

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2014. október 9. (*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – A tőke szabad mozgása – EUMSZ 63. cikk – Befektetési alapokból származó jövedelmek adóztatása – A befektetési alapnak bizonyos információk közzétételére és közzétételére vonatkozó kötelezettsége – A közzételési és közzétételi kötelezettségnek eleget nem tevő befektetési alapokból származó jövedelmek általánosan adóztatása”

A C-326/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Düsseldorf (Németország) a Bírósághoz 2012. július 10-én érkezett, 2012. május 3-ai határozatával terjesztett elő az előtte

Rita van Caster,

Patrick van Caster

és

a **Finanzamt Essen-Süd**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, S. Rodin, A. Borg Barthet, E. Levits (előadó) és M. Berger bírák,

előtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. október 9-i tárgyalást követően,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- R. van Caster és P. van Caster képviseletében V. Heidelbach Rechtsanwalt,
- a Finanzamt Essen-Süd képviseletében U. Weise, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és A. Wiedmann, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében C. Murrell, meghatalmazotti minőségben, segítőtje R. Hill barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2013. november 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a németországi lakóhellyel rendelkező R. van Caster és fia (a továbbiakban: van Caster pertársaság), valamint a Finanzamt Essen-Süd (a továbbiakban: Finanzamt) között a felperesek külföldi befektetési alapokból származó jövedelmei adóalapjának a 2004–2008-as adóévek vonatkozásában elkülönített és egységes meghatározása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

A német jogi háttér

3 A befektetések adóztatásáról szóló, 2004-től hatályos törvény (Investmentsteuergesetz, a továbbiakban: InvStG) 1. szakaszában szerepelnek e törvénynek a belföldi és külföldi befektetési jegyekre vonatkozó általános rendelkezéseket tartalmazó 1–10. §-ai.

4 Az InvStG 2. §-ának (1) bekezdése elírja, hogy a részesedésekből származó kifizetett jövedelmek, a hozammal egyenértékű jövedelemtételek és az évközi nyereség bizonyos kivételektől eltekintve a befektető tőkejövedelmének minősülnek.

5 E törvény 5. §-ának 2003. december 15-én megállapított szövege (BGBl. 2003 I., 2676. o.) az alábbiak szerint rendelkezik:

„(Adóalap)

(1) A 2. és a 4. § csak akkor alkalmazandó, ha

1. a befektetési társaság a befektetési jegy utáni minden hozamfizetés esetében német nyelven közli a befektetőkkel:

a) a felosztott hozam összegét (legalább négy tizedesjegy pontossággal),

b) a hozamkifizetés összegét (legalább négy tizedesjegy pontossággal),

c) a felosztott hozamot alkotó összegeket, nevezetesen

aa) az elző években megszerzett, hozammal egyenértékű jövedelemtételeket,

bb) a 2. § (3) bekezdése 1. pontjának első mondata értelmében adómentes átruházásból származó nyereséget,

cc) a jövedelemadóról szóló törvény ([Einkommensteuergesetz]) 3. §-ának 40. pontja szerinti jövedelemtételeket,

dd) a társasági adóról szóló törvény ([Körperschaftsteuergesetz]) 8b. §-ának (1) bekezdése szerinti jövedelemtételeket,

ee) a jövedelemadóról szóló törvény 3. §-ának 40. pontja szerinti átruházásból származó nyereséget,

ff) a társasági adóról szóló törvény 8b. §-ának (2) bekezdése szerinti átruházásból származó nyereséget,

- gg) a 2. § (3) bekezdése 1. pontjának második mondata szerinti jövedelemtételket, amennyiben azok nem a jövedelemadóról szóló törvény 20. §-a szerinti t?kejövedelmek,
- hh) a 2. § (3) bekezdésének 2. pontja értelmében adómentes átruházásból származó nyereséget,
- ii) a 4. § (1) bekezdése szerinti jövedelemtételket,
- jj) a 4. § (2) bekezdése szerinti azon jövedelemtételket, amelyeket a 4. § alapján nem vontak le,
- kk) a 4. § (2) bekezdése szerinti azon jövedelemtételket, amelyek után a megfizetettnek tekintett adó kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény alapján a jövedelemadóba vagy a társasági adóba beszámítható,
- d) a hozamkifizetés azon részét, amely alapján lehetséges a t?kejövedelemre kivetett adóba való beszámítás vagy az abból való adóvisszatérítés a következ? rendelkezések alapján:
- aa) a 7. § (1) és (2) bekezdése,
- bb) a 7. § (3) bekezdése,
- e) a következ? rendelkezések alapján beszámítandó vagy visszatérítend?, t?kejövedelemre kivetett adó összegét:
- aa) a 7. § (1) és (2) bekezdése,
- bb) a 7. § (3) bekezdése,
- f) a 4. § (2) bekezdése szerinti jövedelmekhez kapcsolódó külföldi adók összegét, amelyek a hozamkifizetés részét képezik, és
- aa) a jövedelemadóról szóló törvény 34c. §-ának (1) bekezdése vagy kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény alapján levonhatók,
- bb) a jövedelemadóról szóló törvény 34c. §-ának (3) bekezdése alapján levonhatók, ha a 4. § (4) bekezdése alapján nem került sor levonásra,
- cc) kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény alapján megfizetettnek min?sülnek,
- g) a 3. § (3) bekezdésének els? mondata szerinti amortizáció vagy értékcsökkenés miatti levonás összegét,
- h) a kifizet? társaság által a társasági adóról szóló törvény 37. §-ának (3) bekezdése alapján igénybe vett társaságiadó?kedvezmény összegét;
2. a befektetési társaság a hozamkifizetéssel egyenérték? jövedelmek esetében legkés?bb az azok kifizetése szerinti üzleti év végét követ? négy hónapon belül német nyelven közli a befektet?kkel a befektetési jegyre vonatkozó, 1. pontban foglalt adatokat;
3. a befektetési társaság a befektetésekr?l szóló törvény ([Investmentgesetz]) 45. §-ának (1) bekezdése, illetve 122. §-ának (1) és (2) bekezdése értelmében vett éves jelentéssel összefüggésben a hivatalos hirdetésmények elektronikus Szövetségi Közlönyében közzéteszi az 1. és 2. pontban felsorolt adatokat; az adatokhoz mellékelni kell a pénzügyi tanácsadói tevékenység

szabályairól szóló törvény ([Steuerberatungsgesetz]) 3. §-a szerint kereskedelmi tanácsadó szolgáltatás nyújtására jogosult szakértő, a hatóság által elismert könyvvizsgáló vagy hasonló szervezet által kiadott tanúsítványt, amely igazolja, hogy az adatokat a német adójogszabályoknak megfelelően állapították meg; a kereskedelmi törvénykönyv ([Handelsgesetzbuch]) 323. §-át megfelelően alkalmazni kell. Ha az elszámolásról készített kivonatot a befektetésekről szóló törvény rendelkezései alapján a hivatalos hirdetések elektronikus Szövetségi Közlönyében nem teszik közzé, akkor fel kell tüntetni azt a hivatkozási számot, amelyen az elszámolásról készített kivonatot német nyelven közzéteszik;

4. a külföldi befektetési társaság megállapítja és a visszaváltási árral együtt közli az 1993. december 31-ét követően külföldi befektetési jegyek tulajdonosainak kifizetett, még nem adózott jövedelmek összegét;

5. a külföldi befektetési társaság felhívásra három hónapon belül teljes körően igazolja a Szövetségi Adóhatóság számára az 1., 2. és 4. pontban felsorolt adatok helyességét. Ha az igazolások idegen nyelven készültek, a hivatal kérheti azok német nyelvű hiteles fordítását. Ha a külföldi befektetési társaság nem pontos összegre vonatkozóan közölt adatokat, saját kezdeményezésére vagy a Központi Szövetségi Adóhivatal felhívására a folyamatban lévő adóévről szóló közleményben figyelembe kell vennie a különbséget.

Ha az 1. pont c) vagy f) alpontjában felsorolt adatok nem állnak rendelkezésre, a jövedelmek után a 2. § (1) bekezdésének első mondata alapján kell adózni, és a 4. §-t nem lehet alkalmazni [...]"

6. Az InvStG „Adóztatás közzététel hiányában” című 6. §-ának 2004. december 9-től hatályos szövege (BGBl. 2004 I., 3310. o.) elírja:

„Ha az 5. § (1) bekezdésében foglalt feltételek nem teljesülnek, a befektető esetében a befektetési jegyek után kifizetett hozamot, az évközi nyereséget, valamint a befektetési jegy naptári évben megállapított első és utolsó visszaváltási ára közötti pozitív különbözet 70%-át kell alapul venni; legalább a naptári évben megállapított utolsó visszaváltási ár 6%-át kell alapul venni. Visszaváltási ár megállapításának hiányában annak helyére a tőzsdei vagy piaci ár lép [...]"

7. A német kormány tájékoztatása szerint az InvStG 5. és 6. §-át utólag többször módosították, azonban e módosítások nem érintik az alapeljárást.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

8. A van Caster pertársaság külföldi tőkebefektetési alapok befektetési jegyeinek a tulajdonosa, amely befektetési jegyeket egy belga banknál helyezték letétbe.

9. 2003-tól kezdően az ezen tőkebefektetésekből származó jövedelmeket a van Caster pertársaság részére elkülönítetten és egységesen határozták meg, és fele-fele arányban tudták be a pertársaságot alkotó felpereseknek.

10. A 2003–2006-os jövedelemszerző évek alatt a van Caster pertársaság valamennyi befektetési jegye vagy úgynevezett „fekete” alapokban fennálló részesedés volt, amelyek adóztatását 2003-ig a külföldi befektetési jegyek forgalmazásáról és a külföldi befektetési jegyekből származó jövedelmek adóztatásáról szóló német törvény (Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen – AusInvestmG, BGBl. 1998 I., 2820. o.) 18. §-ának (3) bekezdése szabályozta, vagy úgynevezett „nem átlátható” alapokban fennálló részesedés, amelyek adóztatása az InvStG 6. §-ának hatálya alá tartozik.

11 A 2007-es és 2008-as jövedelemszerző évek során a van Caster pertársaság hat befektetési alapban fennálló részesedéseiből származó nyereségeket vallott be, amely alapok közül három „nem átlátható alap”.

12 A van Caster pertársaság az e befektetési alapokban fennálló részesedéseiből származó jövedelmeket becslés útján, illetve a bevallásukhoz mellékelt igazolások vagy egy tőzsdeközlöny adatai alapján vallotta be. A 2003–2008-as évek vonatkozásában így módon 8435,43 euró, 10 500,94 euró, 12 318,18 euró, 13 263,04 euró, 12 672,46 euró és 14 272,88 euró, azaz összesen 71 462,93 euró összegű jövedelmet vallottak be.

13 A Finanzamt a „nem átlátható alapokból” származó jövedelmeket az InvStG 6. §-ának szabálya alapján átalányjelleggel állapította meg. A Finanzamt számítása szerint a van Caster pertársaság által a 2003–2008-as években szerzett jövedelmek: 38 503,53 euró, 32 691,41 euró, 63 603,62 euró, 49 463,21 euró, 37 045,03 euró és 25 139,27 euró, azaz összesen 246 446,07 euró.

14 A van Caster pertársaság a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi adóügyi bíróság) előtt vitatta a Finanzamt e határozatát. Ezen eljárás keretében az alapeljárásban részt vevő felek megegyeztek abban, hogy a 2003-as év jövedelmeit a 2003. december 31-i visszaváltási ár 4%-ában kell megállapítani, amely 19 848,07 eurónak felel meg.

15 A 2004–2008-as jövedelemszerző évek vonatkozásában a van Caster pertársaság azt kéri, hogy az adó megállapításáról szóló határozatokat módosítsák, továbbá az ezen évekre vonatkozó tőkejövedelmeket a bevallott összegek alapján állapítsák meg, és az érdekeltek azt állítják, hogy az InvStG 6. §-a ellentétes az EUMSzerződéseknek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel.

16 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy bár az InvStG 6. §-ában előírt átalányjellegű adóztatásra vonatkozó mechanizmus megkülönböztetés nélkül alkalmazandó a belföldi és külföldi nem átlátható befektetési alapokra, e rendelkezés a külföldi nem átlátható alapokkal szembeni közvetett hátrányos megkülönböztetéshez vezethet, amennyiben a belföldi alapok általában megfelelnek az InvStG 5. §-ának (1) bekezdésében szereplő követelményeknek, míg általában a külföldi alapok esetében nem ez a helyzet.

17 Ilyen körülmények között a Finanzgericht Düsseldorf úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Ellentétes-e az uniós joggal [EUMSZ 63. cikk] az úgynevezett »nem átlátható« (belföldi és) külföldi befektetési alapokból származó jövedelmeknek az [InvStG] 6. §-a szerinti átalányjellegű adóztatása azért, mert az a szabad tőkemozgás rejtett korlátozását [EUMSZ 65. cikk, (3) bekezdés] képezi?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Előzetes észrevételek

18 A Bíróság elé terjesztett aktából kitűnik, hogy aszerint, ahogy a befektetési társaság eleget tesz az InvStG 5. §-ának (1) bekezdésében előírt kötelezettségeknek, a befektetők három különböző adóztatásra vonatkozó szabályozás alá tartoznak.

19 Ha a befektetési társaság az előírt formában és határidőn belül közzéteszi az InvStG 5. §-ának (1) bekezdésében előírt valamennyi információt, a befektetési jegyekből származó jövedelmek az InvStG 2. §-a (1) bekezdése első mondatának és 4. §-ának megfelelően az

„átlátható” adóztatásra vonatkozó általános szabályozás hatálya alá tartoznak.

20 Ha a befektetési társaság nem tette közzé az InvStG 5. §a (1) bekezdése 1. pontjának c) és f) alpontjában elírt információkat, és azokról nem is nyilatkozott, az alapokban fennálló részesedések e törvény 5. §a (1) bekezdése második mondatának megfelelően az úgynevezett „félleg átlátható” adóztatásra vonatkozó szabályozás hatálya alá tarthatnak. E számítási mód maga után vonja azt, hogy azok a kedvezmények, amelyekkel kapcsolatban nem szolgáltatott bizonyos információkat, nem vehetők figyelembe az adóalany jövedelmeinek adóalapja szempontjából.

21 Ha az InvStG 5. §ának (1) bekezdésében szereplő feltételek nem teljesülnek, a befektetési alapokban fennálló részesedéseket az InvStG 6. §a alapján átalányjelleggel adóztatják, és az adóalany az adót az e cikkben megállapított számítási módoknak megfelelő összeg után köteles megfizetni.

22 Az InvStG 5. §ának (1) bekezdése egyrészt 1–3. pontjában megállapítja az említett cikkben elírt információknak német nyelven történő, részvényesekkel való közlésére, valamint ezen információknak a hivatalos hirdmények elektronikus Szövetségi Közlönyében való oly módon történő közzétételére vonatkozó kötelezettségeket, hogy mellékelnek egy pénzügyi tanácsadói szolgáltatások nyújtására jogosult szakértő által kiadott tanúsítványt, amely igazolja, hogy az adatokat a valamennyi – belföldi és külföldi – befektetési társaságra alkalmazandó német adójogszabályoknak megfelelően állapították meg, valamint másrészt 4. és 5. pontjában további, kizárólag a külföldi befektetési társaságokra alkalmazandó kötelezettségeket állapít meg.

23 A kérdést elterjesztő bíróság nem pontosítja azon kötelezettségeket, amelyeknek az alapügyben szóban forgó külföldi befektetési alapok nem tettek eleget, de az elzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából az következik, hogy e bíróság különösen azt szeretné tudni, hogy összeegyeztethető-e a tőke szabad mozgásának elvével a belföldi és külföldi befektetési alapokra megkülönböztetés nélkül alkalmazandó német szabályozás rendelkezései.

24 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy az EUMSZ 63. cikk értelmezhető-e úgy, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely elírja, hogy az e szabályozásban elírt bizonyos információk közlésére és közzétételére vonatkozó, a belföldi és külföldi befektetési alapokra egyaránt alkalmazandó kötelezettségek valamely külföldi befektetési alap általi megszegése azt eredményezi, hogy az adóalany által az említett befektetési alapból szerzett jövedelmeket átalányjelleggel adóztatják.

Valamely korlátozás fennállásáról

25 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőke mozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (lásd: Santander Asset Management SGIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 15. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint Bouanich-ítélet, C-375/12, EU:C:2014:138, 43. pont).

26 A jelen esetben meg kell jegyezni, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást az jellemzi, hogy a közlésre és közzétételre vonatkozó, az InvStG 5. §-ának (1) bekezdésében elírt kötelezettségek befektetési alap általi be nem tartásának következményeit az ezen alapokba befektet? adóalanyok szenvedik el.

27 Az e kötelezettségek be nem tartása esetén alkalmazott átalányjelleg? adóztatás a naptári évben megállapított utolsó visszaváltási ár 6%-ának megfelel? minimális adóalap kiszámításából áll attól függetlenül, hogy a befektetési jegy értéke az érintett év során csökkent vagy n?tt.

28 Az ilyen átalányjelleg? számítás az adóalany tényleges jövedelmeinek túlértékelését eredményezheti, f?leg akkor, amint azt a f?tanácsnok indítványának 43. pontjában megjegyezte, ha a kamatok hosszú ideig alacsonyok maradnak. A német kormány egyébként maga is elismeri, hogy a visszaváltási ár 6%-ának megfelel? minimális adóalap alacsony kamat esetén gyakran magasabb lesz az érintett alapokból szerzett tényleges jövedelmeken alapuló adóalagnál.

29 Kétségtől nem zárható ki az, hogy azokban az években, amelyekben a befektetési alapok különösen magas jövedelmeket eredményeznek, az átalányjelleg? adóztatás kedvez?bb lehet, mint az átlátható adóztatásra vonatkozó általános szabályozás, sem az, hogy az ily módon kiszámított jövedelmek átlagban elérhet?k lehetnek hosszú id?tartamú birtoklás esetén, amint arra a Finanzamt és a német kormány hivatkozik.

30 Meg kell azonban jegyezni egyrészt azt, hogy az átalányjelleg? adóztatás alkalmazása nem változik a részesedés birtoklása id?tartamától függ?en.

31 Másrészt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az olyan kedvez?tlen bánásmód az adózás terén, amely valamely alapvet? szabadságot sért, nem indokolható esetleges egyéb adókedvezményekkel (lásd: Lakebrink és Peters?Lakebrink ítélet, C?182/06, EU:C:2007:452, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az InvStG 6. §-ának alkalmazásából következ?höz hasonló átalányjelleg? adóztatás kedvez?tlen lehet az adóalany számára.

33 Márpedig ilyen körülmények között az alapügyben szóban forgó szabályozásból kit?nik, hogy egy olyan adóalany, aki befektetett az InvStG 5. §-ának (1) bekezdésében elírt kötelezettségeket be nem tartó alapba, nem szolgáltatathat a tényleges jövedelmeinek igazolását lehetővé tév? adatokat vagy információkat.

34 Az ilyen átalányjelleg? adóztatás következképpen alkalmas arra, hogy eltántorítson egy ilyen adóalanyt az olyan alapokba történ? befektetést?l, amelyek nem teljesítik az e nemzeti jogi rendelkezés által elírt kötelezettségeket.

35 Amint arra a német kormány a tárgyaláson rámutatott, a befektetési alap dönti el azt, hogy megfelel?e ezeknek a kötelezettségeknek, vagy sem, és e döntés többek között a befektetési alap azon szándékától függ, hogy kíván?e Németországban ügyfeleket szerezni.

36 Következésképpen jellegükb?l adódóan e kötelezettségeket valószínűleg nem fogja betartani egy olyan befektetési alap, amely nem tevékenykedik a német piacon, és nem célozza meg aktívan e piacot. Ugyanis, amint azt a f?tanácsnok indítványának 42. pontjában megjegyezte, egy ilyen alapnak aligha áll érdekében, hogy alkalmazkodjék ezekhez a követelményekhez.

37 Mivel az ilyen alapok általában külföldi alapok, meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás alkalmas arra, hogy eltántorítson egy német befektet?t valamely külföldi befektetési alaphoz való jegyzést?l, amennyiben egy ilyen befektetés anélkül

tenné ki e befektetést kedvezőtlen átalányjellegű adóztatásnak, hogy a tényleges jövedelmei nagyságának igazolására alkalmas adatok vagy információk szolgáltatására vonatkozó lehetőséget nyújtana számára.

38 Az ilyen szabályozás tehát a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül, amelyet az EUMSZ 63. cikk f) szabály szerint tilt.

A tőke szabad mozgása korlátozásának igazolásáról

39 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából azonban az következik, hogy azon tagállami intézkedések, amelyek alkalmasak arra, hogy akadályozzák vagy kevésbé vonzóvá tegyék a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlását, mégis megengedhetők azzal a feltétellel, hogy közérdeket célt szolgálnak, hogy alkalmasak e cél megvalósításának biztosítására, és hogy nem lépik túl az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket (lásd többek között: Bizottság kontra Belgium ítélet, C-296/12, EU:C:2014:24, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A Finanzamt és a német kormány álláspontja szerint az alapügyben szóban forgó szabályozást elsősorban az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségessége igazolja.

41 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának védelme a Bíróság által elfogadott jogos cél (lásd: National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), amely valamely korlátozás igazolásaként különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd többek között: Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet, EU:C:2012:286, 47. pont, és Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás, amint arra a Finanzamt és a német kormány hivatkozik, adóztatás szempontjából egységes bánásmód biztosítására törekszik egyrészt azon német adóalanyok között, akik közvetlenül részvényekbe vagy kötvényekbe fektettek be, és azok között, akik befektetési alapokban befektetési jegyet vásároltak, másrészt pedig azon német adóalanyok között, akik belföldi alapokba fektettek be, és azok között, akik külföldi alapokba fektettek be, tiszteletben tartva az egyenlő adójogi bánásmód elvét.

43 E nemzeti szabályozásnak nem az a célja, hogy megakadályozza azokat a magatartásokat, amelyek veszélyeztethetik a Németországi Szövetségi Köztársaságnak a területén gyakorolt tevékenységek vagy a területén illetésséggel rendelkező személyek valamely más tagállamban szerzett jövedelmeinek adóztatására vonatkozó hatáskörét.

44 Ennélfogva az említett nemzeti szabályozás alkalmazási feltételeit illetően az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztására vonatkozó kérdés egyáltalán nem merül fel.

45 Másodsorban a Finanzamt, valamint a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya úgy ítéli meg, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást az adóellenőrzés hatékonysága biztosításának szükségessége igazolja. A német kormány pontosítja, hogy e szabályozást a hatékony adóbeszedés biztosításának szükségessége is igazolja.

46 Amint azt a Bíróság már megállapította, közérdeken alapuló olyan kényszerítő indoknak minősül, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított mozgásszabadságok korlátozását, mind az

adóellenőrzések hatékonysága biztosításának (lásd ebben az értelemben többek között: A-ítélet, C-101/05, EU:C:2007:804, 55. pont; X és Passenheim-van Schoot ítélet, C-155/08 és C-157/08, EU:C:2009:368, 55. pont; Meilicke és társai ítélet, C-262/09, EU:C:2011:438, 41. pont, valamint SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 36. pont), mind pedig az adóbeszedés hatékonysága biztosításának szükségessége (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 64. pont; X-ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. pont, valamint Strojírny Protějov és ACO Industries Tábor ítélet, C-53/13 és C-80/13, EU:C:2014:2011, 46. pont).

47 A tagállamok adójogi autonómiája elvének szerves részét képezi az, hogy a tagállamok meghatározzák azokat az információkat, amelyeket biztosítani kell, valamint azokat az anyagi és alaki feltételeket, amelyeket tiszteletben kell tartani ahhoz, hogy az adóhatóság helyesen állapíthassa meg a befektetési alapokból szerzett jövedelmek után fizetendő adót (lásd analógia útján: Meilicke és társai ítélet, EU:C:2011:438, 37. pont).

48 Az alapeljárást illetően a szóban forgó nemzeti szabályozás azon az elven alapul, hogy kizárólag maguk a befektetési alapok biztosíthatják az azon adóalanyok adóalapjának megállapításához szükséges információkat, akik részesedéseket vásároltak ezen alapokban, mivel ezen információk csak a hivatalos hirdetések elektronikus Szövetségi Közlönyében tehetővé közzé a pénzügyi tanácsadói szolgáltatás nyújtására jogosult szakértő által kiadott tanúsítvánnyal, amely igazolja, hogy az adatokat a német adójogszabályoknak megfelelően állapították meg.

49 Márpedig az olyan tagállami szabályozás, amely feltétel nélkül megakadályozza azokat az adóalanyokat, akik külföldi befektetési alapokban részesedést vásároltak, hogy attól eltérő kritériumoknak, különösen formai kritériumoknak megfelelő bizonyítékokat szolgáltatassanak, mint amelyeket e tagállam jogszabályai a nemzeti befektetések esetén elírnak, meghaladja azt a mértéket, amely az adóellenőrzések hatékonyságának biztosításához szükséges (lásd ebben az értelemben: Meilicke és társai ítélet, EU:C:2011:438, 43. pont).

50 Ugyanis nem zárható eleve ki az, hogy az említett adóalanyok olyan releváns igazoló dokumentumokat tudnak benyújtani, amelyek az adóztató tagállam adóhatóságai számára lehetővé teszik a befektetési alapokból származó jövedelmek helyes adóztatásához elírt információk egyértelmű és pontos ellenőrzését (lásd analógia útján: Meilicke és társai ítélet, EU:C:2011:438, 44. pont).

51 Bár lehetséges, hogy a német adóalanyok maguk nem rendelkeznek az InvStG által elírt valamennyi információval, nem zárható ki, hogy megszerezhetik azokat az érintett külföldi befektetési alapoktól, és közölhetik a német adóhatóságokkal.

52 A tartalmat, a formát és a pontosságot azon mértékét, amelynek a valamely külföldi befektetési alapban részesedéssel rendelkező német adóalany által közölt információknak meg kell felelniük ahhoz, hogy ezen adóalanyok átlátható adóztatás hatálya alá tartozzanak, az adóhatóságnak kell meghatározni annak érdekében, hogy lehetővé tegye az adóalany számára az adó helyes alkalmazását (lásd analógia útján: Meilicke és társai ítélet, EU:C:2011:438, 45. pont).

53 Kétségtől, amint azt a Finanzamt és a német kormány hangsúlyozza, az adóalapokra vonatkozó információk közzététele, valamint azok pénzügyi tanácsadói tevékenység végzésére jogosult olyan szakértő általi ellenőrzése, aki igazolja, hogy az adatokat a német adójogszabályoknak megfelelően állapították meg, biztosítja azon adóalanyok egységes adóztatását, akik ugyanabban a befektetési alapban vásároltak részesedéseket.

54 Egy ilyen egységesség ugyanakkor, amint azt az Európai Bizottság állítja, biztosítható a német adóhatóságok közötti belső információcsere útján.

55 Továbbá az adóztató tagállam adóhatóságainak lehetőségük van arra, hogy az alapeljárás tényállásának idején hatályos, a 2004. november 16-ai 2004/106/EK tanácsi irányelvvel (HL L 359., 30. o.) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás és a biztosítási díjak adózása területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-ai 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.), valamint az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályaon kívül helyezésétől szóló, 2011. február 15-ai 2011/16/EU tanácsi irányelv alapján (HL L 64., 1. o.) valamely más tagállam hatóságaihoz forduljanak minden olyan információ megszerzése érdekében, amely szükségesnek bizonyul az adóalanyok adójának helyes meghatározásához (lásd ebben az értelemben: Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 101. pont, valamint Meilicke és társai ítélet, EU:C:2011:438, 51. pont).

56 Azon adminisztratív terhet illetően, amellyel az adóztató tagállam adóhatósága szempontjából az adóalanyok számára biztosított azon lehetőség járna, hogy jövedelmeik igazolására információkat szolgáltatassanak, meg kell jegyezni, hogy az adminisztratív nehézségek önmagukban nem igazolhatják a tőke szabad mozgásának akadályát (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-334/02, EU:C:2004:129, 29. pont; Centro di Musicologia Walter Stauffer ítélet, C-386/04, EU:C:2006:568, 48. pont és Papillon-ítélet, C-418/07, EU:C:2008:659, 54. pont).

57 Következésképpen az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás nem igazolható az adóellenőrzés hatékonysága és a hatékony adóbeszedés biztosításának szükségességével, amennyiben nem teszi lehetővé az adóalany számára a tényleges jövedelmei igazolására alkalmas adatok vagy információk szolgáltatását.

58 A fenti megfontolások összessége alapján az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy az e szabályozásban előírt bizonyos információk közzétételére vonatkozó, a belföldi és külföldi befektetési alapokra egyaránt alkalmazandó kötelezettségek valamely külföldi befektetési alap általi megszegése azt eredményezi, hogy az adóalany által az említett befektetési alaphoz szerzett jövedelmeket átalányjelleggel adóztatják, amennyiben az említett szabályozás nem teszi lehetővé ezen adóalany számára az említett jövedelmek tényleges nagyságának igazolására alkalmas adatok vagy információk szolgáltatását.

A költségekről

59 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján, a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy az e szabályozásban előírt bizonyos információk közzétételére vonatkozó, a belföldi és külföldi befektetési alapokra egyaránt alkalmazandó kötelezettségek valamely külföldi befektetési alap általi megszegése azt eredményezi, hogy az adóalany által az említett befektetési alaphoz szerzett jövedelmeket átalányjelleggel adóztatják, amennyiben az említett

szabályozás nem teszi lehetővé ezen adóalany számára az említett jövedelmek tényleges nagyságának igazolására alkalmas adatok vagy információk szolgáltatását.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.