

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

9. října 2014(*)

„řízení o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – Článek 63 SFEU – Zdanění výnosů plynoucích z investičních fondů – Povinnosti investičního fondu poskytnout a zveřejnit určité informace – Paušální zdanění výnosů plynoucích z investičních fondů, které neplní povinnosti poskytovat a zveřejňovat informace“

Ve věci C-326/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Německo) ze dne 3. května 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 10. července 2012, v řízení

Rita van Caster,

Patrick van Caster

proti

Finanzamt Essen-Süd,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, S. Rodin, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. října 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za R. van Caster a P. van Castera V. Heidelbachem, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt Essen-Süd U. Weisem, jako zmocněncem,
- za německou vládu T. Henzem a A. Wiedmann, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království C. Murrell, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 21. listopadu 2013,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 63 SFEU a 65 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi R. van Caster a jejím synem (dále jen „spolunavrhovatelé“), kteří mají bydliště v Německu, na straně jedné a Finanzamt Essen-Süd (dále jen „Finanzamt“) na straně druhé ve věci odděleného a jednotného stanovení základu daně z jejich výnosů plynoucích z nerezidentních investičních fondů za zdaňovací období 2004 až 2008.

Německé právní předpisy

3 Zákon o dani z investic (Investmentsteuergesetz, dále jen „InvStG“) platný od roku 2004 obsahuje oddíl 1, v němž se nacházejí § 1 až § 10 tohoto zákona stanovící společná pravidla pro tuzemské a zahraniční investiční podíly.

4 Ustanovení § 2 odst. 1 InvStG stanoví, že dividendy z investičních podílů, obdobné výnosy a reinvestovaný zisk patří až na určité výjimky ke kapitálovým příjmům investora.

5 Ustanovení § 5 tohoto zákona, ve znění ze dne 15. prosince 2003 (BGBl. 2003 I, s. 2676), zní takto:

„(Základ daně)

(1) Ustanovení § 2 a § 4 se použijí pouze za předpokladu, že

1. investiční společnost investorem v německém jazyce sdílí při každém rozdělování výnosů týkajícím se investičního podílu

a) částku výnosů k rozdělení (s uvedením alespoň čtyř desetinných míst),

b) částku rozdělených výnosů (s uvedením alespoň čtyř desetinných míst),

c) částky obsažené v rozdělených výnosech, a sice

aa) obdobné výnosy z předchozích let,

bb) zisky z převodu osvobozené od daně ve smyslu § 2 odst. 3 bodu 1 první věty,

cc) výnosy ve smyslu § 3 bodu 40 zákona o dani z příjmů [(Einkommensteuergesetz)],

dd) výnosy ve smyslu § 8b odst. 1 zákona o korporátní dani [(Körperschaftsteuergesetz)],

ee) zisky z převodu ve smyslu § 3 bodu 40 zákona o dani z příjmů,

ff) zisky z převodu ve smyslu § 8b odst. 2 zákona o korporátní dani,

gg) výnosy ve smyslu § 2 odst. 3 bodu 1 druhé věty, pokud se nejedná o kapitálové výnosy ve smyslu § 20 zákona o dani z příjmů,

hh) zisky z převodu osvobozené od daně ve smyslu § 2 odst. 3 bodu 2,

ii) výnosy ve smyslu § 4 odst. 1,

jj) výnosy ve smyslu § 4 odst. 2, u kterých nebyl proveden odpotet na základě odstavce 4,

- kk) výnosy ve smyslu § 4 odst. 2, které podle dohody o zamezení dvojímu zdanění opravují k započtení daní, u níž se má za to, že byla odvedena, na daň z příjmů nebo na korporátní daň,
- d) část výnosů k rozdělení, která opravuje k započtení nebo vrácení daní z kapitálových příjmů ve smyslu
- aa) § 7 odst. 1 a 2,
- bb) § 7 odst. 3,
- e) částku daní z kapitálových příjmů, která má být započtena nebo vrácena ve smyslu
- aa) § 7 odst. 1 a 2,
- bb) § 7 odst. 3,
- f) částku zahraničních daní připadající na příjmy ve smyslu § 4 odst. 2 obsažené v rozdělených výnosech a
- aa) započitatelné podle § 34c odst. 1 zákona o dani z příjmů nebo podle dohody o zamezení dvojímu zdanění,
- bb) odpočitatelné podle § 34c odst. 3 zákona o dani z příjmů, pokud nebyl proveden odpočet podle § 4 odst. 4,
- cc) u nichž se má za to, že byly odvedeny podle dohody o zamezení dvojímu zdanění,
- g) částku odpočtu za opotřebení a snížení podstaty podle § 3 odst. 3 první věty,
- h) částku, o kterou byla snížena korporátní daň, kterou uplatňuje společnost rozdělující výnosy podle § 37 odst. 3 zákona o korporátní dani;
2. investiční společnost investorům v německém jazyce sdělí v případě výnosů odpovídajících rozdělení nejpozději čtyři měsíce od uplynutí účetního období, u něhož se předpokládá, že byly v jeho průběhu vyplaceny, údaje podle bodu 1 týkající se investičního podílu;
3. investiční společnost zveřejní údaje uvedené v bodech 1 a 2 ve spojení s výroční zprávou ve smyslu § 45 odst. 1 a § 122 odst. 1 a 2 zákona o investicích [(Investmentgesetz)] v elektronické verzi Spolkového věstníku; uvedené údaje je třeba opatřit osvědčením odborníka oprávněného poskytovat poradenské služby v rámci podnikatelské činnosti podle § 3 zákona o daňových poradcích [(Steuerberatungsgesetz)], úředně uznaného auditorského subjektu nebo srovnatelného subjektu, potvrzujícím, že dané údaje byly zjištěny podle pravidel německého daňového práva; § 323 obchodního zákoníku [(Handelsgesetzbuch)] se použije přiměřeně. V případě nezveřejnění výroční zprávy v elektronické verzi Spolkového věstníku v souladu s ustanoveními zákona o investicích je třeba uvést rovněž odkaz, pod nímž je výroční zpráva zveřejněna v německém jazyce;
4. zahraniční investiční společnost vypočte a spolu s cenou způsobilého odkupu sdělí částku výnosů, o nichž se má za to, že byly vyplaceny po 31. prosinci 1993 majitelům podílů v zahraničních investicích, za něž ještě nebyla zaplácena daň;
5. zahraniční investiční společnost prokáže v plném rozsahu Spolkovému úřadu pro finance na jeho žádost během tří měsíců pravdivost údajů uvedených v bodech 1, 2 a 4. Pokud jsou osvědčení vyhotovena v cizím jazyce, může být vyžadován ověřený překlad do němčiny.

Poskytla-li zahraniční investiční společnost údaje o částce v nesprávné výši, musí vzít v úvahu rozdíl částek z vlastní iniciativy nebo na žádost Spolkového úřadu pro finance v oznámení pro aktuální účetní období.

Pokud nejsou údaje uvedené v bodě 1 písm. c) nebo písm. f) k dispozici, pak se příjemy zdaní v souladu s § 2 odst. 1 první větou, přičemž § 4 se nepoužije [...]"

6 Ustanovení § 6 InvStG, nadepsaného „Zdanění v případě nezveřejnění“, ve znění platném od 9. prosince 2004 (BGBl. 2004 I, s. 3310), stanoví:

„Pokud nejsou splněny požadavky stanovené v § 5 odst. 1, je nutno do zdanění investora zahrnout dividendy z investičních podílů, reinvestovaný zisk, jakož i 70 % rozdílu ceny prvního zpětného odkupu investičního podílu stanovené v kalendářním roce a ceny posledního zpětného odkupu investičního podílu stanovené v téže kalendářním roce; minimálně se zahrne 6 % ceny posledního zpětného odkupu v kalendářním roce. Nestanoví-li se cena zpětného odkupu, nahrazuje ji cena na burze nebo tržní cena. [...]"

7 Podle německé vlády byly § 5 a § 6 InvStG následně několikrát změněny, ovšem tyto změny neměly vliv na původní spor.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 Spolunavrhovatelé van Casterovi vlastní podíly v nerezidentních kapitálových investičních fondech, které byly uloženy u belgické banky.

9 Od roku 2003 byly výnosy z kapitálových investic spolunavrhovatelů van Casterových stanoveny odděleně a jednotně a z poloviny připsány každému z nich.

10 Během příjmového období mezi lety 2003 až 2006 se u všech investičních podílů vlastních spolunavrhovatelů van Casterovými jednalo o podíly na tzv. „černých“ fondech, jejichž zdanění bylo až do roku 2003 upraveno v § 18 odst. 3 zákona o prodeji zahraničních investičních podílů a o zdanění výnosů ze zahraničních investičních podílů (Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen, BGBl. 1998 I, s. 2820), nebo o podíly v tzv. „netransparentních“ fondech, jejichž zdanění je upraveno v § 6 InvStG.

11 V příjmovém období mezi lety 2007 a 2008 spolunavrhovatelé van Casterovi přiznali zisk z podílů v šesti investičních fondech, z nichž tři byly „netransparentní“.

12 Spolunavrhovatelé van Casterovi přiznali výnosy ze svých podílů v těchto investičních fondech prostřednictvím odhadu nebo ocenění na základě dokladů přiložených k jejich přiznáním nebo údajů vyplývajících z burzovního deníku. Za jednotlivé roky v období mezi lety 2003 až 2008 tak přiznali výnosy ve výši 8 435,43 eura, 10 500,94 eura, 12 318,18 eura, 13 263,04 eura, 12 672,46 eura a 14 272,88 eura, tedy v celkové výši 71 462,93 eura.

13 Finanzamt stanovil tyto výnosy z „netransparentních“ fondů paušálně v souladu s ustanovením § 6 InvStG. Podle jeho výpočtu spolunavrhovatelé van Casterovi dosáhli v jednotlivých letech v období 2003 až 2008 výnosy ve výši 38 503,53 eura, 32 691,41 eura, 63 603,62 eura, 49 463,21 eura, 37 045,03 eura a 25 139,27 eura, tedy v celkové výši 246 446,07 eura.

14 Spolunavrhovatelé van Casterovi podali proti tomuto rozhodnutí Finanzamt žalobu k Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu). V rámci tohoto řízení se účastníci původního řízení shodli v obsahové rovině na tom, že pokud jde o rok 2003, měly být příjmy

stanoveny na 4 % z ceny zpřetného odkupu stanovené ke dni 31. prosince 2003, tedy ve výši 19 848,07 eura.

15 Pokud jde o pŕijmové období mezi lety 2004 a 2008, spolunavrhovatelé van Casterovi se domáhají, aby byly zmŕnŕny daŕové výmŕry a kapitálové výnosy za tyto roky stanoveny podle pŕiznaných ŕástek vzhledem k tomu, že § 6 InvStG je podle jejich názoru v rozporu s ustanoveními Smlouvy o FEU o volném pohybu kapitálu.

16 Pŕedkládající soud uvádí, že aŕkoliv lze paušální mechanismus zdanŕní upravený v § 6 InvStG použít bez rozdílu na rezidentní i nerezidentní netransparentní investiční fondy, mŕže toto ustanovení vést k nepŕímé diskriminaci nerezidentních netransparentních investičních fondŕ, protože rezidentní investiční fondy zpravidla splŕují požadavky vyplývající z ustanovení § 5 odst. 1 InvStG, zatímco nerezidentní fondy zpravidla tyto podmínky nesplŕují.

17 Za tŕchto okolností se Finanzgericht Düsseldorf rozhodl pŕerušit ŕízení a položit Soudnímu dvoru následující pŕedbŕžnou otázku:

„Je paušální zdanŕní výnosŕ z tzv. ‚netransparentních‘ (tuzemských a) zahraniŕních investičních fondŕ podle § 6 [InvStG] v rozporu s unijním právem [ŕlánek 63 SFEU], protože pŕedstavuje zastŕené omezování volného pohybu kapitálu [ŕl. 65 odst. 3 SFEU]?“

K pŕedbŕžné otázce

Úvodní poznámky

18 Ze spisu, který byl pŕedložen Soudnímu dvoru, vyplývá, že investoŕi podléhají tŕem rŕzným daŕovým režimŕm v závislosti na tom, jak investiční spoleŕnost plní povinnosti stanovené v § 5 odst. 1 InvStG.

19 Pokud investiční spoleŕnost pŕedloží veškeré informace uvedené v § 5 odst. 1 InvStG ve stanovené formŕ a ve stanovených lhŕtách, výnosy z investičních podílŕ podléhají všeobecnému režimu tzv. „transparentního“ zdanŕní podle § 2 odst. 1 první vŕty a § 4 InvStG.

20 Pokud investiční spoleŕnost nezveŕejní ani nesdŕlí informace stanovené v § 5 odst. 1 bodŕ 1 písm. c) a f) InvStG, podíly ve fondech mohou podle § 5 odst. 1 druhé vŕty tohoto zákona podléhat tzv. „polo-transparentnímu“ režimu zdanŕní. Tento zpŕsob výpoŕtu znamená, že výhody, k nimŕ nebyly poskytnuty nŕ které informace, nejsou zohlednŕny v daŕovém základu výnosŕ daŕového poplatníka.

21 Pokud nejsou splnŕny podmínky vyplývající z § 5 odst. 1 InvStG, podíly v investičních fondech se zdaŕují paušálnŕ podle § 6 InvStG a daŕový poplatník je povinen zaplatit daŕ ve výši urŕené v souladu se zpŕsobem výpoŕtu stanoveným tímto ustanovením.

22 Ustanovení § 5 odst. 1 InvStG stanoví v bodech 1 až 3 povinnost poskytnout akcionáŕŕm informace v nŕ meckém jazyce stanovené uvedeným ŕlánkem a povinnost zveŕejnit je v elektronické verzi Spolkového vŕstníku spolu s osvŕdŕením odborníka oprávnŕného poskytovat poradenské služby v oblasti daní potvrzujícím, že dané informace byly zjištŕny v souladu s pravidly nŕ meckého daŕového práva uplatŕovanými na všechny rezidentní a nerezidentní investiční spoleŕnosti, a dále v bodech 4 a 5 stanoví další povinnosti uplatŕované pouze na nerezidentní investiční spoleŕnosti.

23 Pŕedkládající soud neupŕesŕuje, jaké povinnosti nesplnily nerezidentní investiční fondy dotŕené ve vŕci v pŕvodním ŕízení, ale z odŕvodnŕní ŕžadosti o rozhodnutí o pŕedbŕžné otázce vyplývá, že si uvedený soud konkrŕtnŕ klade otázku sluŕitelnosti ustanovení nŕ mecké právní

úpravy, která se bez rozdílu použijí na rezidentní i nerezidentní investiční fondy, se zásadou volného pohybu kapitálu.

24 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, která stanoví, že nesplní-li nerezidentní investiční fond povinnosti poskytnout a zveřejnit některé informace stanovené touto právní úpravou, které se bez rozdílu použijí na rezidentní i nerezidentní fondy, budou příjmy daňového poplatníka plynoucí z uvedeného investičního fondu zdaněny paušálně.

K existenci omezení

25 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že mezi opatření zakázaná podle čl. 63 odst. 1 SFEU jakožto omezení pohybu kapitálu patří také ta, která mohou od investování v některém členském státě odradit osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech (viz rozsudky Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 15 a citovaná judikatura, jakož i Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, bod 43).

26 V projednávané věci je třeba uvést, že vnitrostátní právní úprava dotčená v povodním řízení je charakterizována tím, že důsledky nesplnění povinností stanovených v § 5 odst. 1 InvStG investičními fondy, které spoívají v poskytnutí a zveřejnění informací, nesou daňoví poplatníci, kteří investují do těchto fondů.

27 Paušální zdanění uplatňované v případě nesplnění těchto povinností spoívá ve výpočtu minimálního základu daně odpovídajícího 6 % ceny posledního zpětného odkupu v kalendářním roce, nezávisle na tom, zda se hodnota investičního podílu v průběhu příslušného roku snížila nebo zvýšila.

28 Takový paušální výpočet může vést k nadhodnocení skutečných výnosů daňového poplatníka, a to zejména tehdy, když úrokové sazby zůstávají v průběhu dlouhého období na nízké úrovni, jak uvedl generální advokát v bodě 43 svého stanoviska. Německá vláda ostatně sama připouští, že minimální základ daně odpovídající 6 % ceny zpětného odkupu v hospodářské situaci s nízkými úrokovými sazbami bude často vyšší než základ daně vycházející ze skutečných výnosů dosažených příslušným fondem.

29 Nelze sice vyloučit, jak uvádí Finanzamt a německá vláda, že během několikaletého období, kdy investiční fondy budou dosahovat zvláště vysokých výnosů, by paušální zdanění mohlo být výhodnější než všeobecný transparentní daňový režim, ani že takto vypočtených výnosů by mohlo být v průměru dosaženo při dlouhodobé držbě podílů.

30 Přesto je nutno uvést, že uplatnění paušálního zdanění zůstává neměnné bez ohledu na délku držby podílu.

31 Mimoto z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že znevýhodňující daňové zacházení v rozporu se základní svobodou nemůže být odvodeno existencí jiných daňových výhod ani za předpokladu, že takové výhody existují (viz rozsudek Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 24 a citovaná judikatura).

32 Proto je třeba mít za to, že takové paušální zdanění, jaké vyplývá z použití § 6 InvStG, může daňového poplatníka znevýhodnit.

33 Za daných okolností však z právní úpravy dotčené v povodním řízení vyplývá, že daňový

poplatník, který investoval do fondu, který nesplnil povinnosti podle § 5 odst. 1 InvStG, nemůže předložit skutečnosti nebo informace umožňující prokázat jeho skutečné výnosy.

34 Takové paušální zdanění tedy může odradit takového daňového poplatníka od investování do fondů, které neplní své povinnosti stanovené tímto ustanovením vnitrostátního práva.

35 Jak uvedla německá vláda na jednání, rozhodnutí, zda budou tyto povinnosti plněny, není nikoli, přísluší investičním fondům a závisí zejména na tom, zda si přejí získat klienty z Německa.

36 Investiční fond, který nepůsobí na německém trhu nebo se na něj aktivně nezaměřuje, tedy tyto povinnosti pravděpodobně vzhledem k jejich povaze plnit nebude. Jak uvedl generální advokát v bodě 42 svého stanoviska, takový fond nemá zájem podrobit se těmto požadavkům.

37 Vzhledem k tomu, že takové fondy jsou obecně nerezidentními fondy, je třeba konstatovat, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení může odradit německého investora od nabytí podílu v nerezidentním investičním fondu, protože taková investice ho může vystavit nevýhodnému paušálnímu zdanění, aniž by mu poskytovala možnost předložit skutečnosti nebo informace umožňující prokázat výši svých skutečných výnosů.

38 Taková právní úprava tedy zakládá omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU.

K odvodnění omezení volného pohybu kapitálu

39 Z ustálené judikatury Soudního dvora ovšem vyplývá, že vnitrostátní opatření, která mohou bránit využití základních svobod zaručených Smlouvou nebo jejími institucemi, mohou být nicméně přípustná za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou způsobilá zaručit jeho uskutečnění a nepřekračují meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné (viz zejména rozsudek Komise v. Belgie, C-296/12, EU:C:2014:24, bod 32 a citovaná judikatura).

40 Podle Finanzamt a německé vlády je právní úprava dotčená v původním řízení odvodněna zaprvé nezbytností zachovat vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy.

41 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zachování vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem (viz rozsudek National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45 a citovaná judikatura), který lze připustit jako odvodnění omezení, zejména pokud má dotčený režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (viz zejména rozsudky Santander Asset Management SGIIC a další, EU:C:2012:286, bod 47, jakož i Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, bod 53 a citovaná judikatura).

42 Podle Finanzamt a německé vlády je cílem vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení zaručit v souladu se zásadou rovného daňového zacházení jednotné daňové zacházení s německými daňovými poplatníky, kteří uskutečnili přímé investice do akcií nebo dluhopisů, a těmi, kteří nabyli podíly v investičních fondech, na straně jedné a s německými daňovými poplatníky, kteří investovali do rezidentních fondů, a těmi, kteří investovali do nerezidentních fondů, na straně druhé.

43 Cílem této vnitrostátní právní úpravy není zamezit jednáním, která by mohla ohrozit pravomoc Spolkové republiky Německo zadržovat činnosti prováděné na jejím území nebo příjmy svých rezidentů nabyté v jiném členském státě.

44 Co se týká podmínek použití uvedené vnitrostátní právní úpravy, tedy nevystává žádná

otázka týkající se rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

45 Finanžamt, jakož i německá vláda a vláda Spojeného království se zadruhé domnívají, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení je odvodněna nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu. Německá vláda upesňuje, že tuto právní úpravu odvodňuje také nezbytnost zajistit účinné vybírání daní.

46 Soudní dvůr již rozhodl, že naléhavými důvody obecného zájmu, které mohou odvodnit omezení výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou, jsou jak nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 55; X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, EU:C:2009:368, bod 55; Meilicke a další, C-262/09, EU:C:2011:438, bod 41, jakož i SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 36), tak nezbytnost zajistit účinné vybírání daní (v tomto smyslu viz rozsudky Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 64; X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 39, jakož i Strojírny Prostějov a ACO Industries Tábor, C-53/13 a C-80/13, EU:C:2014:2011, bod 46).

47 Zásada daňové autonomie členských států je inherentní, aby členské státy určily, jaké informace mají být poskytnuty, a stanovily materiální a formální podmínky, které je třeba dodržet za účelem toho, aby orgány daňové správy mohly správně určit splatnou daň z výnosů z investičních fondů (obdobně viz rozsudek Meilicke a další, EU:C:2011:438, bod 37).

48 Pokud jde o věc projednávanou v původním řízení, dotčená vnitrostátní právní úprava je založena na zásadě, že jen samotné investiční fondy mohou poskytovat informace potřebné pro stanovení základu daně daňových poplatníků, kteří nabyli podíly v těchto fondech, přičemž tyto informace mohou mít pouze formu zveřejnění v elektronické verzi Spolkového věstníku, spolu s osvědčením odborníka oprávněného poskytovat poradenské služby v oblasti daní potvrzujícím, že dané informace byly zjištěny v souladu s pravidly německého daňového práva.

49 Právní předpisy členského státu, které daňovým poplatníkům, kteří nabyli podíly v nerezidentních investičních fondech, absolutně brání podat důkazy odpovídající jiným kritériím, zejména předložení jiných důkazů než důkazy stanovených právními předpisy první uvedeného členského státu pro vnitrostátní investice, překračuje rámec toho, co je nezbytné pro zajištění účinnosti daňového dohledu (v tomto smyslu viz rozsudek Meilicke a další, EU:C:2011:438, bod 43).

50 Nelze totiž *a priori* vyloučit, že uvedení daňových poplatníků budou moci předložit relevantní důkazy umožňující daňovým orgánům členského státu zdanění jasně a přesně ověřit informace nezbytné pro správné stanovení daně z výnosů z investičních fondů (obdobně viz rozsudek Meilicke a další, EU:C:2011:438, bod 44).

51 Německé daňové poplatníci sice nemusejí mít sami k dispozici všechny informace vyžadované InvStG, avšak nelze vyloučit, že je mohou získat od dotčených investičních nerezidentních fondů a poté je poskytnout německým orgánům daňové správy.

52 Obsah, formu a míru přesnosti, kterou musí splňovat informace předložené německým daňovým poplatníkem, který nabyl podíly v nerezidentním investičním fondu za účelem toho, aby mu bylo přiznáno transparentní zdanění, musí určit orgány daňové správy tak, aby mohly správně vyměřit daň (obdobně viz rozsudek Meilicke a další, EU:C:2011:438, bod 45).

53 Jak tvrdí Finanžamt a německá vláda, je sice pravda, že zveřejnění informací týkajících základů daní a jejich ověření odborníkem ze zákona oprávněným poskytovat poradenské služby v oblasti daní potvrzujícím, že dané informace byly zjištěny v souladu s pravidly německého daňového práva, zajišťuje jednotné zdanění daňových poplatníků, kteří nabyli podíly v těchto

investičních fondech.

54 Avšak jak tvrdí Evropská komise, takovou jednotnost lze zajistit pomocí interní výměny informací v rámci orgánů německé daňové správy.

55 Kromě toho se daňové orgány německého státu zdanění mohou na základě směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány německých států v oblasti příjmových daní a daní z pojistného (Úř. v. st. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. v. st. L 359, s. 30), platném v době rozhodné z hlediska skutkových okolností sporu v původním řízení, jakož i na základě směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799 (Úř. v. st. L 64, s. 1), obrátit na orgány jiného německého státu, aby získaly veškeré údaje, které se jeví jako nezbytné pro správné vyměření daní daňovému poplatníku (v tomto smyslu viz rozsudky Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 101, jakož i Meilicke a další, EU:C:2011:438, bod 51).

56 Co se týče administrativní zátěže, kterou pro orgány daňové správy německého státu zdanění představuje možnost přiznaná daňovým poplatníkem, spočívající v poskytnutí informací za účelem prokázání jejich příjmu, je třeba uvést, že administrativní obtíže nemohou samy o sobě dostatečně odvodnit existenci překážek volnému pohybu kapitálu (v tomto smyslu viz rozsudky Komise v. Francie, C-334/02, EU:C:2004:129, bod 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, bod 48, a Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, bod 54).

57 Takovou vnitrostátní právní úpravu, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, tudíž nelze odvodnit nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu ani nezbytností zajistit účinné vybírání daní, protože nedovoluje daňovému poplatníkovi předložit skutečnosti nebo informace umožňující prokázat své skutečné příjmy.

58 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že na položenou otázku je třeba odpovědět tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že nesplní-li nerezidentní investiční fond povinnosti poskytnout a zveřejnit některé informace stanovené touto právní úpravou, které se bez rozdílu použijí na rezidentní i nerezidentní fondy, budou příjmy daňového poplatníka plynoucí z uvedeného investičního fondu zdaněny paušálně, protože uvedená právní úprava nedovoluje tomuto daňovému poplatníkovi předložit skutečnosti nebo informace umožňující prokázat skutečnou výši těchto příjmů.

K nákladům řízení

59 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že nesplní-li nerezidentní investiční fond povinnosti poskytnout a zveřejnit některé informace stanovené touto právní úpravou, které se bez rozdílu použijí na rezidentní i nerezidentní fondy, budou příjmy daňového poplatníka plynoucí z uvedeného investičního fondu zdaněny paušálně, protože uvedená právní úprava nedovoluje tomuto daňovému poplatníkovi předložit skutečnosti nebo informace umožňující prokázat skutečnou výši těchto příjmů.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.