Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 17. septembra 2015*

„Predhodno odločanje — Prosti pretok kapitala — Člen 56 ES — Vmesna obdavčitev dohodkov nacionalne ustanove iz kapitala in iz odsvojitve deležev — Zavrnitev pravice, da se od davčne osnove odštejejo donacije v korist prejemnikov nerezidentov, ki na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčenja niso obdavčeni v državi članici, v kateri je obdavčena ustanova“

V zadevi C-589/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (Avstrija) z odločbo dne 23. oktobra 2013, ki je prispela na Sodišče 19. novembra 2013, v postopku, ki ga je sprožila

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

nasprotna stranka

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, C. Vajda, A. Rosas (poročevalec), E. Juhász in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. januarja 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za avstrijsko vlado C. Pesendorfer, J. Bauer in M. Klamert, agenti,

— za Evropsko komisijo A. Cordewener, W. Roels in M. Wasmeier, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 56(1) ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru tožbe, ki jo je vložila F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (v nadaljevanju: zasebna ustanova) zoper odločbo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (neodvisni finančni senat, izpostava Dunaj, v nadaljevanju: UFS), s katero ji je bila zavrnjena pravica do upoštevanja donacij prejemnikom, ki so rezidenti drugih držav članic, pri izračunu davka, ki ga je bila ta zasebna ustanova dolžna plačati za davčni leti 2001 in 2002.

Avstrijsko pravo

3 Nacionalna ureditev, ki je upoštevna za spor o glavni stvari, je ureditev obdavčenja zasebnih ustanov v letih 2001 in 2002.

Sistem obdavčitve zasebnih ustanov pred letom 2001

4 Zasebne ustanove („Privatstiftungen“) je avstrijski zakonodajalec uvedel leta 1993 v okviru zakona o zasebnih ustanovah (Privatstiftungsgesetz, BGBl., št. 694/1993).

5 Zasebne ustanove so zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb. Vendar so bili na podlagi ureditve, ki je veljala do konca leta 2000, dohodki iz kapitala in iz deležev, če so jih prejele zasebne ustanove, na splošno oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb na ravni ustanove. Obdavčitev je tako nastopila takrat, ko so bili dohodki ustanove preneseni na različne prejemnike z donacijami, ki jih je podelila ustanova. Na podlagi člena 27(1), točka 7, zakona o dohodnini iz leta 1988 (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG 1988) so bile te donacije na ravni prejemnika obravnavane kot dohodki iz kapitala, za katere je bilo treba plačati davek na dohodek iz kapitala po stopnji 25 %.

Sistem obdavčitve zasebnih ustanov med letoma 2001 in 2004

6 Sistem obdavčitve zasebnih ustanov je bil od leta 2001 dalje spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001 (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, št. 142/2000), zlasti z uvedbo več novih določb v zakon o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 (Körperschaftssteuergesetz 1988, v nadaljevanju: KStG 1988).

7 V skladu s pojasnili k spremljevalnemu zakonu k proračunu iz leta 2001 so bile te določbe v bistvu namenjene zmanjšanju splošne oprostitve od davka od dohodkov pravnih oseb, do katere so bile do takrat upravičene zasebne ustanove, in temu, da se pobira cedularni davek po znižani davčni stopnji od nekaterih dohodkov zasebnih ustanov iz kapitala in iz deležev neposredno pri teh ustanovah. Ta neposredni davek po znižani davčni stopnji je bil opredeljen kot „vmesni davek“ („Zwischensteuer“, v nadaljevanju: vmesni davek).

8 Člen 13(3) KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, določa:

„Pri zasebnih ustanovah, za katere se ne uporablja člen 5, točki 6 ali 7, ali člen 7(3), se ne upoštevajo kot dohodki ali prihodki, ampak so na podlagi člena 22(3) predmet ločene obdavčitve:

1. domači in tuji dohodki iz kapitala iz naslova

   — denarnih vlog in drugih terjatev pri kreditnih institucijah (člen 93(2), točka 3, [EStG 1988]),

— dolžniških instrumentov v smislu člena 93(3), točke od 1 do 3, [EStG 1988], če so ob izdaji tako pravno kot dejansko namenjeni nedoločenemu krogu oseb,

— dolžniških instrumentov v smislu člena 93(3), točki 4 in 5, [EStG 1988], če ti dohodki iz kapitala sodijo med dohodke iz kapitala v smislu člena 27 [EStG 1988].

2. Dohodki iz odsvojitve deležev v smislu člena 31 [EStG 1988], če se ne uporablja odstavek 4.

Dohodki iz kapitala in dohodki iz odsvojitve deležev niso obdavčeni (člen 22(3)), če so se v obdobju odmere izplačale donacije v smislu člena 27(1), točka 7, [EStG 1988], od česar je bil odtegnjen davek na dohodek iz kapitala in ni prišlo do oprostitve davka na dohodek iz kapitala na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.“

9 Na podlagi člena 22(3) KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, je znašal davek od dohodkov pravnih oseb za dohodke iz kapitala in druge dohodke zasebnih ustanov, ki so obdavčeni na podlagi člena 13(3) KStG 1988 12,5 %.

10 Člen 24(5) KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, določa:

„Pri davku od dohodkov pravnih oseb, ki se plačuje od dohodkov iz kapitala in drugih dohodkov v smislu člena 13(3) in (4), se pri odmeri davka upošteva dobropis v skladu z naslednjimi določbami:

1. Davek od dohodkov pravnih oseb je pri oddaji davčne napovedi zaradi odmere določen in plačan.

2. Zasebna ustanova izplačuje donacije v smislu člena 27(1), točka 7, [EStG 1988], ki niso pripeljale do neobdavčitve v skladu s členom 13(3), zadnji stavek.

3. Dobropis znaša 12,5 % merodajne davčne osnove donacij za namene odtegnitve davka na dohodek iz kapitala.

4. Zasebna ustanova vodi ločeno evidenco, v kateri se tekoče vodijo letni davek od dohodkov pravnih oseb, dobropisi in preostali znesek, ki ga je mogoče uveljavljati kot dobropis.

5. V primeru prenehanja zasebne ustanove se znesek, ki se lahko uporabi kot dobropis, ob prenehanju ustanove, v celoti kreditira.“

Pojasnila glede sistema vmesne obdavčitve v avstrijskem pravu

11 V pojasnilih predloga spremljevalnega zakona k proračunu iz leta 2001, ki jih navaja predložitveno sodišče, je glede vmesnega davka navedeno:

„[…] od leta 2001 [naj bi bili] [z]neski obresti iz denarnih vlog in dolžniških instrumentov […] predmet neke vrste vmesne obdavčitve in sicer po posebej nizki davčni stopnji. Ta obdavčitev sprva zadeva pobrane obresti. Če zasebna ustanova (v nadaljevanju) izplačuje donacije, pa se v skladu s podrobnejšimi zakonskimi določbami prizna dobropis. Obseg izplačanih donacij torej ne spreminja celotne davčne obremenitve.

Sistem se z zakonodajnimi spremembami uvede na dveh področjih. Prvič, dosedanje določbe o oprostitvah iz člena 13(2) KStG 1988 so bile ustrezno prilagojene. Dohodki, ki so bili doslej oproščeni plačila davka, so obdavčeni na podlagi t. i. cedularne obdavčitve po znižani davčni stopnji 12,5 % (glej člen 13(3)) v okviru davčne odmere. Do obdavčitve ne pride, če v letu, ko so bili dohodki prejeti, pride do izplačil. Drugič, člen 24(5) KStG 1988 predvideva dobropis, ki ustreza temu znižanemu

davku; se uporabi v okviru odmere. Ta davčni dobropis terja, da je znižani davek v trenutku oddaje davčne napovedi že dejansko plačan. Nadalje morajo biti izplačane donacije, od katerih je bil odtegnjen davek na dohodek iz kapitala. Dobropis znaša znižano davčno stopnjo v višini 12,5 % donacije. S formalnega vidika se zahteva vodenje ločene evidence, iz katere so razvidni zneski (njihovo gibanje in stanje), za katere je mogoč dobropis.

Primer: zasebna ustanova v letu 2001 ustvari 2 milijona šilingov (ATS) obresti. Donacije so v tem letu znašale 500.000 ATS. Vmesni davek znaša 12,5 % od 1,5 milijona ATS, torej 187.500 ATS. V letu 2002 se ustvari 2,5 milijona ATS obresti. V tem letu ne pride do donacij. Vmesni davek za leto 2002 znaša 312.500 ATS. V letu 2003 se ustvari 2 milijona ATS obresti, donacije so prestavljale 2.100.000 ATS. V tem letu ne nastopi obveznost plačila vmesnega davka. Od vmesnih davkov za leti 2001 in 2002 pridobi davčni dobropis v višini 12,5 % od 100.000 ATS, torej 12.500 ATS.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12 Zasebna ustanova, ki je bila ustanovljena na podlagi avstrijskega prava, je med letoma 2001 in 2002 ustvarila dohodke iz kapitala in dohodke iz odsvojitve deležev, ki spadajo na področje uporabe člena 13(3), prvi stavek, KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001. Ob tem je zasebna ustanova v teh dveh letih izplačala donacije osebi, rezidentki Belgije, in osebi, rezidentki Nemčije.

13 Zasebna ustanova je med vsakim od teh dveh let odbila davek na dohodek iz kapitala po stopnji 25 %, ki ga morata pri viru plačati prejemnika teh donacij, in ga odvedla avstrijski davčni upravi.

14 Vendar sta nato tuja prejemnika od avstrijske davčne uprave zahtevala vračilo davka na dohodek iz kapitala, ki je bil odtegnjen od donacij, pri čemer sta se sklicevala na veljavni konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Republiko Avstrijo in državama, katerih rezidenta sta bila. Prejemnik, ki je bil rezident Belgije, je vložil zahtevka za leti 2001 in 2002 ter prejel vračilo celotnega avstrijskega davka na dohodek iz kapitala, ki je bil odtegnjen pri viru od donacij, ki jih je prejel. Prejemnik, ki je bil rezident Nemčije, je vložil zahtevek zgolj za leto 2001 in je prav tako prejel ustrezno vračilo davka na dohodek iz kapitala.

15 Zasebna ustanova je v okviru napovedi davka od dohodkov pravnih oseb za leti 2001 in 2002 zmanjšala dohodke iz kapitala in dohodke iz odsvojitev, ki so načeloma predmet „vmesne obdavčitve“ na podlagi člena 13(3), prvi stavek, KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, tako da je od davčne osnove odštela donacije, ki jih je izplačala zgoraj navedenima prejemnikoma v teh letih. Ker so bile te donacije višje kot dohodki iz kapitala in iz odsvojitev, je zasebna ustanova prijavila davčno osnovo v višini 0 EUR, tako da ji ne bi bilo treba plačati nikakršnega davka.

16 Pristojna Finanzamt (davčna uprava) pa je menila, da donacij, ki so bile izplačane prejemnikoma, ni bilo mogoče odšteti od zneskov, ki so obdavčeni na podlagi člena 13(3), prvi stavek, KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, ker sta bila zgoraj navedena prejemnika na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja oproščena davka na dohodek iz kapitala. Zato je Finanzamt za dohodke iz kapitala in deležev, prejete v letih 2001 in 2002, naložila plačilo vmesnega davka po stopnji 12,5 % na podlagi člena 22(3) KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001.

17 Zasebna ustanova je pri UFS vložila tožbo zoper odločbi o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb, ki sta ji bili vročeni za leti 2001 in 2002.

18 Zasebna ustanova je pred UFS podredno trdila, da bi ji bilo treba za naslednja leta priznati davčni dobropis, ki ustreza predhodno plačanemu vmesnemu davku, na podlagi člena 24(5) KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001.

19 UFS je z odločbo z dne 10. junija 2010 potrdil utemeljenost tega, da je bilo zasebni ustanovi naloženo plačilo vmesnega davka po takrat veljavni stopnji 12,5 % od davčne osnove, ki ni bila zmanjšana za donacije, izplačane prejemnikoma v Belgiji in v Nemčiji v letu 2001 in prejemniku v Belgiji v letu 2002.

20 UFS, ki je potrdil stališče Finanzamt, je menil, da za te donacije velja oprostitev plačila davka na dohodek iz kapitala na podlagi konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, kar izključuje njihov odbitek od davčne osnove za vmesni davek.

21 Nasprotno pa je UFS delno ugodil podrednemu zahtevku zasebne ustanove za *a posteriori* priznanje davčnega dobropisa na podlagi 24(5) KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, kar zadeva vmesni davek za leto 2001, iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb za davčno leto 2002. UFS je namreč menil, da so donacije, ki so bile izplačane med letom 2002 prejemniku rezidentu Belgije, upravičevale, da se zasebni ustanovi prizna ta delni davčni dobropis.

22 Zasebna ustanova je zoper to odločbo UFS vložila pritožbo pri Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče).

23 Zasebna ustanova pred predložitvenim sodiščem trdi, da je izključitev tega, da se donacije, za katere so bili prejemniki zaradi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja oproščeni plačila davka od dohodka iz kapitala, odštejejo od osnove za izračun vmesnega davka, v nasprotju s prostim pretokom kapitala, ki ga določa člen 56 ES, čeprav UFS priznava, da tovrstne donacije, izplačane v prihodnjih letih, lahko dajejo pravico do dobropisa.

24 Predložitveno sodišče, ki je že razsodilo, da gre v primeru čezmejnih donacij ustanov za pretok kapitala v smislu člena 56 ES, meni, da je zelo verjetno, da izključno obdavčenje zasebne ustanove v primeru donacij, izplačanih tujim prejemnikom, in njeno neobdavčenje v primeru donacij, izplačanih nacionalnim prejemnikom, kakor sta v postopku v glavni stvari odločila Finanzamt in UFS, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ker lahko tak ukrep odvrne od takšnih čezmejnih transakcij, čeprav je v skladu s tem načelom prostega pretoka načeloma prepovedana tudi omejitev, katere obseg je omejen ali ki je manj pomembna.

25 Predložitveno sodišče navaja, da je preizkus morebitne upravičenosti omejitve prostega pretoka kapitala, ki jo povzroča člen 13(3) KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, otežen, ker cilj, ki se želi doseči s to izključitvijo, v pripravljalnem gradivu ni bil nikoli predstavljen.

26 Navedeno sodišče glede tega navaja, da je bil sistem vmesne obdavčitve namenjen odpravi dveh problemov, povezanih z davčno ureditvijo glede zasebnih ustanov rezidentk. Prvi problem je bil povezan s tezavrizacijo brez plačila davka od dohodkov pravnih oseb, ker do konca leta 2000 dohodki, ki so jih dobile ustanove iz kapitala in iz odsvojitve deležev niso bili obdavčeni. Drugi problem je bil povezan s tem, da v Avstriji donacije prejemnikom tujim rezidentom niso bile obdavčene, ker je lahko na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja te donacije obdavčila zgolj država članica, katere rezident je bil prejemnik.

27 V obravnavani zadevi predložitveno sodišče navaja, da kadar je treba vmesni davek plačati kljub izplačilu donacije, je namen sistema vmesne obdavčitve omiliti posledice drugega od problemov, ki ga povzroča ta ureditev obdavčenja, in sicer neobdavčitve v Avstriji.

28 V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da se je s členom 13(3), zadnji stavek, KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, ta problem zgolj omilil, ne pa tudi v celoti odpravil, ker ustanova ni dokončno obdavčena, temveč se jo zgolj obremeni z vmesnim davkom, ki bo v skladu s členom 24(5) KStG 1988, kakor je bil spremenjen, predmet dobropisa in v celoti povrnjen najkasneje ob prenehanju ustanove. Vendar zadevna ustanova do priznanja tega dobropisa svoje davčne osnove ne more zmanjšati za donacije, za katere je prejemnik oproščen plačila davka na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

29 Predložitveno sodišče ne izključuje, da ta omejitev, ki jo povzroča nacionalna davčna zakonodaja, ovira prosti pretok kapitala, ki ga zagotavlja člen 56 ES, vendar meni, da se zapleteni davčni sistem, ki je predmet njegove presoje, preveč razlikuje od sistemov, ki jih je Sodišče že obravnavalo v okviru podobnih zadev, da bi bila takšna razlaga očitna.

30 V teh okoliščinah je Verwaltungsgerichtshof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 56 ES razlagati tako, da sistemu obdavčitve dohodkov iz kapitala in dohodkov iz odsvojitve deležev, ki jih je pridobila avstrijska zasebna ustanova in ki predvideva obdavčitev zasebne ustanove v obliki ‚vmesnega davka' zaradi zagotovitve nacionalne enkratne obdavčitve, nasprotuje samo v primeru, če je zaradi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja koristnik donacij od zasebne ustanove oproščen plačila davka na dohodek iz kapitala od prejetih donacij?"

Vprašanje za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

31 Vprašanje predložitvenega sodišča se glede na besedilo nanaša na obdavčitev zasebne ustanove rezidentke v obliki vmesnega davka, kadar je zaradi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja prejemnik donacije te ustanove oproščen plačila davka v Avstriji, in je namenjeno ugotovitvi, ali je treba člen 56 ES razlagati tako, da nasprotuje sistemu, kakršen je uveden v okviru vmesne obdavčitve ustanov od leta 2001 dalje, ki je predmet spora o glavni stvari.

32 Kot izhaja iz točk 7, 11 in od 26 do 28 te sodbe, predložitvena odločba vsebuje različne navedbe v zvezi z vidiki sistema vmesne obdavčitve, na katere se nanaša spor o glavni stvari, ki je zapleten sistem, v okviru katerega je predložitveno sodišče, kot samo trdi, postavilo vprašanje in ki ga je zato treba upoštevati pri razumevanju tega vprašanja.

33 Ob upoštevanju teh navedb se poizvedovanja predložitvenega sodišča v okviru vmesne obdavčitve, ki se uporabi za dohodke iz kapitala in dohodke iz odsvojitve deležev, ki jih ustvari zasebna ustanova rezidentka v določenem davčnem obdobju, nanašajo na pravico te ustanove, da od davčne osnove odšteje znesek donacij, ki jih je izplačala v istem davčnem obdobju. To odštetje je namreč dovoljeno le, če je prejemnik donacije obdavčen v Avstriji. Nasprotno pa ustanova do tega odštetja ni upravičena, če je prejemnik donacije rezident druge države članice kot Avstrije in se sklicuje na konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, da bi bil oproščen plačila avstrijskega davka na dohodek iz kapitala.

34 Zato želi predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali je treba člen 56 ES razlagati tako, da nasprotuje davčni zakonodaji države članice, kakršna je ta iz zadeve v glavni stvari, na podlagi katere v okviru vmesne obdavčitve, ki se uporabi za dohodke iz kapitala in dohodke iz odsvojitve deležev, ki jih ustvari zasebna ustanova rezidentka, ta ustanova od davčne osnove za dano davčno obdobje lahko odšteje samo tiste donacije, ki jih je izplačala v tem davčnem obdobju in ki so bile obdavčene v breme prejemnikov teh donacij v državi članici, v kateri je

obdavčena ta ustanova, medtem ko ta nacionalna davčna zakonodaja to odštetje izključuje, če je prejemnik rezident druge države članice in je v državi članici, v kateri je obdavčena ustanova, na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja oproščen davka, ki ga je načeloma treba plačati od donacij.

Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

35 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča člen 56(1) ES na splošno prepoveduje omejitve pretoka kapitala med državami članicami (sodbi Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, točka 23, in Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 18).

36 Ker v Pogodbi ES pojem „pretok kapitala“ v smislu člena 56(1) ES ni opredeljen, je Sodišče usmerjevalno vrednost priznalo nomenklaturi, navedeni v Prilogi I k Direktivi Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe [razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo] (88/361/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10), čeprav je bila ta sprejeta na podlagi členov 69 EGS in 70(1) EGS (postala člena 69 ES in 70(1) ES, razveljavljena z Amsterdamsko pogodbo), pri čemer je v uvodu te priloge pojasnjeno, da seznam, ki ga vsebuje, ni izčrpen. Darila in dotacije pa so navedeni v delu XI navedene Priloge I, naslovljenem „Osebni pretoki kapitala“ (sodbe Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, točka 24; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 19, in Komisija/Španija, C-127/12, EU:C:2014:2130, točka 52).

37 Sodišče je že razsodilo, da se za davčno obravnavanje donacij v denarju, nepremičninah ali premičninah uporabljajo določbe Pogodbe o pretoku kapitala, razen če so njihovi temeljni elementi omejeni na eno samo državo članico (glej v tem smislu sodbe Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, točka 27; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 20, in Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, točka 18).

38 Postopek v glavni stvari se ne nanaša neposredno na davčno obravnavanje donacij v smislu različnega obravnavanja donacij prejemnikom rezidentom in donacij prejemnikom rezidentom druge države članice. Nanaša se na davčno obravnavanje zasebnih ustanov rezidentk, ki se razlikuje glede na to, ali so donacije, ki jih izplačajo prejemnikom, ki so rezidenti Avstrije ali druge države članice, obdavčene, kar zadeva te prejemnike, v Avstriji ali ne.

39 V zadevi v glavni stvari je zasebna ustanova med letoma 2001 in 2002 med drugim izplačala donacije dvema prejemnikoma, ki sta bila rezidenta drugih držav članic kot Republike Avstrije. Šlo je za denarna izplačila brez kakršne koli protidajatve s strani prejemnikov. Kot pravilno navaja Evropska komisija, pojem „pretok kapitala“ v smislu člena 56(1) ES zajema ne samo to, da ustanovitelj zagotovi začetno premoženje ustanove ob njeni ustanovitvi, ampak tudi poznejša izplačila iz tega premoženja v korist prejemnikov.

40 Zato položaj, kakršen je predmet zadeve v glavni stvari, v katerem zasebna ustanova s sedežem v Avstriji izplača donacije dvema prejemnikoma, od katerih je eden rezident Belgije, drugi pa rezident Nemčije, tako za leto 2001 kot za leto 2002 spada na področje mednarodnega pretoka kapitala, ki je na podlagi člena 56(1) ES varovan pred vsakršnimi omejitvami.

41 Zato je treba na prvem mestu preučiti, ali, kot trdita zasebna ustanova v okviru postopka v glavni stvari in Komisija v pisnih stališčih pred Sodiščem, nacionalna zakonodaja, kakršna je predmet zadeve v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala.

42 Sistem, ki je bil uveden s členom 13(3) KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, predvideva različno obravnavanje zasebnih ustanov rezidentk glede njihove pravice do takojšnjega zmanjšanja vmesnega davka v odvisnosti od tega, ali so prejemniki donacij, ki jih izplačajo te ustanove v danem davčnem obdobju, dolžni plačati avstrijski davek na dohodek iz kapitala.

43 Čeprav, kot navaja avstrijska vlada, donacije, za katere je ta pravica do takojšnjega zmanjšanja ali do takojšnjega vračila izključena, lahko zajemajo tudi donacije prejemnikom, ki so rezidenti Avstrije, če so ti oproščeni davka na dohodek iz kapitala, so take donacije zlasti donacije prejemnikom nerezidentom, ker se v skladu z modelom konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki ga je pripravila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), donacije obravnavajo kot dohodek v smislu člena 21(1) navedenega modela konvencije in niso obdavčene v Avstriji, ampak spadajo pod izključno davčno pristojnost države, katere rezident je prejemnik.

44 Kot trdi Komisija, je ta pretok kapitala omejen s pravilom iz člena 13(3), zadnji stavek, KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, ki se uporabi v zadevi v glavni stvari.

45 Ker donacije, ki jih zasebna ustanova rezidentka podeli nacionalnim prejemnikom, ustvarijo pravico do zmanjšanja ali celo do oprostitve vmesnega davka zaradi možnosti odbitja tovrstnih donacij od osnove za izračun tega davka, ima navedena ustanova, pri čemer je vse ostalo enako, trajno na voljo več finančnih sredstev, ki jih lahko bodisi takoj porabi za izplačilo dodatnih donacij rezidenčnim prejemnikom bodisi uporabi za pridobivanje dodatnih dohodkov, kar ji bo v nadaljevanju omogočilo, da bo istim prejemnikom podelila višje donacije.

46 Poleg tega neugodno davčno obravnavanje, ki je posledica uporabe člena 13(3), zadnji stavek, KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, v primeru donacij prejemnikom, ki so oproščeni plačila davka na dohodek iz kapitala v Avstriji zaradi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med državo, katere rezidenti so, in Republiko Avstrijo, lahko pripelje do omejitve na ravni same ustanove.

47 Ustanova s prejemniki, ki prebivajo na nacionalnem ozemlju, in prejemniki, ki so rezidenti druge države članice, bo namreč odvrnjena od izplačevanja donacij zadnjim, ker se bodo, če ne bo mogla biti upravičena do zmanjšanja ali vračila davka v povezavi s temi donacijami, zaradi vmesnega davka, ki bo pobran od njenih dohodkov, zmanjšala njena celotna finančna sredstva tako za ustvarjanje dohodkov kot za izplačevanje donacij prejemnikom, ki so rezidenti. Ustanova bi bila zato soočena z izkrivljeno izbiro med davčno neugodno obravnavanimi mednarodnimi donacijami in povsem nacionalnimi donacijami, ki so davčno ugodneje obravnavane.

48 Poleg tega, ker bi donacije v korist prejemnikov, ki so rezidenti druge države članice, povzročile vmesno obdavčitev dohodkov ustanove po stopnji 12,5 %, bi bila za ustanovitelja ustanovitev zasebne ustanove s prejemniki, ki so rezidenti druge države članice, že vnaprej manj zanimiva od ustanovitve enakovredne ustanove zgolj s prejemniki, ki so rezidenti Avstrije.

49 V tem okviru je treba poudariti, da za to, da bi bila davčna zakonodaja obravnavana kot prepovedana omejitev temeljne svoboščine, ni potrebno, da je davčna obremenitev velika ali dokončna.

50 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je s Pogodbo prepovedana tudi majhna ali manj pomembna omejitev temeljne svoboščine (glej v tem smislu glede prostega pretoka kapitala sodbo Dijkman in Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, točka 42, in glede svobode ustanavljanja sodbi Komisija/Francija, C-34/98, EU:C:2000:84, točka 49, in de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, točka 43).

51 Finančne neugodnosti, do katerih pride v čezmejnem položaju, lahko pomenijo omejitev temeljnih svoboščin, če v povsem nacionalnem položaju enake neugodne posledice ne nastanejo (glej v tem smislu sodbe Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134, točke 44, 54 in 76; X in Y, C-436/00, EU:C:2002:704, točki 36 in 37; Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, točke od 26 do 30; National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točki 36 in 37; DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, točke od 40 do 43, in Komisija/Nemčija, C-591/13, EU:C:2015:230, točke od 55 do 61).

52 Različno obravnavanje glede izračuna vmesne obdavčitve lahko povzroči neugodne finančne posledice za zasebno ustanovo rezidentko, ki želi izplačati donacijo prejemnikom s prebivališčem na ozemlju druge države članice in tako lahko pomeni omejitev temeljnih svoboščin, če zadevni ustanovi v povsem nacionalnem položaju ne nastanejo enake neugodne posledice. Zasebni ustanovi iz postopka v glavni stvari pa so nastale tovrstne neugodne finančne posledice zaradi donacij, ki jih je med letoma 2001 in 2002 izplačala prejemnikoma, rezidentoma Belgije oziroma Nemčije, pri čemer te neugodne posledice niso bile odpravljene z davčnim dobropisom, ki ga je priznal UFS in s katerim je bil del vmesnega davka, dolgovanega za leto 2001, odbit od vmesnega davka, dolgovanega za leto 2002.

53 Uporaba člena 13(3), zadnji stavek, KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, zato povzroča omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 56 ES.

54 Vendar je treba na drugem mestu preučiti, ali je ta omejitev prostega pretoka kapitala lahko objektivno upravičena glede na določbe Pogodbe ES.

55 V ta namen je treba opozoriti, da v skladu s členom 58(1)(a) ES člen 56 ES „ne poseg[a] v pravic[o] držav članic, da […] uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.

56 To določbo je glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, treba razlagati ozko. Zato je ni mogoče razlagati tako, da bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki davčne zavezance obravnava različno glede na kraj prebivališča ali glede na državo članico, v kateri vlagajo svoj kapital, avtomatično v skladu s Pogodbo (sodbi Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 32, in FIM Santander Top 25 Euro Fi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 21).

57 Izjema, določena v členu 58(1)(a) ES, je namreč omejena z odstavkom 3 tega člena, ki določa, da nacionalni predpisi, navedeni v odstavku 1 tega člena, „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56“ (sodbi Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 33, in FIM Santander Top 25 Euro Fi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 22).

58 Zato je treba razlikovati med različnim obravnavanjem, ki ga člen 58(1)(a) ES dopušča, in diskriminacijo, ki je z odstavkom 3 tega člena prepovedana. Iz sodne prakse Sodišča pa izhaja, da se mora za to, da bi se nacionalna davčna ureditev, kakršna je ta iz zadeve v glavni stvari, lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala, različno obravnavanje nanašati na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu. Poleg tega različno obravnavanje teh dveh kategorij donacij, da bi bilo upravičeno, ne sme presegati tega, kar je nujno za dosego cilja zadevne ureditve (glej v tem smislu sodbe Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, točka 29; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 34, in FIM Santander Top 25 Euro Fi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 23).

Primerljivost položajev

59 Avstrijska vlada trdi, da ureditev iz zadeve v glavni stvari ne pomeni omejitve prostega pretoka kapitala, ker položaj zasebne ustanove, ki izplačuje donacije prejemnikom, ki so rezidenti države članice, s katero je Republika Avstrija sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja po modelu konvencije OECD, ni objektivno primerljiv s položajem zasebne ustanove, ki izplačuje donacije prejemnikom rezidentom.

60 Ta vlada meni, da je v primeru donacij prejemnikom nerezidentom položaj zasebne ustanove rezidentke, ki je primarno pod davčno pristojnostjo avstrijske države, s položajem te ustanove v primeru donacij prejemnikom rezidentom kvečjemu primerljiv takrat, ko lahko ta država primarno izvaja davčno pristojnost nad temi donacijami, kar zadeva prejemnike nerezidente.

61 To pa naj na splošno ne bi držalo, ker iz konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, pripravljenih po modelu OECD, izhaja, da Republika Avstrija nima davčne pristojnosti glede donacij prejemnikom nerezidentom. Zato naj zaradi neobstoja objektivne primerljivosti položajev ne bi bilo potrebno, da se v takih primerih na ravni ustanove uporabi mehanizem oprostitve vmesnega davka, ki se prizna v primeru donacij prejemnikom rezidentom, in sicer zaradi izognitve dvojnemu ekonomskemu obdavčenju in zagotovitve sistematične enkratne obdavčitve na nacionalnem ozemlju.

62 Glede tega je treba ugotoviti, da v nasprotju s tem, kar trdi avstrijska vlada, to različno obravnavanje ni pojasnjeno z objektivno različnostjo položaja na ravni ustanove.

63 Z vidika člena 58(1)(a) ES je namreč, kot poudarja Komisija, izplačilo donacij avstrijskih zasebnih ustanov prejemnikom rezidentom objektivno primerljivo s položajem, v katerem te ustanove izplačajo donacije v korist prejemnikov, ki so rezidenti druge države članice. V obeh primerih gre za donacije, ki se izplačajo iz premoženja zasebne ustanove ali iz povečanj premoženja v okviru njegove uporabe.

64 Poleg tega je treba navesti, da se je Republika Avstrija v okviru konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki ju je sklenila s Kraljevino Belgijo na eni strani in z Zvezno republiko Nemčijo na drugi in ki v skladu z modelom konvencije OECD določata izključno pravico vsake pogodbenice, da obdavči prejemnike donacij s prebivališčem na njenem ozemlju, odpovedala izvajanju davčne pristojnosti glede donacij osebam, ki so rezidentke teh drugih dveh držav članic. Zato se ne more sklicevati na objektivno različnost položajev zasebnih ustanov rezidentk v odvisnosti od tega, ali prejemniki donacij, ki jih izplačajo, bodisi prebivajo v Avstriji in so tam obdavčeni bodisi prebivajo v kateri od teh drugih dveh držav članic in ne spadajo pod njeno davčno pristojnost, da bi ustanovam, ki izplačajo donacijo zadnje navedenim prejemnikom, naložila poseben davek iz razloga, da ti prejemniki ne spadajo pod njeno davčno pristojnost.

65 Poleg tega, tudi če bi bilo treba upoštevati tudi prejemnike donacij, ki jih izplačajo te ustanove, je treba poudariti, da iz predložitvene odločbe izhaja, da je bil cilj sistema vmesnega davka ta, da se zaradi preusmeritve težnje zasebnih ustanov po tezavrizaciji uvede „cedularno“ obdavčenje na ravni zasebne ustanove, pri čemer pa se vmesnemu davku, ki naj se pobere, prizna le začasna narava. Glede na to, da je bil ta davek opredeljen kot „vmesni“, je moral biti v celoti povrnjen najkasneje ob prenehanju zasebne ustanove, saj je bila ustanova za ta davek upravičena do dobropisa v višini zneska, ki ga je plačala iz naslova vmesnega davka. Kraj prebivališča prejemnika donacije glede tega ni igral nobene vloge.

Obstoj nujnega razloga v splošnem interesu

66 Preučiti je treba še, ali je omejitev pretoka kapitala, ki je posledica nacionalne ureditve, kakršna je ta iz zadeve v glavni stvari, lahko objektivno upravičena z nujnim razlogom v splošnem interesu.

67 Na prvem mestu je treba preveriti, ali je različno obravnavanje iz zadeve v glavni stvari mogoče utemeljiti s potrebo po ohranitvi uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, kot to trdi avstrijska vlada.

68 V zvezi s tem je treba po eni strani spomniti, da je ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava. Po drugi strani iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da države članice, če ne obstajajo ukrepi za poenotenje ali uskladitev, sprejeti s strani Evropske unije, ostanejo pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev

svoje davčne pristojnosti, med drugim za odpravo dvojnega obdavčevanja (sodbe DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, točki 46 in 47; Komisija/Nemčija, C-591/13, EU:C:2015:230, točka 64, in Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 40).

69 Vendar v okoliščinah, kot so te iz zadeve v glavni stvari, ta utemeljenost ni izkazana.

70 Utemeljitev s potrebo po ohranitvi uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami je dopustna zlasti takrat, kadar se želi z zadevno davčno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki lahko ogroža pravico držav članic do izvajanja davčne pristojnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njihovem ozemlju (glej v tem smislu sodbe Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, točka 42; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, točka 54, in Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, točka 66).

71 Vendar pa je bilo v obravnavani zadevi, kot je že bilo navedeno v točki 64 te sodbe, vprašanje porazdelitve pristojnosti med Republiko Avstrijo in Kraljevino Belgijo na eni strani ter Republiko Avstrijo in Zvezno republiko Nemčijo na drugi urejeno v konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki sta bili sklenjeni s tema državama članicama in ki v skladu z modelom konvencije OECD določata izključno pravico vsake pogodbenice, da obdavči prejemnike donacij s prebivališčem na njenem ozemlju. Povedano drugače, ker se je Republika Avstrija v teh konvencijah odpovedala izvajanju svoje davčne pristojnosti glede donacij osebam, ki so rezidentke teh drugih dveh držav članic, se ne more sklicevati na uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti, da bi ustanovam, ki izplačajo donacije tem osebam, naložila poseben davek iz razloga, da te osebe ne spadajo v njeno davčno pristojnost. Ta država članica je torej prostovoljno sprejela porazdelitev davčne pristojnosti, kot izhaja iz določb avstrijsko-belgijske oziroma avstrijsko-nemške konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

72 V položaju, na kakršnega se nanaša zadeva v glavni stvari, se davčna obremenitev naloži na ravni zasebne ustanove brez možnosti odbitka ali vračila iz naslova izplačane donacije, če na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja njen prejemnik ni zavezan za plačilo avstrijskega davka na dohodek iz kapitala. Avstrijska vlada trdi, da je omejevalne učinke člena 13(3), zadnji stavek, KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, mogoče utemeljiti z dejstvom, da je ta člen namenjen zagotovitvi enkratne obdavčitve nekaterih dohodkov iz kapitala in iz udeležbe, ki jih zasebna ustanova pridobi v Avstriji.

73 Glede tega je treba navesti, da je Sodišče v več zadevah, ki so se nanašale na položaje, ko je država članica nezmožnost obdavčenja nekega davčnega zavezanca poskušala izravnati z obdavčenjem drugega davčnega zavezanca, med drugim v zadevah, v katerih sta bili izdani sodbi Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) in Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), preučilo razloge, ki so bili navedeni v utemeljitev omejitve, določene z zadevno nacionalno ureditvijo, zlasti argument, da se je z navedeno ureditvijo zagotavljala enkratna obdavčitev nekaterih dohodkov v državi članici. Vendar Sodišče načela enkratne obdavčitve v nobeni od teh zadev ni priznalo kot samostojne utemeljitve.

74 Poleg tega je Sodišče v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447) in ki se je nanašala na davčno obravnavanje na področju obdavčenja družb in upoštevanja izgub, v točki 51 navedene sodbe ugotovilo, da okoliščina, da se na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dobiček, ki se pripiše stalni poslovni enoti, ki je v eni državi članici, obdavči le v tej državi članici in da zato druga država članica, ki je pogodbenica konvencije, ne more izvajati svoje davčne pristojnosti glede dobička, ki se pripiše tej stalni poslovni enoti, ne more sistematično upravičiti vsake zavrnitve odobritve ugodnosti družbi, ki ima sedež na ozemlju zadnje države članice in h kateri spada navedena stalna poslovna enota.

75 Takšna zavrnitev bi namreč upravičevala različno obravnavanje izključno z razlogom, da je družba s sedežem v državi članici razvila mednarodno gospodarsko dejavnost, s katero se ne ustvarjajo davčni prihodki v korist te države članice (glej v tem smislu sodbo Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, točka 52 in navedena sodna praksa).

76 Prav tako je Sodišče razsodilo, da ugodnost, ki je posledica nizke obdavčenosti, ki velja za hčerinsko družbo s sedežem v državi članici, ki ni tista, v kateri je bila ustanovljena matična družba, sama po sebi tej drugi državi članici ne dopušča, da bi to ugodnost izravnala z manj ugodnim davčnim obravnavanjem matične družbe. Potreba po preprečitvi upada davčnih prihodkov poleg tega ne spada niti med cilje iz člena 46(1) ES niti med nujne razloge v splošnem interesu, ki bi lahko upravičili omejitev svoboščine, priznane s Pogodbo (glej v tem smislu sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, točka 49).

77 Ti preudarki so upoštevni tudi v okviru zadeve, v kateri teče postopek v glavni stvari, ki se nanaša na različno davčno obravnavanje ustanov glede na to, ali so bili iz naslova izplačanih donacij njihovi prejemniki obdavčeni v Avstriji ali ne.

78 Vsekakor je treba glede donacij tujim prejemnikom, na katere se nanaša člen 13, zadnji stavek, KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, ugotoviti, da vmesni davek, ki se naloži nacionalni zasebni ustanovi, ne zagotavlja enkratnega obdavčenja dohodkov, ki so omenjeni v prvem stavku te določbe.

79 Kot je navedeno v točki 28 te sodbe, iz predložitvene odločbe namreč izhaja, da davčna obremenitev, ki jo tako nosi ustanova, ni dokončna. V skladu z navedbami predložitvenega sodišča se s sistemom vmesne obdavčitve, ki je predmet spora o glavni stvari in ki se uporablja na ravni ustanove, problem, ki ga ustvarja konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja na ravni prejemnika, zgolj omili, ne pa tudi v celoti odpravi, ker ustanova ni dokončno obdavčena, temveč se zgolj obremeni z vmesnim davkom, ki je v skladu s členom 24(5) KStG 1988, kakor je bil spremenjen s spremljevalnim zakonom k proračunu iz leta 2001, predmet dobropisa najkasneje ob prenehanju ustanove.

80 Na drugem mestu, različnega obravnavanja iz zadeve v glavni stvari ni mogoče utemeljiti niti z nujnostjo zagotovitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema.

81 Sodišče namreč za uspešnost trditve, ki se opira na tako utemeljitev, zahteva, da je dokazan obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davkom, pri čemer je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo (glej v tem smislu sodbe Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, točki 43 in 44; Komisija/Nemčija, C-211/13, EU:C:2014:2148, točka 55, in Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 47).

82 Te neposredne povezave v obravnavani zadevi ni iz več razlogov.

83 Najprej, take neposredne povezave ni zlasti v primeru različnega obdavčenja ali davčne obravnave različnih davčnih zavezancev (glej v tem smislu sodbi DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, točka 47, in Grünewald, EU:C:2015:109, točka 49). To velja za obravnavano zadevo, ker se odbitek zneska, ki ustreza donacijam, ki jih izplača zasebna ustanova, zavezana za plačilo vmesnega davka, in obdavčenje teh donacij v breme njihovega prejemnika nujno nanašata na različne davčne zavezance.

84 Poleg tega, kot je navedla Komisija, medtem ko davčna ugodnost prejemnika, ki je rezident druge države članice, pomeni trajno oprostitev plačila avstrijskega davka na dohodek iz kapitala, katere obseg se poleg tega spreminja v odvisnosti od posamezne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, je zasebna ustanova deležna zgolj začasne davčne neugodnosti zaradi vmesnega davka.

85 Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56 ES razlagati tako, da nasprotuje davčni zakonodaji države članice, kakršna je ta iz zadeve v glavni stvari, na podlagi katere v okviru vmesne obdavčitve, ki se uporabi za dohodke iz kapitala in dohodke iz odsvojitve deležev, ki jih ustvari zasebna ustanova rezidentka, ta ustanova od davčne osnove za dano davčno obdobje lahko odšteje samo tiste donacije, ki jih je izplačala v tem davčnem obdobju in ki so bile obdavčene v breme prejemnikov teh donacij v državi članici, v kateri je obdavčena ta ustanova, medtem ko ta nacionalna davčna zakonodaja to odštetje izključuje, če je prejemnik rezident druge države članice in je v državi članici, v kateri je obdavčena ustanova, na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja oproščen davka, ki ga je načeloma treba plačati od donacij.

Stroški

86 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člen 56 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje davčni zakonodaji države članice, kakršna je ta iz zadeve v glavni stvari, na podlagi katere v okviru vmesne obdavčitve, ki se uporabi za dohodke iz kapitala in dohodke iz odsvojitve deležev, ki jih ustvari zasebna ustanova rezidentka, ta ustanova od davčne osnove za dano davčno obdobje lahko odšteje samo tiste donacije, ki jih je izplačala v tem davčnem obdobju in ki so bile obdavčene v breme prejemnikov teh donacij v državi članici, v kateri je obdavčena ta ustanova, medtem ko ta nacionalna davčna zakonodaja to odštetje izključuje, če je prejemnik rezident druge države članice in je v državi članici, v kateri je obdavčena ustanova, na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja oproščen davka, ki ga je načeloma treba plačati od donacij.

Podpisi