

Downloaded via the EU tax law app / web

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

9. listopada 2014. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – članak 63. UFEU-a – Oporezivanje dohotka od investicijskih fondova – Obveze investicijskog fonda u vezi s obavještanjem i objavom određenih informacija – Paušalno oporezivanje dohotka od investicijskih fondova koji ne poštuju obveze obavještanja i objavljivanja“

U predmetu C-326/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Njemačka), odlukom od 3. svibnja 2012., koju je Sud zaprimio 10. srpnja 2012., u postupku

Rita van Caster,

Patrick van Caster

protiv

Finanzamt Essen-Süd,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Tizzano, predsjednik vijeća, S. Rodin, A. Borg Barthet, E. Levits (izvjestitelj) i M. Berger, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 9. listopada 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za R. i P. van Caster, V. Heidelberg, *Rechtsanwalt*,
- za Finanzamt Essen-Süd, U. Weise, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, T. Henze i A. Wiedmann, u svojstvu agenata,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, C. Murrell, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Hilla, *barrister*,
- za Europsku komisiju, W. Roels i W. Mölls, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 21. studenoga 2013.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumaženje članaka 63. i 65. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru postupka koji Rita van Caster i njezin sin (u daljnjem tekstu: R. i P. van Caster), koji oboje žive u Njemačkoj, vode protiv Finanzamt Essen-Süd (u daljnjem tekstu: Finanzamt) u vezi s pojedinačnim i ujednaženim utvrživanjem porezne osnovice na temelju dohotka od nerezidentnih investicijskih fondova u poreznom razdoblju od 2004. do 2008.

Njemački pravni okvir

3 U Zakonu o porezu na investicije (Investmentsteuergesetz, u daljnjem tekstu: InvStG), koji je na snazi od 2004., nalazi se odjeljak 1. unutar kojega su članci 1. do 10. koji se odnose na zajedničke odredbe o domaćim i inozemnim investicijskim udjelima.

4 Članak 2. stavak 1. InvStG-a propisuje da se isplaćeni prinosi na udjele, prinosi koji su istovjetni isplati i predujam dobiti, uz određene iznimke, smatraju ulagateljevim dohotkom od kapitala.

5 Članak 5. tog zakona u verziji od 15. prosinca 2003. (BGBl. 2003. I, str. 2676.) glasi:

„(Porezne osnovice)

(1) Članci 2. i 4. primjenjuju se samo ako

1. prilikom svake isplate prinosa koja se odnosi na investicijski udio društvo za investicije obavijesti ulagatelje na njemačkom jeziku o

a) iznosu isplate (zaokruženom na najmanje četiri decimalna mjesta),

b) iznosu isplaćenih prinosa (zaokruženom na najmanje četiri decimalna mjesta),

c) iznosima u toj isplati koji se odnose na

aa) prinose u prethodnim godinama koji su istovjetni isplati,

bb) kapitalni dobitak od prijenosa udjela oslobođen od poreza u smislu članka 2. stavka 3. točke 1. rečenice prve,

cc) prinose u smislu članka 3. točke 40. Zakona o porezu na dohodak [(Einkommensteuergesetz)],

dd) prinose u smislu članka 8.b stavka 1. Zakona o porezu na dobit [(Körperschaftsteuergesetz)],

ee) kapitalni dobitak od prijenosa udjela u smislu članka 3. točke 40. Zakona o porezu na dohodak,

ff) kapitalni dobitak od prijenosa udjela u smislu članka 8.b stavka 2. Zakona o porezu na dobit,

gg) prinose u smislu članka 2. stavka 3. točke 1. rečenice druge, pod uvjetom da ti prinosi nisu dohodak od kapitala u smislu članka 20. Zakona o porezu na dohodak,

hh) kapitalni dobitak od prijenosa udjela oslobođen od poreza u smislu članka 2. stavka 3.

točke 2.,

ii) prihode u smislu članka 4. stavka 1.,

jj) prihode u smislu članka 4. stavka 2. u pogledu kojih nije došlo do odbitka prema stavku 4.,

kk) prihode u smislu članka 4. stavka 2. koji prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja daju pravo na uračunavanje poreza koji se smatra plaćenim u porez na dohodak ili porez na dobit,

d) dijelu isplate koji daje pravo na uračunavanje ili povrat poreza na dohodak od kapitala u smislu

aa) članka 7. stavaka 1. i 2.,

bb) članka 7., stavka 3.,

e) iznosu poreza na dohodak od kapitala za uračunavanje ili povrat u smislu

aa) članka 7. stavaka 1. i 2.,

bb) članka 7., stavka 3.,

f) iznosu inozemnih poreza koji se odnose na prihode u smislu članka 4. stavka 2., a koji su sadržani u isplaćenim prinosima i

aa) mogu se uračunati prema članku 34.c stavku 1. Zakona o porezu na dohodak ili prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja,

bb) mogu se odbiti prema članku 34.c stavku 3. Zakona o porezu na dohodak ako nije došlo do odbitka prema članku 4. stavku 4.,

cc) smatraju se plaćenima na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja,

g) iznosu odbitka za amortizaciju ili smanjenje supstance prema članku 3. stavku 3. rečenici prvoj,

h) iznosu smanjenja poreza na dobit na koji se poziva društvo koje raspodjeljuje dobit prema članku 37. stavku 3. Zakona o porezu na dobit;

2. u slučaju prinosa koji su istovjetni isplatama, društvo za investicije obavijesti ulagatelje na njemačkom jeziku o podacima u skladu s točkom 1. koji se odnose na investicijski udio, u roku od četiri mjeseca od isteka poslovne godine u kojoj se smatra da su ti prinosi isplaćeni;

3. društvo za investicije u elektroničkom Saveznom oglasniku objavi podatke navedene u točkama 1. i 2. zajedno s godišnjim izvješćem u smislu članka 45. stavka 1., članka 122. stavaka 1. ili 2. Zakona o investicijama [(Investmentgesetz)]; podaci moraju biti popraćeni potvrdom osobe ovlaštene za naplatno pružanje usluga savjetovanja u smislu članka 3. Zakona o poreznom savjetovanju [(Steuerberatungsgesetz)], službeno ovlaštenog revizorskog ureda ili slične organizacije kojom se potvrđuje da su ti podaci utvrđeni prema pravilima njemačkog poreznog prava; članak 323. Trgovačkog zakonika [(Handelsgesetzbuch)] primjenjuje se na odgovarajući način. Ako se godišnje izvješće u skladu s odredbama Zakona o investicijama ne objavljuje u elektroničkom Saveznom oglasniku, mora se navesti mjesto na kojemu je na njemačkom jeziku objavljeno računovodstveno izvješće;

4. inozemno društvo za investicije utvrđuje iznos prinosa za koje se smatra da su imatelju inozemnih investicijskih udjela isplaćeni nakon 31. prosinca 1993., na koje još nije razrezan porez, te ih objavljuje s otkupnom cijenom;

5. inozemno društvo za investicije na zahtjev Savezne porezne uprave u roku od tri mjeseca u cijelosti dokaže točnost podataka navedenih u točkama 1., 2. i 4. Ako su isprave sastavljene na stranom jeziku, može se zatražiti ovjereni prijevod na njemački jezik. Ako je inozemno društvo za investicije objavilo te podatke u neto iznosu, ono mora, samostalno ili na zahtjev Savezne porezne uprave, uzeti u obzir razliku u iznosima u objavi za tekuću poslovnu godinu.

Ako podaci navedeni u točki 1. slovu c) ili f) nisu dostupni, prinosi će se oporezovati prema članku 2. stavku 1. rečenici prvog pa se članak 4. neće primijeniti [...]

6. U članku 6. InvStG-a, pod naslovom „Oporezivanje u slučaju izostanka objave“, u verziji koja je na snazi od 9. prosinca 2004. (BGBl. 2004. I, str. 3310.), propisano je:

„Ako pretpostavke iz članka 5. stavka 1. nisu ispunjene, ulagatelj se oporezuje na isplate po osnovi investicijskih udjela, predujam dobiti kao i 70 % kapitalnog dobitka uslijed povećanja vrijednosti udjela koja proizlazi iz razlike između prve otkupne cijene investicijskog udjela utvrđene u kalendarskoj godini i posljednje otkupne cijene utvrđene u kalendarskoj godini; porezna obveza mora se odrediti najmanje u iznosu od 6 % posljednje otkupne cijene utvrđene u kalendarskoj godini. Ako nije utvrđena otkupna cijena, umjesto nje uzima se burzovna ili tržišna cijena. [...]

7. Kako je njemačka vlada istaknula, članci 5. i 6. InvStG-a naknadno su se mijenjali više puta, ali te izmjene nisu relevantne za predmet u glavnom postupku.

Glavni postupak i prethodno pitanje

8. R. i P. van Caster drže udjele u nerezidentnim investicijskim fondovima koji su deponirani kod jedne belgijske banke.

9. Od 2003. dohodak R. i P. van Castera od tog ulaganja kapitala utvrđivao se pojedinačno i ujednačeno, a svakome od njih pripisivala se polovica dohotka.

10. Tijekom poreznog razdoblja od 2003. do 2006. svi udjeli koje su držali R. i P. van Caster bili su udjeli u „crnim“ fondovima, u pogledu kojih je oporezivanje do 2003. bilo uređeno člankom 18. stavkom 3. Zakona o prodaji inozemnih investicijskih udjela i oporezivanju dohotka od inozemnih investicijskih udjela (Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen, BGBl. 1998. I, str. 2820.), odnosno udjeli u „netransparentnim“ fondovima koje je oporezivanje propisano člankom 6. InvStG-a.

11. Tijekom poreznog razdoblja od 2007. do 2008. R. i P. van Caster prijavili su dohodak od udjela u šest investicijskih fondova, od kojih su tri bila netransparentna.

12. R. i P. van Caster prijavili su procijenjene iznose dohotka od udjela u tim investicijskim fondovima do kojih su došli na temelju dokaza koje su priložili svojim prijavama ili na temelju informacija iz burzovnih izvješća. Tako su u razdoblju od 2003. do 2008. prijavili sljedeće dohotke po pojedinim godinama, i to 8.435,43 eura, 10.500,94 eura, 12.318,18 eura, 13.263,04 eura, 12.672,46 eura i 14.272,88 eura, što ukupno iznosi 71.462,93 eura.

13. Finanzamt je paušalno utvrdio dohotke od netransparentnih fondova u skladu s pravilom iz članka 6. InvStG-a. Prema izraženu Finanzamtu, ostvareni dohoci iznosili su redom 38.503,53

eura, 32.691,41 euro, 63.603,62 eura, 49.463,21 eura, 37.045,03 eura i 25.139,27 eura, što ukupno iznosi 246.446,07 eura.

14 R. i P. van Caster pokrenuli su postupak protiv te odluke na Finanzgerichtu Düsseldorf (Financijski sud Düsseldorf). U okviru tog postupka stranke su se složile oko činjenica da je dohotke za 2003. trebalo utvrditi u iznosu od 4 % otkupne cijene utvrđene na dan 31. prosinca 2003., to jest u iznosu od 19.848,07 eura.

15 U pogledu poreznog razdoblja od 2004. do 2008. R. i P. van Caster zahtijevaju da se porezna rješenja preinače i da se dohoci od kapitala za te godine utvrde prema prijavljenim iznosima, pri čemu tvrde da je članak 6. InvStG-a protivan odredbama UFEU-a o slobodnom kretanju kapitala.

16 Sud koji je uputio zahtjev naglašava da, iako se mehanizam paušalnog oporezivanja prema članku 6. InvStG-a primjenjuje bez razlike na rezidentne i nerezidentne netransparentne fondove, ta odredba može dovesti do neizravne diskriminacije nerezidentnih netransparentnih fondova, s obzirom na to da rezidentni fondovi na čelno ispunjavaju zahtjeve iz članka 5. stavka 1. InvStG-a, dok to u pravilu nije slučaj s nerezidentnim fondovima.

17 U tim okolnostima Finanzgericht Düsseldorf odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Dovodi li paušalno oporezivanje dohotka od ‚netransparentnih‘ (domaćih i) inozemnih investicijskih fondova prema članku 6. [InvStG-a] do povrede prava Unije [članak 63. UFEU-a] jer predstavlja prikriveno ograničenje slobodnom kretanju kapitala [članak 65. stavak 3. UFEU-a]?“

O prethodnom pitanju

Uvodne napomene

18 Iz spisa predmeta kojim Sud raspolaže proizlazi da ulagatelji, ovisno o načinu na koji društvo za investicije ispuni obveze propisane člankom 5. stavkom 1. InvStG-a, podliježu trima različitim sustavima oporezivanja.

19 Ako društvo za investicije objavi sve informacije propisane člankom 5. stavkom 1. InvStG-a u propisanim oblicima i propisanom roku, dohodak od investicijskih udjela podliježe općem „transparentnom“ sustavu oporezivanja u skladu s člankom 2. stavkom 1. rečenicom prvom i člankom 4. InvStG-a.

20 Ako društvo za investicije nije ni objavilo ni prijavilo informacije propisane člankom 5. stavkom 1. točkom 1. slovima c) i f) InvStG-a, na udjele u fondovima može se u skladu s člankom 5. stavkom 1. rečenicom drugom istog zakona primijeniti „polutransparentni“ sustav oporezivanja. Taj način izražavanja podrazumijeva da se pogodnosti u vezi s kojima nisu dostavljene određene informacije ne uzimaju u obzir za poreznu osnovicu poreznog obveznika.

21 Ako pretpostavke članka 5. stavka 1. InvStG-a nisu ispunjene, udjeli u investicijskim fondovima oporezuju se paušalno na temelju članka 6. InvStG-a, a porezni je obveznik dužan platiti porez u iznosu koji se utvrđuje u skladu s pravilima za izražavanje koja su propisana tim člankom.

22 Članak 5. stavak 1. InvStG-a, s jedne strane, u točkama 1. do 3. utvrđuje obveze u vezi s priopćavanjem informacija dioničarima na njemačkom jeziku koje su propisane istim člankom i objavljivanjem tih informacija u elektroničkom Saveznom oglasniku zajedno s potvrdom koju izdaje

osoba zakonom ovlaštena za pružanje usluga poreznog savjetnika kojom se potvrđuje da su podaci utvrđeni prema pravilima njemačkog poreznog prava koje se primjenjuje na sva društva za investicije, rezidente i nerezidente, te s druge strane, u točkama 4. i 5., utvrđuje dodatne obveze koje se primjenjuju samo na nerezidentna društva za investicije.

23 Sud koji je uputio zahtjev ne navodi koje obveze nisu poštovali nerezidentni investicijski fondovi o kojima je riječ u glavnom postupku, ali iz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da taj sud dvoji oko sukladnosti njemačkog zakonodavstva, koje se bez razlike primjenjuje na rezidentne i nerezidentne investicijske fondove, s namjerno slobodnog kretanja kapitala.

24 U tim okolnostima valja zaključiti da sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 63. UFEU-a tumačiti tako da se protivi nacionalnom zakonskom uređenju poput onoga u glavnom postupku prema kojemu ako nerezidentni investicijski fond ne poštuje obveze obavještanja i objavljivanja određenih informacija propisanih tim zakonskim uređenjem, koje se primjenjuju neovisno o tomu je li riječ o rezidentnom ili nerezidentnom fondu, to dovodi do paušalnog oporezivanja dohotka koji porezni obveznik ostvaruje od navedenog investicijskog fonda.

Postojanje ograničenja

25 U skladu sa stalnom sudskom praksom, mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanju kapitala, uključuju mjere koje su takve naravi da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u nekoj državi članici ili pak rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama (vidjeti presude Santander Asset Management SGIC i dr., C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 15. i navedenu sudsku praksu te Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, t. 43.).

26 U konkretnom slučaju treba istaknuti da nacionalno uređenje o kojemu je riječ u glavnom postupku obilježava činjenica da posljedice nepoštovanja obveza investicijskih fondova u pogledu obavještanja i objavljivanja, kako su propisane člankom 5. stavkom 1. InvStG-a, snose porezni obveznici koji ulažu u te fondove.

27 Paušalno oporezivanje koje se primjenjuje u slučaju nepoštovanja tih obveza sastoji se od izračunavanja minimalne porezne osnovice koja odgovara iznosu od 6 % od otkupne cijene na kraju kalendarske godine, neovisno o tome je li vrijednost ulaganja pala ili je porasla tijekom dotične godine.

28 Takav paušalni izračun može dovesti do precjenjivanja stvarnog dohotka poreznog obveznika, posebno u vrijeme kada se kamatne stope tijekom dužeg razdoblja zadržavaju na niskoj razini, kako je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 43. svoga mišljenja. Njemačka vlada uostalom sama priznaje da je u kombinaciji s niskim kamatnim stopama minimalna porezna osnovica koja odgovara iznosu od 6 % od otkupne cijene često veća od osnovice koja se temelji na stvarnom dohotku ostvarenom od dotičnog fonda.

29 U svakom slučaju, kako isti u Finanzamt i njemačka vlada, ne može se isključiti da paušalno oporezivanje tijekom godina u kojima investicijski fondovi stvaraju izrazito visoke prinose može biti povoljnije od općeg transparentnog sustava oporezivanja, kao i da se tijekom dužeg držanja udjela u prosjeku može ostvariti tako izračunati dohodak.

30 Međutim, s jedne strane, mora se naglasiti da se primjena paušalnog oporezivanja ne mijenja ovisno o duljini držanja udjela.

31 S druge strane, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da nepovoljan porezni tretman

protivan jednoj od temeljnih sloboda nije moguće opravdati postojanjem drugih poreznih pogodnosti, čak i ako se pretpostavi da te pogodnosti postoje (vidjeti presudu Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, t. 24. i navedenu sudsku praksu).

32 Slijedom toga, valja zaključiti da paušalno oporezivanje poput onoga na temelju članka 6. InvStG-a može biti nepovoljno za poreznog obveznika.

33 Međutim, u takvim okolnostima iz zakonskog uređenja o kojemu je riječ u glavnom postupku proizlazi da porezni obveznik koji je uložio u fond koji ne ispunjava obveze propisane člankom 5. stavkom 1. InvStG-a ne može pružiti dokaze ili informacije na temelju kojih se može utvrditi njegov stvarni dohodak.

34 Takvo paušalno oporezivanje stoga može odvratiti takvog poreznog obveznika od ulaganja u fondove koji ne ispunjavaju obveze propisane navedenom odredbom nacionalnog prava.

35 Kako je njemačka vlada naglasila tijekom rasprave, odluku o tome hoće li ili neće poštovati navedene obveze moraju donijeti investicijski fondovi, a ona ponajviše ovisi o njihovoj želji za stjecanjem klijenata u Njemačkoj.

36 Slijedom toga, navedene obveze prema svojoj naravi vjerojatno neće ispuniti investicijski fond koji ne posluje na njemačkom tržištu i koji nije aktivno usmjeren prema tom tržištu. Naime, kako je nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 42. svoga mišljenja, takav fond nema nimalo interesa za poštovanje tih propisa.

37 Budući da su takvi fondovi u pravilu nerezidenti, valja zaključiti da nacionalno zakonsko uređenje o kojemu je riječ u glavnom postupku može odvratiti njemačkog ulagatelja od stjecanja udjela u nerezidentnom investicijskom fondu, s obzirom na to da ga može izložiti nepovoljnom paušalnom oporezivanju bez mogućnosti pružanja dokaza ili informacija na temelju kojih se može utvrditi iznos njegovog stvarnog dohotka.

38 Stoga takvo zakonsko uređenje je ograničenje slobodnom kretanju kapitala, na koje je zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

Opravdanje ograničenja slobodnom kretanju kapitala

39 Međutim, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da nacionalne mjere koje bi mogle otežati ili ukinuti manje privlačnim uživanje temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom mogu se opravdati jedino time da teže ostvarivanju cilja od općeg interesa, da su prikladne za ostvarenje toga cilja i da ne prelaze ono što je nužno za postizanje zadanog cilja (vidjeti, posebice, presudu Komisija/Belgija, C-296/12, EU:C:2014:24, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

40 Prema shvaćanju Finanzamta i njemačke vlade, zakonsko uređenje o kojemu je riječ u glavnom postupku opravdano je, na prvom mjestu, nužnošću oživljavanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama.

41 S tim u svezi, valja naglasiti da je o?uvanje uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama Sud priznao kao legitiman cilj (vidjeti presudu National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, t. 45. i navedenu sudsku praksu), koji se može prihvatiti kao opravdanje ograni?enja ponajprije onda kada predmetni sustav ima za cilj sprije?iti oblike ponašanja koji bi mogli ugroziti pravo neke države ?lanice da izvršava svoju poreznu nadležnost u odnosu na djelatnosti koje se obavljaju na njezinom državnom podru?ju (vidjeti osobito presude Santander Asset Management SGIC i dr., EU:C:2012:286, t. 47., i Argenta Spaarbank, C?350/11, EU:C:2013:447, t. 53. i navedenu sudsku praksu).

42 Nacionalno zakonsko ure?enje o kojemu je rije? u glavnom postupku ima za cilj, kako tvrde Finanzamt i njema?ka vlada, jam?iti ujedna?eno postupanje u pogledu oporezivanja, s jedne strane, prema njema?kim poreznim obveznicima koji su izravno uložili u dionice i obveznice i prema onima koji steknu udjele u investicijskim fondovima kao i, s druge strane, prema njema?kim poreznim obveznicima koji su uložili u rezidentne fondove i onih koji su uložili u nerezidentne fondove, poštuju?i tako porezno na?elo jednakosti.

43 Navedeno zakonsko ure?enje nema za cilj sprije?iti oblike ponašanja koji bi mogli ugroziti nadležnost Savezne Republike Njema?ke za oporezivanje djelatnosti koje se obavljaju na njezinom državnom podru?ju ili za oporezivanje dohotka njezinih rezidenata ostvarenog u drugoj državi ?lanici.

44 Slijedom toga, u vezi s pretpostavkama za primjenu navedenog nacionalnog zakonskog ure?enja ne postavlja se nikakvo pitanje raspodjele ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama.

45 Na drugom mjestu, Finanzamt te njema?ka vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine smatraju da je nacionalno zakonsko ure?enje o kojemu je rije? u glavnom postupku opravdano nužnoš?u da se osigura u?inkovit porezni nadzor. Njema?ka vlada navodi da je to zakonsko ure?enje opravdano i nužnoš?u da se osigura u?inkovito prikupljanje poreza.

46 Kako je Sud ve? zauzeo stajalište, u važne razloge od op?eg interesa koji mogu opravdati ograni?enje ostvarivanju slobodâ kretanja zajam?enih Ugovorom ubraja se i nužnost jam?enja u?inkovitosti poreznog nadzora (vidjeti u tom smislu osobito presude A, C?101/05, EU:C:2007:804, t. 55.; X i Passenheim-van Schoot, C?155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, t. 55.; Meilicke i dr., C?262/09, EU:C:2011:438, t. 41., kao i SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, t. 36.) i nužnost jam?enja u?inkovitosti prikupljanja poreza (vidjeti u tom smislu presude Komisija/Španjolska, C?269/09, EU:C:2012:439, t. 64.; X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 39., kao i Strojírny Prost?jov i ACO Industries Tábor, C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, t. 46.).

47 Sastavni dio na?ela porezne autonomije država ?lanica jest to da one odre?uju koje se informacije moraju pružiti, kao i materijalne i formalne pretpostavke koje se moraju poštovati, kako bi porezna uprava mogla to?no utvrditi porez koji se duguje na dohodak ostvaren od investicijskih fondova (vidjeti analogijom presudu Meilicke i dr., EU:C:2011:438, t. 37.).

48 U vezi s predmetom u glavnom postupku, predmetno nacionalno zakonsko ure?enje temelji se na postavci prema kojoj samo investicijski fondovi mogu pružiti informacije potrebne za utvr?ivanje porezne osnovice poreznih obveznika koji su stekli udjele u tim fondovima i to isklju?ivo objavom u elektroni?kom Saveznom oglasniku zajedno s potvrdom koju izdaje osoba zakonom ovlaštena za pružanje usluga poreznog savjetnika kojom se potvr?uje da su podaci utvr?eni prema pravilima njema?kog poreznog prava.

49 Me?utim, zakonodavstvo države ?lanice koje poreznim obveznicima, ulagateljima u udjele u

nerezidentnim investicijskim fondovima, apsolutno onemogućuje da podnesu dokazna sredstva koja odgovaraju drukčijim kriterijima od onih koji su za nacionalna ulaganja propisani zakonodavstvom prve države članice, osobito u pogledu načina podnošenja, prelazi ono što je nužno da bi se jamčila učinkovitost poreznog nadzora (vidjeti u tom smislu presudu Meilicke i dr., EU:C:2011:438, t. 43.).

50 Naime, ne može se *a priori* isključiti mogućnost da su navedeni porezni obveznici u stanju dostaviti relevantna dokazna sredstva na temelju kojih porezna tijela države članice nadležne za oporezivanje mogu jasno i točno provjeriti informacije koje su potrebne za pravilno utvrđivanje poreza na dohodak od investicijskih fondova (vidjeti analogijom presudu Meilicke i dr., EU:C:2011:438, t. 44.).

51 Iako njemački porezni obveznici vjerojatno sami ne raspolažu svim informacijama koje se traže prema InvStG-u, ne može se isključiti da ih oni mogu pribaviti od dotičnih nerezidentnih investicijskih fondova te ih dostaviti njemačkim poreznim tijelima.

52 Porezna uprava mora odrediti sadržaj, oblik i stupanj preciznosti koji moraju ispunjavati informacije koje njemački porezni obveznik, imatelj udjela u nerezidentnom investicijskom fondu, mora podnijeti kako bi ušao u kategoriju transparentnog oporezivanja, a kako bi joj se omogućila pravilna primjena poreza (vidjeti analogijom presudu Meilicke i dr., EU:C:2011:438, t. 45.).

53 Točno je da objavljivanje informacija u vezi s poreznim osnovicama kao i provjera od strane osobe koja je zakonom ovlaštena za pružanje usluga poreznog savjetnika kojom se potvrđuje da su podaci utvrđeni prema pravilima njemačkog poreznog prava, kako naglašavaju Finanzamt i njemačka vlada, jamče ujednačeno oporezivanje poreznih obveznika koji drže udjele u istom investicijskom fondu.

54 Međutim, u skladu sa stajalištem Europske komisije, takva ujednačenost mogla bi se osigurati internom razmjenom informacija unutar njemačke porezne uprave.

55 Osim toga, na temelju Direktive Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja i oporezivanja polica osiguranja (SL L 336, str. 15.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/106/EZ od 16. studenoga 2004. (SL L 359, str. 30.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 96.), koja je bila na snazi u vrijeme kada su se dogodile činjenice iz predmeta u glavnom postupku, kao i na temelju Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.), porezna tijela države članice nadležne za oporezivanje imaju mogućnost obratiti se tijelima druge države članice kako bi dobila sve informacije koje su potrebne za pravilno utvrđivanje porezne obveze poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presude Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 101., i Meilicke, EU:C:2011:438, t. 51.).

56 U pogledu administrativnog tereta koji bi porezna uprava države članice nadležne za oporezivanje morala snositi zbog mogućnosti da porezni obveznici podnose informacije radi dokazivanja svog dohotka, valja istaknuti da administrativne poteškoće nisu same po sebi dovoljno opravdanje za prepreku slobodnom kretanju kapitala (vidjeti u tom smislu presude Komisija/Francuska, C-334/02, EU:C:2004:129, t. 29.; Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, t. 48., i Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, t. 54.).

57 Slijedom toga, nacionalno zakonodavstvo poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku ne može se opravdati nužnošću da se osigura učinkovitost poreznog nadzora i da se

jam?i u?inkovito prikupljanje poreza jer ne omogu?ava poreznom obvezniku da pruži dokaze ili informacije kojima može dokazati stvarni dohodak.

58 Na temelju svih prethodnih razmatranja proizlazi da na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 63. UFEU?a treba tuma?iti na na?in da se protivi nacionalnom zakonodavstvu poput onoga u glavnom postupku prema kojemu nepoštovanje obveza od strane nerezidentnog investicijskog fonda u pogledu priop?avanja i objavljivanja odre?enih informacija propisanih tim zakonodavstvom ? koje se primjenjuju neovisno o tomu je li rije? o rezidentnom ili nerezidentnom fondu ? dovodi do paušalnog oporezivanja dohotka koji porezni obveznik ostvaruje od navedenog investicijskog fonda jer navedeno zakonodavstvo ne dopušta poreznom obvezniku da pruži dokaze ili informacije na temelju kojih se može utvrditi stvarni iznos tog dohotka.

Troškovi

59 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vije?e) odlu?uje:

?lanak 63. UFEU?a treba tuma?iti tako da se protivi nacionalnom zakonodavstvu poput onoga u glavnom postupku prema kojemu nepoštovanje obveza od strane nerezidentnog investicijskog fonda u pogledu priop?avanja i objavljivanja odre?enih informacija propisanih tim zakonodavstvom ? koje se primjenjuju neovisno o tomu je li rije? o rezidentnom ili nerezidentnom fondu ? dovodi do paušalnog oporezivanja dohotka koji porezni obveznik ostvaruje od navedenog investicijskog fonda jer navedeno zakonodavstvo ne dopušta poreznom obvezniku da pruži dokaze ili informacije na temelju kojih se može utvrditi stvarni iznos tog dohotka.

Potpisi

*Jezik postupka: njema?ki