § 7 ods. 3, netreba zohľadniť ani pri príjmoch, ani pri ziskoch, ale treba ich zdaniť samostatne podľa ustanovenia § 22 ods. 3:

(1) Tuzemské a zahraničné kapitálové výnosy z

— peňažných vkladov a iných pohľadávok v úverových inštitúciách (§ 93 ods. 2 bod 3 [EStG 1988]),

— dlhopisov v zmysle § 93 ods. 3 bodov 1 až 3 [EStG 1988], keď sa pri svojej emisii z právneho, ako aj zo skutkového hľadiska ponúkajú neurčitej skupine osôb,

— dlhopisov v zmysle § 93 ods. 3 bodov 4 a 5 [EStG 1988], pokiaľ tieto kapitálové výnosy patria k príjmom z kapitálového majetku v zmysle § 27 [EStG 1988];

(2) Príjmy z prevodu podielov v zmysle § 31 [EStG 1988], pokiaľ sa neuplatňuje odsek 4.

Zdanenie (§ 22 ods. 3) kapitálových výnosov a príjmov z prevodu podielov sa neuskutoční, pokiaľ sa v zdaňovacom období poskytli príspevky v zmysle § 27 ods. 1 bodu 7 [EStG 1988] a zrazila sa z nich daň z kapitálových výnosov, a zároveň nedošlo k oslobodeniu od dane z kapitálových výnosov na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.“

9 Podľa § 22 ods. 3 KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, bola sadzba dane z príjmov právnických osôb pre kapitálové výnosy a iné príjmy súkromnej nadácie, ktoré sa majú zdaniť podľa § 13 ods. 3 KStG 1988, 12,5 %.

10 Podľa § 24 ods. 5 KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001:

„K dani z príjmov právnických osôb, ktorá pripadá na kapitálové výnosy a iné príjmy v zmysle § 13 ods. 3 a 4, sa uplatní daňový kredit na základe platobného výmeru na daň v súlade s nasledujúcimi ustanoveniami:

1. Daň z príjmov právnických osôb sa vypočíta a platí pri podaní daňového priznania, a to po určení zodpovedajúceho základu dane.

2. Nadácia poskytuje príspevky v zmysle § 27 ods. 1 bodu 7 [EStG 1988], ktoré neviedli k oslobodeniu od zdanenia v zmysle § 13 ods. 3 poslednej vety.

3. Daňový kredit dosahuje 12,5 % základu dane týkajúceho sa príspevkov na účely zrážky dane z kapitálových výnosov.

4. Nadácia vedie účet, na ktorom sa priebežne zaznamenáva ročne zaplatená daň z príjmov právnických osôb, výška kreditov a zostatok, ktorý prichádza do úvahy pri každom daňovom kredite.

5. V prípade zrušenia nadácie sa suma, ktorá prichádza do úvahy ako daňový kredit ku dňu zániku, pripíše ako kredit v celej výške.“

Spresnenia týkajúce sa režimu zálohového zdanenia v rakúskom práve

11 Dôvodová správa k zákonu o štátnom rozpočte z roku 2001, ktorú cituje vnútroštátny súd, uvádza, pokiaľ ide o zálohu na daň:

„… s účinnosťou od roku 2001 úroky z depozitných certifikátov a dlhopisov majú podliehať určitému typu zálohového zdanenia, a to s osobitne zníženou sadzbou dane. Toto zdanenie sa uplatňuje najskôr so vznikom úrokov. Keď (následne) nadácia poskytne príspevky, podľa ustanovení právnych predpisov sa pridelí daňový kredit. Objem poskytnutých príspevkov preto nemá vplyv na celkové daňové zaťaženie.

Tento systém sa vykonáva legislatívnymi zmenami v dvoch oblastiach. Po prvé menia sa ustanovenia o oslobodení od dane, ktoré sú aktuálne uvedené v § 13 ods. 2 KStG 1988. Zdanenie úrokov, ktoré boli doposiaľ oslobodené od dane, je plánované; uskutočňuje sa so zníženou sadzbou 12,5 % (pozri

§ 13 ods. 3 KStG 1988) na základe platobného výmeru. Zdanenie sa neuskutoční, keď v roku, v ktorom sa dosiahli úroky, došlo k vyplateniu dividend. Po druhé sa v § 24 ods. 5 KStG 1988 upravuje daňový kredit zodpovedajúci tejto zníženej dani; priznáva sa na základe platobného výmeru. Podmienkou tohto daňového kreditu je na jednej strane to, aby v čase podania daňového priznania bola znížená daň už skutočne zaplatená. Na druhej strane musia existovať príspevky, z ktorých bola zrazená daň z kapitálových výnosov. Daňový kredit je rovný sume 12,5 % z príspevku, čo zodpovedá zníženej sadzbe. Z formálneho hľadiska sa vyžaduje vedenie účtu, z ktorého vyplýva vývoj a stav súm, ktoré prichádzajú do úvahy v súvislosti s daňovým kreditom.

Príklad: nadácia dosiahne v roku 2001 úrokový výnos vo výške 2 miliónov rakúskych šilingov (ATS). Príspevky dosiahli v tomto roku výšku 500 000 ATS. Vzniká dlh na zálohe na daň zodpovedajúci 12,5 % z 1,5 mil. ATS, teda 187 500 ATS. V roku 2002 sa dosiahne úrokový výnos vo výške 2,5 mil. ATS. V tomto roku sa neposkytnú žiadne príspevky. Záloha na daň za rok 2002 dosahuje 312 500 ATS. Na rok 2003 pripadajú úrokové výnosy vo výške 2 miliónov ATS a príspevky dosahujú výšku 2,1 mil. ATS. V tomto roku nevzniká žiadny dlh na zálohe na daň. Zo zálohy na daň za roky 2001 a 2002 sa prizná daňový kredit zodpovedajúci 12,5 % zo 100 000 ATS, to znamená 12 500 ATS.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 Súkromná nadácia založená podľa rakúskeho práva dosiahla v rokoch 2001 a 2002 kapitálové výnosy a príjmy z prevodu podielov, na ktoré sa vzťahoval § 13 ods. 3 prvá veta KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001. Zároveň súkromná nadácia poskytla počas týchto dvoch rokov príspevky v prospech osoby rezidenta v Belgicku a inej osoby rezidenta v Nemecku.

13 V priebehu každého z týchto dvoch rokov súkromná nadácia zrazila daň z kapitálových výnosov so sadzbou 25 %, ktorej pri zdroji podliehajú príjemcovia týchto príspevkov, a odviedla ju rakúskemu daňovému úradu.

14 Následne však uvedení dvaja zahraniční príjemcovia požiadali rakúsky daňový úrad o vrátenie dane z kapitálových výnosov zrazenej z príspevkov, pričom odkazovali na zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré sú v platnosti medzi Rakúskou republikou a štátom, v ktorom sú rezidentmi. Príjemca rezident v Belgicku podal žiadosti týkajúce sa rokov 2001 a 2002 a rakúska daň z kapitálových výnosov, ktorá bola zrazená pri zdroji z príspevkov, ktoré prijal, mu bola v celom rozsahu vrátená. Príjemca rezident v Nemecku podal žiadosť len za rok 2001 a zodpovedajúca daň z kapitálových výnosov mu tiež bola vrátená.

15 V rámci svojich daňových priznaní k dani z príjmov právnických osôb za roky 2001 a 2002 súkromná nadácia znížila svoje kapitálové výnosy a príjmy z prevodov, ktoré v zásade podliehajú „zálohovému zdaneniu“ podľa § 13 ods. 3 prvej vety KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, a to tak, že od základu dane odpočítala príspevky poskytnuté uvedeným dvom príjemcom v daných rokoch. Keďže tieto príspevky boli vyššie ako kapitálové výnosy a príjmy z prevodov, súkromná nadácia priznala základ dane 0 eur, na základe čoho mala byť oslobodená od platenia akýchkoľvek daní.

16 Príslušný daňový úrad (Finanzamt) sa však domnieval, že podľa § 13 ods. 3 prvej vety KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, je vylúčené, aby sa od zdaniteľných súm odpočítali príspevky priznané príjemcom, keďže uvedení príjemcovia boli oslobodení od dane z kapitálových výnosov na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Daňový úrad preto uplatnil na kapitálové výnosy a príjmy z podielov nadobudnuté v rokoch 2001 a 2002 zálohu na daň so sadzbou 12,5 % na základe § 22 ods. 3 KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001.

17 Súkromná nadácia podala na UFS odvolanie proti stanoviskám týkajúcim sa dane z príjmov právnických osôb, ktoré jej boli oznámené za roky 2001 a 2002.

18 Subsidiárne súkromná nadácia pred UFS tvrdila, že v nasledujúcich rokoch by jej mal byť priznaný daňový kredit zodpovedajúci zálohe na daň, ktorá už bola zaplatená, a to na základe § 24 ods. 5 KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001.

19 Rozhodnutím z 10. júna 2010 UFS potvrdil dôvodnosť zálohy na daň, ktorej podliehala súkromná nadácia, a to so sadzbou 12,5 % uplatniteľnou na základ dane, ktorý sa neznižuje o príspevky príjemcom v Belgicku a v Nemecku v roku 2001 a príjemcovi v Belgicku v roku 2002.

20 UFS, ktorý potvrdil stanovisko daňového úradu, sa domnieval, že pokiaľ ide o tieto príspevky, k oslobodeniu od dane z kapitálových výnosov došlo na základe zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, čo vylučuje ich odpočítanie od základu zálohy na daň.

21 Naopak UFS čiastočne vyhovel subsidiárnemu návrhu súkromnej nadácie, ktorým sa domáhala daňového kreditu *a posteriori* na základe § 24 ods. 5 KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, za zálohu na daň za rok 2001 z dôvodu dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2002. UFS sa totiž domnieval, že príspevky poskytnuté v roku 2002 príjemcovi rezidentovi v Belgicku zakladajú nárok súkromnej nadácie na takýto čiastočný daňový kredit.

22 Súkromná nadácia podala proti tomuto rozhodnutiu UFS žalobu na Verwaltungsgerichtshof.

23 Súkromná nadácia pred vnútroštátnym súdom tvrdí, že je v rozpore s voľným pohybom kapitálu podľa článku 56 ES vylúčiť možnosť odpočítať príspevky, v prípade ktorých boli príjemcovia oslobodení od dane z kapitálových výnosov z dôvodu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, od základu dane pre výpočet zálohy na daň, a to napriek tomu, že UFS uznal, že príspevky danej povahy poskytnuté v priebehu nasledujúcich rokov môžu zakladať nárok na daňový kredit.

24 Vnútroštátny súd, ktorý už rozhodol, že cezhraničné príspevky nadácií predstavujú pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ES, sa domnieva, že je veľmi pravdepodobné, že výlučné zdanenie nadácie pri poskytnutí príspevkov zahraničným príjemcom bez toho, aby bola zdanená v prípade príspevkov tuzemským príjemcom, ako sa to vo veci samej rozhodli uplatňovať daňový úrad a UFS, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, keďže takéto opatrenie je spôsobilé odrádzať od vytvárania takýchto cezhraničných štruktúr, pričom podľa tejto zásady voľného pohybu je aj rozsahom menšie či menej významné obmedzenie v zásade zakázané.

25 Vnútroštátny súd zdôraznil, že preskúmanie prípadnej dôvodnosti obmedzenia voľného pohybu kapitálu uvedené v § 13 ods. 3 KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, komplikuje skutočnosť, že cieľ sledovaný týmto vylúčením sa nikdy v legislatívnych materiáloch neuvádzal.

26 Tento súd v tejto súvislosti uviedol, že cieľom režimu zálohového zdanenia je vyriešiť dva problémy súvisiace s daňovým režimom súkromných nadácií rezidentov. Prvý problém súvisí s tezaurovaním oslobodeným od dane z príjmov právnických osôb z dôvodu, že až do konca roka 2000 sa nezdaňovali kapitálové výnosy nadácií a ich príjmy z prevodu podielov. Druhý problém súvisí s tým, že v Rakúsku sa nezdaňujú príspevky príjemcom rezidentom v zahraničí, pričom právo zdaniť tieto príspevky prináleží výhradne členskému štátu, v ktorom je príjemca rezidentom, na základe zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

27 V tomto prípade podľa vnútroštátneho súdu platí, že ak sa má záloha na daň zaplatiť aj v prípade poskytnutia príspevku, režim zálohového zdanenia slúži na zmiernenie dôsledkov druhého problému tohto režimu zdanenia, a to neexistencie zdanenia v Rakúsku.

28 V tejto súvislosti vnútroštátny súd poznamenal, že § 13 ods. 3 posledná veta KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, tento problém iba zmiernil, ale neodstránil úplne, keďže nadácii sa neuloží konečná daň, ale len preddavok, záloha na daň, ktorá bude podľa § 24 ods. 5 KStG 1988 v znení zmien a doplnení predmetom daňového kreditu a najneskôr pri zrušení nadácie bude v celom rozsahu vrátená. Až do priznania tohto daňového kreditu však dotknutá nadácia nemôže znížiť svoj základ dane o príspevky, ktoré sú v prípade ich príjemcu oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

29 Vnútroštátny súd nevylučuje, že takéto obmedzenie v zmysle vnútroštátnej daňovej právnej úpravy porušuje voľný pohyb kapitálu stanovený v článku 56 ES, no domnieva sa, že rozdiely medzi komplexným daňovým režimom, vo veci ktorého má rozhodnúť, a otázkami, ktoré už Súdny dvor posudzoval v rámci podobných vecí, sú príliš veľké na to, aby bol takýto výklad jednoznačný.

30 Za týchto okolností Verwaltungsgerichtshof rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 56 ES vykladať v tom zmysle, že bráni režimu zdanenia kapitálových výnosov, ktoré dosiahla rakúska nadácia, a príjmov z prevodu podielov, ktorý stanovuje zdanenie nadácie ‚zálohou na daň' na účely zaistenia jediného tuzemského zdanenia len pre prípad, že na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia dochádza na strane príjemcu príspevku z nadácie k oslobodeniu od dane z kapitálových výnosov, ktorej samotné príspevky podliehajú?"

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

31 Podľa svojho znenia sa otázka vnútroštátneho súdu týka zdanenia súkromných nadácií rezidentov zálohou na daň, keď je príjemca príspevku poskytnutého takouto nadáciou oslobodený od dane v Rakúsku na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, a jej predmetom je, či sa má článok 56 ES vykladať v tom zmysle, že bráni takému režimu, aký bol vytvorený v rámci zálohového zdanenia nadácií od roku 2001, o aké ide v spore vo veci samej.

32 Ako vyplýva z bodov 7, 11, 26 až 28 predmetného rozsudku, v rozhodnutí vnútroštátneho súdu sa uvádza viacero skutočností týkajúcich sa vývoja aspektov režimu zálohového zdanenia, ktorých sa týka spor vo veci samej, pričom ide o komplexný režim, vo veci ktorého vnútroštátny súd položil svoju otázku, a ktoré preto treba na účely zodpovedania tejto otázky zohľadniť.

33 Vzhľadom na uvedené skutočnosti týkajúce sa vývoja sa zdá, že otázka vnútroštátneho súdu sa v rámci zálohového zdanenia kapitálových výnosov a príjmov z prevodu podielov, ktoré súkromná nadácia rezident nadobudla v priebehu stanoveného zdaňovacieho obdobia, týka práva takejto nadácie odpočítať zo svojho základu dane sumu príspevkov poskytnutých v danom zdaňovacom období. Toto odpočítanie sa totiž priznáva len v prípade, že príjemca príspevku podlieha v Rakúsku zdaneniu. Naopak takéto odpočítanie sa nadácii neumožní, keď je príjemca príspevku rezidentom v inom členskom štáte ako Rakúska republika a odvoláva sa na zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia s cieľom získať oslobodenie od rakúskej dane z kapitálových výnosov.

34 Preto sa vnútroštátny súd svojou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 56 ES vykladať v tom zmysle, že bráni takým daňovým právnym predpisom členského štátu, o aké ide vo veci samej, podľa ktorých v rámci zálohového zdanenia kapitálových výnosov a príjmov z prevodu podielov nadobudnutých súkromnou nadáciou rezidentom má táto nadácia právo odpočítať od svojho základu dane v danom zdaňovacom období len príspevky poskytnuté v tom istom zdaňovacom období, ktorých zdanenie znášali príjemcovia týchto príspevkov v členskom štáte zdanenia nadácie, kým takéto

odpočítanie tieto vnútroštátne daňové právne predpisy vylučujú, ak je príjemca rezidentom v inom členskom štáte a v členskom štáte zdanenia nadácie je oslobodený od dane, ktorej inak podliehajú príspevky, na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

35 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora článok 56 ods. 1 ES vo všeobecnosti zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi (rozsudky Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 23, a Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 18).

36 Keďže Zmluva o ES neobsahuje definíciu pojmu „pohyb kapitálu“ v zmysle článku 56 ods. 1 ES, Súdny dvor uznal indikatívnu hodnotu nomenklatúry obsiahnutej v prílohe I smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), aj keď táto smernica bola prijatá na základe článku 69 Zmluvy o EHS a článku 70 ods. 1 Zmluvy o EHS (teraz článok 69 Zmluvy o ES a článok 70 ods. 1 Zmluvy o ES, zrušené Amsterdamskou zmluvou), pričom podľa úvodu tejto prílohy nemá zoznam, ktorý obsahuje, taxatívnu povahu. Dary a dary pre prípad úmrtia sa nachádzajú v bode XI uvedenej prílohy I, nazvanom „Pohyby kapitálu osobnej povahy“ (rozsudky Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 24; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 19, a Komisia/Španielsko, C-127/12, EU:C:2014:2130, bod 52).

37 Súdny dvor už rozhodol, že na daňové zaobchádzanie s príspevkami, či už sú ich predmetom peniaze, hnuteľné alebo nehnuteľné veci, sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy o ES týkajúce sa pohybu kapitálu s výnimkou prípadov, keď podstatné prvky týchto transakcií sú obmedzené na jediný členský štát (pozri v tomto zmysle rozsudky Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 27; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 20, a Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, bod 18).

38 Konanie vo veci samej sa netýka priamo daňového zaobchádzania s príspevkami v zmysle rozdielneho zaobchádzania s príspevkami poskytnutými príjemcom rezidentom a príspevkami poskytnutými príjemcom rezidentom v inom členskom štáte. Týka sa daňového zaobchádzania so súkromnými nadáciami rezidentmi, ktoré je rozličné podľa toho, či príjemcovia príspevkov, ktorí sú rezidentmi v Rakúsku alebo v inom členskom štáte, podliehajú alebo nepodliehajú zdaneniu v Rakúsku v súvislosti s týmito príspevkami.

39 V konaní vo veci samej poskytla súkromná nadácia v rokoch 2001 a 2002 príspevky najmä dvom príjemcom rezidentom v inom členskom štáte ako Rakúska republika. Išlo o finančné platby bez akéhokoľvek protiplnenia zo strany príjemcov. Ako správne uviedla Európska komisia, do pojmu „pohyb kapitálu“ v zmysle článku 56 ods. 1 ES nepatrí len počiatočný vklad majetku do nadácie zo strany zakladateľa pri jej založení, ale aj neskoršie platby uskutočňované z tohto majetku v prospech príjemcov.

40 Z toho vyplýva, že situácia, o akú ide vo veci samej, keď súkromná nadácia so sídlom v Rakúsku poskytla príspevky dvom príjemcom, z ktorých jeden je rezidentom v Belgicku a druhý rezidentom v Nemecku, patrí v prípade roku 2001, ako aj roku 2002 do medzinárodného pohybu kapitálu, ktorý je na základe článku 56 ods. 1 ES chránený pred akýmkoľvek obmedzovaním.

41 V prvom rade je teda potrebné preskúmať, či vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu, ako to tvrdí tak súkromná nadácia v rámci konania vo veci samej, ako aj Komisia vo svojich písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru.

42 Režim zavedený § 13 ods. 3 KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, implikuje rozdiel v zaobchádzaní so súkromnými nadáciami rezidentmi, pokiaľ ide o ich právo na okamžité zníženie zálohy na daň podľa toho, či príjemcovia príspevkov poskytnutých týmito nadáciami v danom zdaňovacom období podliehajú alebo nepodliehajú rakúskej dani z kapitálových výnosov.

43 Ako tvrdí rakúska vláda, zatiaľ čo medzi príspevky, pri ktorých je vylúčené takéto právo na okamžité zníženie alebo vrátenie, môžu patriť aj príspevky príjemcom rezidentom v Rakúsku, pretože sú oslobodení od dane z kapitálových výnosov, medzi takéto príspevky patria najmä príspevky poskytované príjemcom nerezidentom, keďže príspevky sa v súlade s modelovou zmluvou Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) o zamedzení dvojitého zdanenia považujú v zmysle článku 21 ods. 1 uvedenej modelovej zmluvy za príjem a nie sú zdanené v Rakúsku, pretože podliehajú výlučnej daňovej právomoci štátu, v ktorom je príjemca rezidentom.

44 Ako to tvrdí Komisia, tieto pohyby kapitálu sú obmedzené pravidlom stanoveným v § 13 ods. 3 poslednej vete KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, ktorý sa vzťahuje na konanie vo veci samej.

45 Keďže príspevky poskytnuté súkromnou nadáciou rezidentom tuzemským príjemcom zakladajú nárok na zníženie zálohy na daň, ba dokonca oslobodenie od nej, na základe toho, že tento druh príspevkov je odpočítateľný od základu pre výpočet tejto dane, uvedená nadácia má pri zachovaní rovnakých podmienok natrvalo k dispozícii viac finančných prostriedkov, ktoré môže buď okamžite použiť na poskytnutie dodatočných príspevkov v prospech príjemcov rezidentov, alebo použiť na získanie dodatočných príjmov, čo by jej ďalej umožnilo poskytnúť vyššie príspevky tým istým príjemcom.

46 Navyše znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie vyplývajúce z uplatňovania § 13 ods. 3 poslednej vety KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, v prípade príspevku príjemcom oslobodeným od platenia dane z kapitálových výnosov v Rakúsku na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi štátom, v ktorom sú rezidentmi, a Rakúskou republikou, môže viesť k obmedzeniu na úrovni samotnej nadácie.

47 Nadácia, ktorej príjemcovia sú tuzemskí rezidenti a iní so sídlom v inom členskom štáte, by totiž bola odradená od poskytovania príspevkov v prospech príjemcov so sídlom v inom členskom štáte, pretože ak jej nemôže byť znížená alebo vrátená daň v súvislosti s príspevkami, záloha na daň vyberaná z jej príjmov znižuje celkové finančné prostriedky, ktoré má k dispozícii, a to tak na zvyšovanie príjmov, ako aj na poskytovanie príspevkov príjemcom rezidentom. Na úrovni nadácie by z toho vyplývala nerovnováha pri jej výbere medzi medzinárodnými príspevkami, ktoré sú daňovo znevýhodnené, a čisto tuzemskými príspevkami, ktoré sú daňovo výhodnejšie.

48 Okrem toho, ak by príspevky v prospech príjemcov rezidentov v inom členskom štáte mali pre zakladateľa ten výsledok, že by viedli k zálohovému zdaneniu príjmov jeho nadácie so sadzbou 12,5 %, založenie súkromnej nadácie, ktorej príjemcami sú rezidenti v inom členskom štáte, by bolo hneď menej zaujímavé ako založenie rovnocennej nadácie, ktorá má len príjemcov so sídlom v Rakúsku.

49 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že na to, aby sa daňové právne predpisy považovali za právne predpisy zakladajúce zakázané obmedzenie základnej slobody, nie je nevyhnutné, aby bolo daňové zaťaženie vysoké alebo konečné.

50 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora aj obmedzenie základnej slobody, ktoré je rozsahovo menšie či menej významné, je zakázané Zmluvou (pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu, rozsudok Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, bod 42, a pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, rozsudky Komisia/Francúzsko, C-34/98, EU:C:2000:84, bod 49, ako aj de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, bod 43).

51 Nevýhoda v oblasti hospodárenia, ktorá vznikla v cezhraničnej situácii, môže predstavovať obmedzenie základných slobôd, pričom rovnaká nevýhoda nevznikne v čisto tuzemskej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudky Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, body 44, 54 a 76; X a Y, C-436/00, EU:C:2002:704, body 36 a 37; Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, body 26 až 30; National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, body 36 a 37; DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, body 40 až 43, ako aj Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, body 55 až 61).

52 Rozdiel v zaobchádzaní, pokiaľ ide o výpočet zálohového zdanenia, môže spôsobiť nevýhodu v oblasti hospodárenia pre súkromnú nadáciu rezidenta, ktorá plánovala poskytnúť príspevok príjemcom rezidentom na území iného členského štátu, a mohol by teda predstavovať obmedzenie základných slobôd, ak by dotknutej nadácii nevznikla rovnaká nevýhoda v čisto tuzemskej situácii. Súkromnej nadácii, o akú ide vo veci samej, vznikla nevýhoda v oblasti hospodárenia tohto druhu z dôvodu jej príspevkov príjemcom rezidentom v Belgicku a v Nemecku v rokoch 2001 a 2002, pričom túto nevýhodu neodstránil daňový kredit, ktorý UFS priznal a ktorý odpočítal časť zálohy na daň za rok 2001 od zálohy na daň za rok 2002.

53 Uplatňovanie § 13 ods. 3 poslednej vety KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, teda vedie k obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ktoré zásadne zakazuje článok 56 ES.

54 V druhom rade je však potrebné preskúmať, či takéto obmedzenie voľného pohybu kapitálu možno objektívne odôvodniť z hľadiska ustanovení Zmluvy.

55 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES sa ustanovenia článku 56 uplatňujú „bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov… uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

56 Toto ustanovenie ako také predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu a musí sa vykladať doslovne. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovými poplatníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou (rozsudky Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 32, a FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 21).

57 Výnimka stanovená v článku 58 ods. 1 písm. a) ES je totiž sama obmedzená článkom 58 ods. 3 ES, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56“ (rozsudky Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 33, a FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 22).

58 Preto je teda potrebné rozlišovať medzi rozdielnym zaobchádzaním, ktoré je podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES prípustné, a diskrimináciou, ktorú zakazuje odsek 3 tohto článku. Z judikatúry Súdneho dvora pritom vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Okrem toho, aby mohlo byť rozdielne zaobchádzanie s oboma kategóriami príspevkov odôvodnené, nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa sledovaného spornou právnou úpravou (pozri v tomto zmysle rozsudky Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, bod 29; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, bod 34, a FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 23).

O porovnateľnosti situácií

59 Rakúska vláda tvrdí, že právna úprava, o akú ide vo veci samej, nepredstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, pretože situácia súkromnej nadácie, ktorá poskytuje príspevky príjemcom rezidentom v členskom štáte, s ktorým Rakúska republika uzatvorila zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia podľa modelovej zmluvy OECD, nie je objektívne porovnateľná so situáciou súkromnej nadácie, ktorá poskytuje príspevky príjemcom rezidentom.

60 Podľa tejto vlády je v prípade príspevkov príjemcom nerezidentom situácia súkromnej nadácie rezidenta, na ktorú sa predovšetkým vzťahuje daňová právomoc Rakúska ako štátu, nanajvýš porovnateľná so situáciou takejto nadácie v prípade príspevkov príjemcom rezidentom, pretože tento členský štát môže predovšetkým vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k príspevkom príjemcom nerezidentom.

61 To neplatí vo všeobecnosti, keďže zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia vypracovaných podľa modelu OECD vyplýva, že Rakúska republika nedisponuje daňovou právomocou vo veci príspevkov príjemcom nerezidentom. Preto v prípade neexistencie objektívnej porovnateľnosti situácií nie je potrebné uplatniť voči nadácii mechanizmus úľavy na zálohu na daň, ktorý sa priznáva v prípade príspevkov príjemcom rezidentom s cieľom zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu a zabezpečiť jediné systematické zdanenie na vnútroštátnom území.

62 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že na rozdiel od toho, čo tvrdí rakúska vláda, tento rozdiel v zaobchádzaní nemožno vysvetliť rozdielnou objektívnou situáciou nadácie.

63 Ako to totiž zdôraznila Komisia vzhľadom na článok 58 ods. 1 písm. a) ES, poskytovanie príspevkov rakúskymi súkromnými nadáciami príjemcom rezidentom je situácia, ktorá je objektívne porovnateľná so situáciou, keď tieto isté nadácie poskytujú príspevky príjemcom rezidentom v inom členskom štáte. V obidvoch prípadoch ide o príspevky poskytnuté z majetku súkromnej nadácie alebo z prírastkov k majetku, ktoré vznikli vďaka používaniu tohto majetku.

64 Navyše je potrebné zdôrazniť, že v rámci zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré Rakúska republika uzatvorila na jednej strane s Belgickým kráľovstvom, ako aj so Spolkovou republikou Nemecko na strane druhej, a ktoré v súlade s modelovou zmluvou OECD priznávajú výhradné právo každému zo zmluvných štátov ukladať dane príjemcom príspevkov rezidentom na svojom území, Rakúska republika sa vzdala výkonu svojej daňovej právomoci nad príspevkami osobám rezidentom v týchto dvoch iných členských štátoch. Preto sa nemôže odvolávať na rozdielnu objektívnu situáciu súkromných nadácií rezidentov, a to že príjemcovia príspevkov, ktoré im tieto nadácie poskytujú, sú buď rezidentmi v Rakúsku a podliehajú tu dani, alebo sú rezidentmi v jednom z týchto dvoch iných členských štátov a nepodliehajú jeho daňovej právomoci, s cieľom podriadiť nadácie poskytujúce príspevok týmto príjemcom osobitnej dani z dôvodu, že títo príjemcovia nepodliehajú jeho daňovej právomoci.

65 Okrem toho aj keď je potrebné zohľadniť aj príjemcov príspevkov poskytnutých týmito nadáciami, je potrebné zdôrazniť, že z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že cieľom režimu zálohy na daň je zaviesť „plánované“ zdanenie súkromných nadácií, ktorým sa majú eliminovať snahy súkromných nadácií o tezaurovanie, pričom výber zálohy na daň má len dočasnú povahu. V súlade s kvalifikáciou tejto dane ako „záloha“ by táto daň mala byť v celom rozsahu vrátená najneskôr pri zrušení súkromnej nadácie, pretože nadáciu oprávňuje na daňový kredit vo výške súm, ktoré zaplatila ako zálohu na daň. Miesto, v ktorom je príjemca príspevku rezidentom, je v tejto súvislosti irelevantné.

O existencii naliehavého dôvodu všeobecného záujmu

66 Tiež je potrebné preskúmať, či obmedzenie pohybu kapitálu vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, možno objektívne odôvodniť naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

67 V prvom rade je potrebné overiť, či rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, možno odôvodniť potrebou zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ako uvádza rakúska vláda.

68 V tejto súvislosti je na jednej strane potrebné pripomenúť, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi je legitímnym cieľom uznaným Súdnym dvorom. Na druhej strane z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Európskej únie majú členské štáty naďalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu (rozsudky DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, body 46 a 47; Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 64, ako aj Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 40).

69 Za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, sa však toto odôvodnenie nezdá preukázané.

70 Odôvodnenie týkajúce sa potreby zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi môže byť pripustené najmä vtedy, ak sa daňový režim usiluje zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri v tomto zmysle rozsudky Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, bod 42; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 54, a Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, bod 66).

71 V tejto veci, ako to bolo už uvedené v bode 64 predmetného rozsudku, bola otázka rozdelenia daňovej právomoci medzi Rakúsku republiku a Belgické kráľovstvo na jednej strane, ako aj Spolkovú republiku Nemecko na druhej strane, upravená v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, uzavretých s týmito dvomi členskými štátmi, ktoré v súlade s modelovou zmluvou OECD priznali výhradné právo každému zo zmluvných štátov ukladať dane príjemcom príspevkov rezidentom na svojom území. Inak povedané, keďže Rakúska republika sa v týchto zmluvách vzdala výkonu svojej daňovej právomoci vo veci príspevkov osobám rezidentom v týchto dvoch iných členských štátov, nemôže sa domáhať vyváženého rozdelenia daňovej právomoci s cieľom podriadiť nadácie, ktoré poskytujú príspevok týmto osobám, osobitnej dani, a to z dôvodu, že tieto osoby nepodliehajú jej daňovej právomoci. Tento členský štát tak dobrovoľne súhlasil s takým rozdelením daňovej právomoci, ako vyplýva zo samotných ustanovení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré uzatvoril s Belgickým kráľovstvom a so Spolkovou republikou Nemecko.

72 V takej situácii, o akú ide vo veci samej, zaťažuje daňová povinnosť súkromnú nadáciu bez možnosti odpočítania alebo vrátenia dane z dôvodu poskytnutého príspevku, ak podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nie je príjemca príspevku zdaniteľnou osobou v súvislosti s rakúskou daňou z kapitálových výnosov. Rakúska vláda tvrdí, že obmedzujúce účinky § 13 ods. 3 poslednej vety KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, možno odôvodniť skutočnosťou, že jeho cieľom je zaistiť jediné zdanenie určitých kapitálových výnosov a príjmov z podielov nadobudnutých súkromnou nadáciou v Rakúsku.

73 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že vo viacerých konaniach týkajúcich sa situácií, v ktorých sa členský štát snažil kompenzovať nemožnosť podriadiť daňovému režimu jednu zdaniteľnú osobu tým, že daňovému režimu podriadil inú zdaniteľnú osobu, pričom ide najmä o veci, v ktorých boli vydané rozsudky Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) a Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), Súdny dvor preskúmal dôvody uvádzané na účely odôvodnenia obmedzenia na

základe predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy, predovšetkým tvrdenie, že uvedená právna úprava slúži na zaistenie jediného zdanenia určitých príjmov v členskom štáte. V žiadnej z týchto vecí však Súdny dvor neuznal zásadu jediného zdanenia ako platné odôvodnenie.

74 Okrem toho vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), a ktorá sa týkala daňového zaobchádzania v oblasti dane z príjmov právnických osôb a zohľadnenia strát, Súdny dvor v bode 51 tohto rozsudku uviedol, že okolnosť, že podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je zisk pripísateľný stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v členskom štáte zdaniteľný iba v tomto členskom štáte a že v dôsledku toho iný členský štát, ktorý je zmluvnou stranou tejto zmluvy, nemôže vykonávať svoju daňovú právomoc, pokiaľ ide o zisk pripísateľný uvedenej stálej prevádzkarni, nemôže systematicky odôvodniť akékoľvek odmietnutie poskytnutia výhody spoločnosti usadenej na území tohto posledného uvedeného členského štátu, ktorej patrí uvedená stála prevádzkareň.

75 Takéto odmietnutie by totiž znamenalo, že rozdielne zaobchádzanie by bolo odôvodnené len tým, že spoločnosť nachádzajúca sa v členskom štáte rozvinula cezhraničnú hospodársku činnosť, ktorá nemá okamžite vytvárať daňové príjmy v prospech tohto členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, bod 52 a citovanú judikatúru).

76 Rovnakým spôsobom Súdny dvor rozhodol, že existencia výhody vyplývajúcej z nižšieho daňového zaťaženia dcérskej spoločnosti usadenej v členskom štáte, ktorý je odlišný od toho, v ktorom bola založená materská spoločnosť, sama osebe nedovoľuje poslednému uvedenému členskému štátu vyvážiť túto výhodu menej výhodným daňovým zaobchádzaním s materskou spoločnosťou. Nutnosť predchádzať zníženiu daňových príjmov nie je uvedená ani medzi cieľmi uvedenými v článku 46 ods. 1 ES, ani medzi naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie slobody zakotvenej v Zmluve (pozri v tomto zmysle rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 49).

77 Tieto úvahy sú relevantné aj v rámci konania vo veci samej, pokiaľ ide o rozdielne daňové zaobchádzanie s nadáciami podľa toho, či poskytnuté príspevky zakladajú alebo nezakladajú zdanenie ich príjemcov v Rakúsku.

78 V každom prípade je potrebné konštatovať, pokiaľ ide o príspevky zahraničným príjemcom, na ktoré sa vzťahuje § 13 ods. 3 posledná veta KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, že záloha na daň vyberaná od tuzemskej súkromnej nadácie nezabezpečuje jediné zdanenie príjmov uvedených v prvej vete tohto ustanovenia.

79 Ako je totiž uvedené v bode 28 predmetného rozsudku, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že daňová povinnosť zaťažujúca súkromnú nadáciu nie je konečná. Podľa vnútroštátneho súdu režim zálohového zdanenia, o aký ide v spore vo veci samej, uplatňujúci sa na nadáciu, len zmierňuje problém vytvorený zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia týkajúceho sa príjemcu, a to bez toho, aby ho úplne odstránil, keďže nadácii sa neuloží konečná daň, ale len preddavok, ktorý bude podľa § 24 ods. 5 KStG 1988, zmeneného a doplneného zákonom o štátnom rozpočte z roku 2001, predmetom daňového kreditu najneskôr pri zrušení nadácie.

80 V druhom rade rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, nemožno odôvodniť ani potrebou zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového režimu.

81 Na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo byť úspešné, Súdny dvor vyžaduje, aby bola preukázaná existencia priameho vzťahu medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, keďže priamy charakter tohto vzťahu musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (pozri v tomto zmysle rozsudky Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, body 43 a 44; Komisia/Nemecko, C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 55, ako aj Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 47).

82 Takýto priamy vzťah v tomto prípade chýba z viacerých dôvodov.

83 Najprv je potrebné uviesť, že takýto priamy vzťah neexistuje, ak ide najmä o rozdielne dane alebo o daňové zaobchádzanie s rozdielnymi daňovníkmi (pozri v tomto zmysle rozsudky DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, bod 47, ako aj Grünewald, EU:C:2015:109, bod 49). Platí to v tomto prípade, pretože odpočítanie sumy zodpovedajúcej príspevkom poskytnutým súkromnou nadáciou ako zdaniteľnou osobou v súvislosti so zálohou na daň a ich zdanenie na ťarchu ich príjemcu sa nevyhnutne týka rozdielnych daňovníkov.

84 Navyše ako uviedla Komisia, ak daňová výhoda príjemcu rezidenta v inom členskom štáte pozostáva z trvalého oslobodenia od rakúskej dane z kapitálových výnosov v rozsahu, ktorý sa navyše mení v závislosti od jednotlivej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, súkromnej nadácii vznikne len dočasná daňová nevýhoda z dôvodu zálohy na daň.

85 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takým daňovým právnym predpisom členského štátu, o aké ide vo veci samej, podľa ktorých v rámci zálohového zdanenia kapitálových výnosov a príjmov z prevodu podielov nadobudnutých súkromnou nadáciou rezidentom má táto nadácia právo odpočítať od svojho základu dane v danom zdaňovacom období len príspevky poskytnuté v tom istom zdaňovacom období, ktorých zdanenie znášali príjemcovia týchto príspevkov v členskom štáte zdanenia nadácie, kým takéto odpočítanie tieto vnútroštátne daňové právne predpisy vylučujú, ak je príjemca rezidentom v inom členskom štáte a v členskom štáte zdanenia nadácie je oslobodený od dane, ktorej inak podliehajú príspevky, na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

O trovách

86 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takým daňovým právnym predpisom členského štátu, o aké ide vo veci samej, podľa ktorých v rámci zálohového zdanenia kapitálových výnosov a príjmov z prevodu podielov nadobudnutých súkromnou nadáciou rezidentom má táto nadácia právo odpočítať od svojho základu dane v danom zdaňovacom období len príspevky poskytnuté v tom istom zdaňovacom období, ktorých zdanenie znášali príjemcovia týchto príspevkov v členskom štáte zdanenia nadácie, kým takéto odpočítanie tieto vnútroštátne daňové právne predpisy vylučujú, ak je príjemca rezidentom v inom členskom štáte a v členskom štáte zdanenia nadácie je oslobodený od dane, ktorej inak podliehajú príspevky, na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Podpisy