

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 9 pa?dziernika 2014 r. (*)

Odes?anie prejudycjalne – Swobodny przep?yw kapita?u – Artyku? 63 TFUE – Opodatkowanie zysków z funduszy inwestycyjnych – Obowi?zki informowania i publikacji niektórych informacji przez fundusz inwestycyjny – Rycza?towe opodatkowanie zysków z funduszy inwestycyjnych, które nie dochowuj? obowi?zków informacji i publikacji

W sprawie C?375/12

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Finanzgericht Düsseldorf (Niemcy) postanowieniem z dnia 3 maja 2012 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 10 lipca 2012 r., w post?powaniu:

Rita van Caster,

Patrick van Caster

przeciwko

Finanzamt Essen-Süd,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: A. Tizzano, prezes izby, S. Rodin, A. Borg Barthet, E. Levits (sprawozdawca), M. Berger i S. Rodin, s?dzio?wie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 pa?dziernika 2013 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu R. van Caster i P. van Castera przez V. Heidelbacha, Rechtsanwalt,
- w imieniu Finanzamt Essen?Süd przez U. Weisego, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez T. Henzega oraz A. Wiedmann, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez C. Murrell, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz W. Möllsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 listopada 2013 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63 TFUE i 65 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy R. van Caster i jej synem (zwanymi dalej „uczestnikami van Caster”), zamieszkałymi w Niemczech, a Finanzamt Essen-Süd (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie szczegółowego i jednolitego określenia podstawy opodatkowania zysków uczestników van Caster z funduszy inwestycyjnych niebędących rezydentami za lata podatkowe 2004–2008.

Niemieckie ramy prawne

3 Investmentsteuergesetz (ustawa w sprawie podatku od inwestycji, zwana dalej „InvStG”), pozostająca w mocy od 2004 r., zawiera w sekcji 1 §§ 1–10, dotyczące uregulowań wspólnych dla udziałów w inwestycjach krajowych i międzynarodowych.

4 Paragraf 2 ust. 1 InvStG przewiduje, że wypłacone zyski z udziałów, zyski zrównane z wypłatą i zysk pośredni stanowi, poza niektórymi wyjątkami, zyski kapitałowe inwestora.

5 Paragraf 5 owej ustawy w wersji z dnia 15 grudnia 2003 r. (BGBl. 2003 I, s. 2676) ma następujące brzmienie:

„(Podstawy opodatkowania)

(1) Paragrafy 2 i 4 podlegają zastosowaniu jedynie wówczas, gdy:

1. przy każdej wypłacie spółka inwestycyjna wykazuje inwestorom w języku niemieckim, w odniesieniu do udziału w inwestycjach:

- a) wysokość kwoty do wypłaty (z co najmniej czterema cyframi po przecinku),
- b) wysokość wypłaconych zysków (z co najmniej czterema cyframi po przecinku),
- c) zawarte w wypłacie
 - aa) zyski za lata poprzednie zrównane z wypłatą,
 - bb) nadwyżki z odsprzedaży objęte wyłączeniem w rozumieniu § 2 ust. 3 pkt 1 zdanie pierwsze,
 - cc) zyski w rozumieniu § 3 pkt 40 Einkommensteuergesetz [(ustawy o podatku dochodowym)],
 - dd) zyski w rozumieniu § 8b ust. 1 Körperschaftsteuergesetz [(ustawy o podatku od spółek)],
 - ee) nadwyżki z odsprzedaży w rozumieniu § 3 pkt 40 ustawy o podatku dochodowym,
 - ff) nadwyżki z odsprzedaży w rozumieniu § 8b ust. 2 ustawy o podatku od spółek,
 - gg) zyski w rozumieniu § 2 ust. 3 pkt 1 zdanie drugie, z wyłączeniem zysków kapitałowych w

rozumieniu § 20 ustawy o podatku dochodowym,

hh) nadwyżki z odsprzedaży objęte wyłączeniem w rozumieniu § 2 ust. 3 pkt 2,

ii) zyski w rozumieniu § 4 ust. 1,

jj) zyski w rozumieniu § 4 ust. 2, w stosunku do których nie miało miejsca potrącenie na podstawie ust. 4,

kk) zyski w rozumieniu § 4 ust. 2, które na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania uprawniają do zaliczenia na poczet podatku dochodowego lub podatku od spółek podatku uznanego za zapłacony,

d) cztery wypłaty uprawniają do zaliczenia lub zwrotu podatku od zysków kapitaowych w rozumieniu

aa) § 7 ust. 1 i 2,

bb) § 7 ust. 3,

e) wysokość podatku od zysków kapitaowych podlegających zaliczeniu lub zwrotowi w rozumieniu

aa) § 7 ust. 1 i 2,

bb) § 7 ust. 3,

f) kwoty podatków zagranicznych od przychodów w rozumieniu § 4 ust. 2, zawartych w wypłaconych zyskach i

aa) podlegających opodatkowaniu na podstawie § 34c ust. 1 ustawy o podatku dochodowym lub konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania,

bb) podlegających potrąceniu na podstawie § 34c ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, jeżeli nie miało miejsca potrącenie na podstawie § 4 ust. 4,

cc) uznany za zapłacony w świetle konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania,

g) wysokość potrącenia ze względu na amortyzację lub pomniejszenie kapitału na podstawie § 3 ust. 3 zdanie pierwsze,

h) wysokość obniżenia podatku od spółek, na który spółka wypłacająca zyski powołuje się na podstawie § 37 ust. 3 ustawy o podatku od spółek;

2. przy zyskach zrównanych z wypłatami spółka inwestycyjna wykazuje inwestorom w języku niemieckim, w odniesieniu do udziału w inwestycjach, informacje do pkt 1 najpóźniej cztery miesiące po upływie roku obrotowego, w którym ich wpływ uznaje się za dokonany;

3. spółka inwestycyjna wykazuje informacje, o których mowa w pkt 1 i 2, w związku ze sprawozdaniem rocznym w rozumieniu § 45 ust. 1, § 122 ust. 1 lub 2 Investmentgesetz [(ustawy w sprawie inwestycji)] w elektronicznym federalnym dzienniku urzędowym; do informacji powinno być dołączone zaświadczenie podmiotu uprawnionego do zawodowego świadczenia usług doradztwa handlowego zgodnie z § 3 Steuerberatungsgesetz [(ustawy o zawodzie doradcy podatkowego)] oraz uznanego przez właściwy organ administracji podmiotu audytorskiego lub podobnego podmiotu potwierdzającego, iż informacje zostały ustalone zgodnie z przepisami

niemieckiego prawa podatkowego; § 323 Handelsgesetzbuch [(kodeksu handlowego)] powinien być stosowany mutatis mutandis. Jeżeli postanowienie o wyłączeniu nie zostało opublikowane w elektronicznym federalnym dzienniku urzędowym zgodnie z przepisami ustawy w sprawie inwestycji, należy również wskazać miejsce, w którym postanowienie to zostało opublikowane w języku niemieckim;

4. zagraniczna spółka inwestycyjna określa sumę zysków, których wpływ na rzecz wierzyciela zagranicznych udziałów w inwestycjach uznano za dokonany po dniu 31 grudnia 1993 r. i które nie zostały jeszcze uwzględnione w ramach zysków objętych odpisami podatkowymi, oraz wykazuje je przy zastosowaniu ceny odsprzedaży;

5. zagraniczna spółka inwestycyjna na żądanie w pełni wykazuje wobec centralnego urzędu podatków prawidłowość informacji, o których mowa w pkt 1, 2 i 4, w terminie trzech miesięcy. Jeżeli zażyczenia zostały sporządzone w języku obcym, urząd może zażądać poświadczonego tłumaczenia na język niemiecki. Jeżeli zagraniczna spółka inwestycyjna przekazała informacje zawierające nieścisłości co do kwot, to powinna uwzględnić różnice w kwotach z własnej inicjatywy lub na wniosek federalnego centralnego urzędu podatków w publikacji za bieżący rok.

Jeżeli informacje wskazane w pkt 1 lit. c) lub f) nie są dostępne, zyski zostają opodatkowane na podstawie § 2 ust. 1 zdanie pierwsze, a § 4 nie ma zastosowania [...].

6 Paragraf 6 InvStG, zatytułowany „Opodatkowanie w braku informacji”, przewiduje w wersji obowiązującej od dnia 9 grudnia 2004 r. (BGBl. 2004 I, s. 3310), co następuje:

„Jeżeli warunki § 5 ust. 1 nie są spełnione, należy uwzględnić u inwestora wyłączenie z tytułu udziałów w inwestycjach, zysk średni oraz 70% nadwyżki wynikającej z różnicy pomiędzy pierwszą ceną odsprzedaży określoną w roku kalendarzowym a ostatnią ceną odsprzedaży określoną w roku kalendarzowym dla udziału w inwestycjach. Należy uwzględnić przynajmniej 6% ostatniej ceny odsprzedaży określonej w roku kalendarzowym. Jeżeli nie zostanie określona cena odsprzedaży, w jej miejsce stosuje się cenę giełdową lub rynkową [...]”.

7 Zgodnie z wskazaniem rzędu niemieckiego §§ 5 i 6 InvStG były następnie wielokrotnie zmieniane, jednak bez wpływu na postępowanie gówne.

Postępowanie gówne i pytanie prejudycjalne

8 Uczestnicy van Caster posiadają udziały w funduszach reinwestycyjnych niebędących rezydentami przechowywane w depozycie belgijskiego banku.

9 Poczwszy od roku 2003, zyski uczestników van Caster z owych inwestycji kapitałowych zostały określone szczegółowo i jednolicie i zostały przyporządkowane każdemu z nich po równo.

10 W latach 2003–2006 wszelkie udziały w inwestycjach posiadane przez uczestników van Caster stanowią udziały w tak zwanych „czarnych” funduszach, w przypadku których opodatkowanie było uregulowane do 2003 r. w § 18 ust. 3 Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen (ustawy o sprzedaży zagranicznych udziałów w inwestycjach i o opodatkowaniu zysków z zagranicznych udziałów w inwestycjach, BGBl. 1998 I, s. 2820), lub udziały w tak zwanych funduszach „niejawnych”, w przypadku których opodatkowanie uregulowane jest w § 6 InvStG.

11 W latach 2007 i 2008 uczestnicy van Caster zadeklarowali zyski z udziałów w sześciu funduszach inwestycyjnych, z których trzy stanowiły fundusze niejawne.

12 Uczestnicy van Caster zadeklarowali zyski z tytułu udziałów w funduszach inwestycyjnych w oparciu o określenie lub oszacowanie, na podstawie załączonych dokumentów lub w oparciu o informator giełdowy. W latach 2003–2008 zadeklarowali oni w ten sposób zyski w wysokości, odpowiednio, 8435,43 EUR, 10 500,94 EUR, 12 318,18 EUR, 13 263,04 EUR, 12 672,46 EUR i 14 272,88 EUR, czyli łącznie 71 462,93 EUR.

13 Finanzamt ustalił zyski z funduszy niejawnych w sposób ryczałtowy zgodnie z art. 6 InvStG. Według obliczeń Finanzamt zyski osiągnięte przez uczestników van Caster w latach 2003–2008 wyniosły, odpowiednio, 38 503,53 EUR, 32 691,41 EUR, 63 603,62 EUR, 49 463,21 EUR, 37 045,03 EUR i 25 139,27 EUR, czyli łącznie 246 446,07 EUR.

14 Uczestnicy van Caster wnieśli skargę od tej decyzji Finanzamt do Finanzgericht Düsseldorf. W ramach owej procedury strony w postępowaniu głównym porozumiały się co do okoliczności, że zyski osiągnięte w roku 2003 r. należy oszacować na 4% ceny odsprzedaży z dnia 31 grudnia 2003 r., czyli na kwotę 19 848,07 EUR.

15 W zakresie dotyczącym zysków z lat 2004–2008 uczestnicy van Caster żądają, aby decyzje podatkowe zostały zmienione i aby zyski kapitałowe z owych lat zostały określone według kwot zadeklarowanych. Podnoszą oni w tym zakresie, że art. 6 InvStG jest sprzeczny z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału.

16 Sąd odsyłający wskazuje, że jakkolwiek mechanizm opodatkowania ryczałtowego przewidziany w art. 6 InvStG jest stosowany bez różnicy do funduszy inwestycyjnych białych rezydentami i do funduszy niejawnych niebieskich rezydentami, to przepis ten może prowadzić do pośredniej dyskryminacji funduszy niejawnych niebieskich rezydentami, ponieważ fundusze białe rezydentami, ogólnie rzecz biorąc, spełniają wymagania § 5 ust. 1 InvStG, podczas gdy na ogół nie ma to miejsca w przypadku funduszy niebieskich rezydentami.

17 W tych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy ryczałtowe opodatkowanie zysków z tak zwanych »niejawnych« (krajowych i zagranicznych) funduszy inwestycyjnych na podstawie § 6 [InvStG] narusza prawo Unii Europejskiej [(art. 63 TFUE)], ponieważ opodatkowanie to stanowi ukryte ograniczenie swobodnego przepływu kapitału [(art. 65 ust. 3 TFUE)]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi wstępne

18 Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że w zależności od sposobu, w jaki spółka inwestycyjna spełnia obowiązki przewidziane w § 5 ust. 1 InvStG, inwestorzy są poddani trzem różnym reżimom opodatkowania.

19 Jeżeli spółka inwestycyjna przedkłada całość informacji wskazanych w § 5 ust. 1 InvStG w przepisanej formie i w ustalonych terminach, to zyski z udziałów w inwestycjach podlegają ogólnemu reżimowi opodatkowania „przejrzystego” zgodnie z § 2 ust. 1 zdanie pierwsze i z § 4 InvStG.

20 Jeżeli spółka inwestycyjna nie opublikowała ani nie przedstawiła informacji wskazanych w

§ 5 ust. 1 pkt 1 lit. c) i f) InvStG, to udziały w funduszach mogą zgodnie z § 5 ust. 1 zdanie drugie owej ustawy podlegać reżimowi opodatkowania „półprzejrzystego”. Ta metoda obliczeniowa prowadzi do tego, że korzyści, w przedmiocie których nie przedstawiono pewnych informacji, nie są brane pod uwagę w ramach podstawy opodatkowania zysków podatnika.

21 Jeżeli warunki § 5 ust. 1 InvStG nie zostały spełnione, udziały w funduszach inwestycyjnych podlegają opodatkowaniu ryczałtowemu na podstawie § 6 InvStG i podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku od określonej kwoty zgodnie z metodą obliczenia określony w tym przepisie.

22 Paragraf 5 ust. 1 InvStG ustanawia, po pierwsze, w pkt 1 i 3 obowiązki dotyczące przekazywania akcjonariuszom w języku niemieckim informacji przewidzianych w owym paragrafie oraz obowiązki dotyczące ich publikacji w elektronicznym federalnym dzienniku urzędowym wraz z zażwiadczeniem wydanym przez profesjonalny podmiot uprawniony do żwiadczenia usług doradztwa podatkowego, potwierdzającym, że informacje zostały ustalone zgodnie z przepisami niemieckiego prawa podatkowego, mającymi zastosowanie do wszystkich spółek inwestycyjnych będących rezydentami i niebędącymi rezydentami. Po drugie, § 5 ust. 1 ustanawia w pkt 4 i 5 obowiązki dodatkowe, mające zastosowanie jedynie do spółek inwestycyjnych niebędących rezydentami.

23 Sąd odsyłający nie precyzuje obowiązków, których nie dochowały fundusze inwestycyjne niebędące rezydentami, o których mowa w postępowaniu głównym, lecz z uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że pyta on w szczególności o zgodność przepisów prawa niemieckiego mających zastosowanie bez różnicy do funduszy inwestycyjnych będących rezydentami i niebędących rezydentami z zasadą swobodnego przepływu kapitału.

24 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że w swym pytaniu sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisom krajowym takim jak te w postępowaniu głównym, które przewidują, że brak dochowania przez fundusz inwestycyjny niebędący rezydentem obowiązków informowania i publikacji niektórych informacji określonych w tych przepisach mających zastosowanie bez różnicy do funduszy będących rezydentami i niebędących rezydentami prowadzi do ryczałtowego opodatkowania zysków osiągniętych przez podatnika z owych funduszy inwestycyjnych.

W przedmiocie istnienia ograniczenia

25 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału do środków zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE zaliczają się, jako ograniczenia w przepływie kapitału, środki mogące zniechęcać osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub mogące zniechęcać osoby będące rezydentami w tym państwie członkowskim do dokonywania inwestycji w innych państwach (wyroki: Santander Asset Management SGIIC i in., od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo; a także Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, pkt 43).

26 W niniejszej sprawie należy wskazać, że rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy krajowe charakteryzują się tym, iż skutki braku dochowania przez fundusze inwestycyjne obowiązków informowania i publikacji przewidzianych w § 5 ust. 1 InvStG są ponoszone przez podatników inwestujących w te fundusze.

- 27 Opodatkowanie rycza?towe maj?ce zastosowanie w przypadku braku dochowania owych obowi?zków polega na obliczeniu podstawy opodatkowania odpowiadaj?cej przynajmniej 6% ostatniej ceny odsprzeda?y w roku kalendarzowym, niezale?nie od tego, czy warto?? udzia?u w inwestycji w danym roku spad?a, czy wzros?a.
- 28 Tego rodzaju obliczenie rycza?towe mo?e prowadzi? do zawy?enia rzeczywistych zysków podatnika, w szczególno?ci wówczas, gdy – jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 43 opinii – stawki procentowe utrzymuj? si? przez d?ugi okres na niskim poziomie. Rz?d niemiecki przyznaje ponadto, ?e podstawa opodatkowania wynosz?ca przynajmniej 6% ceny odsprzeda?y jest w koniunkturze niskich stawek procentowych cz?sto wy?sza od podstawy opodatkowania opartej na rzeczywistych zyskach osi?gni?tych przez dane fundusze.
- 29 Prawd? jest, i? nie mo?na wykluczy?, ?e w latach, w których fundusze inwestycyjne wygeneruj? szczególnie wysoki zysk, opodatkowanie rycza?towe mo?e by? korzystniejsze od ogólnego re?imu opodatkowania przejrzystego ani ?e obliczone w ten sposób zyski mog? by? realizowane ?rednio w d?ugim okresie posiadania udzia?ów, jak podnosz?, odpowiednio, Finanzamt i rz?d niemiecki.
- 30 Nale?y jednak stwierdzi?, po pierwsze, ?e zastosowanie opodatkowania rycza?towego nie zmienia si? w zale?no?ci od okresu posiadania udzia?ów.
- 31 Po drugie, z utrwalonego orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e sprzeczne z podstawow? swobod? niekorzystne traktowanie pod wzgl?dem podatkowym nie mo?e by? uzasadnione istnieniem innych korzy?ci podatkowych, nawet je?eli za?o?y si? ich istnienie (zob. wyrok Lakebrink i Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Nale?y w zwi?zku z tym stwierdzi?, ?e opodatkowanie rycza?towe, takie jak to wynikaj?ce z zastosowania § 6 InvStG, mo?e by? niekorzystne dla podatnika.
- 33 Tymczasem we wskazanych okoliczno?ciach z przepisów rozpatrywanych w post?powaniu g?ównym wynika, ?e podatnik, który zainwestowa? w fundusze, które nie spe?niaj? obowi?zków przewidzianych w § 5 ust. 1 InvStG, nie mo?e przedstawi? dowodów lub informacji umo?liwiaj?cych wykazanie swoich rzeczywistych dochodów.
- 34 Tego rodzaju opodatkowanie rycza?towe mo?e w konsekwencji zniech?ci? podatnika do inwestowania w fundusze, które nie dochowuj? obowi?zków przewidzianych w tych przepisach prawa krajowego.
- 35 Jak wskaza? rz?d niemiecki na rozprawie, wybór w kwestii dochowania lub niedochowania owych obowi?zków nale?y do funduszy inwestycyjnych i zale?y w szczególno?ci od ich woli pozyskania klientów w Niemczech.
- 36 W zwi?zku z tym ze wzgl?du na charakter owych obowi?zków prawdopodobnie nie b?d? one dochowywane przez fundusz inwestycyjny, który nie dzia?a na rynku niemieckim i który nie kieruje swej oferty w sposób aktywny na ten rynek. Jak bowiem wskaza? rzecznik generalny w pkt 42 opinii, tego rodzaju fundusz nie ma ?adnego interesu w spe?nieniu tych wymogów.
- 37 W zwi?zku z tym, ?e tego rodzaju fundusze na ogół nie s? rezydentami, nale?y stwierdzi?, i? rozpatrywane w post?powaniu g?ównym przepisy krajowe mog? zniech?ci? inwestora niemieckiego do nabywania udzia?ów w funduszu inwestycyjnym nieb?d?cym rezydentem, poniewa? tego rodzaju inwestycja mo?e skutkowa? dla niego niekorzystnym opodatkowaniem rycza?towym bez mo?liwo?ci przedstawienia dowodów lub informacji mog?cych wykaza?

wysoko?? rzeczywistych zysków.

38 Omawiane przepisy stanowi? wi?c ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u, co do zasady zakazane przez art. 63 TFUE.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobodnego przep?ywu kapita?u

39 Z utrwalonego orzecznictwa Trybuna?u wynika jednak, ?e przepisy krajowe mog?ce utrudnia? korzystanie z podstawowych swobód ustanowionych w traktacie FUE lub czyni? je mniej atrakcyjnym mog? mimo to by? dopuszczone, pod warunkiem ?e s?u?? osi?gni?ciu celu le??cego w interesie ogólnym, s? w?a?ciwe dla zapewnienia realizacji tego celu oraz nie wykraczaj? poza zakres konieczny do jego osi?gni?cia (zob. w szczególno?ci wyrok Komisja/Belgia, C?296/12, EU:C:2014:24, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Zdaniem Finanzamt i rz?du niemieckiego rozpatrywane przepisy s? uzasadnione, po pierwsze, konieczno?ci? zapewnienia zrównowa?onego rozdzia?u w?adztwa podatkowego pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi.

41 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zachowanie zrównowa?onego rozdzia?u kompetencji podatkowych pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi jest uzasadnionym celem uznawanym przez Trybuna? (zob. wyrok National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo), który mo?e zosta? przyj?ty jako uzasadnienie ograniczenia w szczególno?ci wówczas, gdy celem rozpatrywanego systemu jest zapobie?enie zachowaniom, które mog?yby zagra?a? prawu pa?stwa cz?onkowskiego do wykonywania przys?uguj?cych mu kompetencji podatkowych w zwi?zku z dzia?alno?ci? wykonywan? na jego terytorium (zob. w szczególno?ci wyroki: Santander Asset Management SGIIIC i in., EU:C:2012:286, pkt 47; a tak?e Argenta Spaarbank, C?350/11, EU:C:2013:447, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Jak wskazuj? Finanzamt i rz?d niemiecki, rozpatrywane w post?powaniu g?ównym przepisy krajowe maj? na celu zagwarantowanie jednolitego traktowania pod wzgl?dem podatkowym, po pierwsze, podmiotów niemieckich, które dokona?y inwestycji bezpo?rednich w akcje lub obligacje, oraz podmiotów, które naby?y udzia?y w funduszach inwestycyjnych, a tak?e, po drugie, podatników niemieckich, którzy dokonali inwestycji w tego rodzaju funduszach b?d?cych rezydentami oraz nieb?d?cych rezydentami, przy poszanowaniu zasady równo?ci podatkowej.

43 Tego rodzaju przepisy krajowe nie maj? na celu zapobie?enia zachowaniom mog?cym zagra?a? prawu Republiki Federalnej Niemiec do opodatkowania dzia?alno?ci wykonywanej na jej terytorium lub do opodatkowania zysków rezydentów osi?gni?tych w innym pa?stwie cz?onkowskim.

44 Tak wi?c w odniesieniu do przes?anek stosowania wskazanych przepisów krajowych nie pojawia si? kwestia jakiegokolwiek rozdzia?u w?adztwa podatkowego pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi.

45 Po drugie, Finanzamt, rz?d niemiecki oraz rz?d Zjednoczonego Królestwa uwa?aj?, ?e rozpatrywane przepisy krajowe s? uzasadnione konieczno?ci? zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych. Rz?d niemiecki sprecyzowa?, ?e owe przepisy znajduj? równie? uzasadnienie w konieczno?ci zapewnienia skutecznego poboru podatków.

46 Jak ju? orzek? Trybuna?, nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego, które mog? uzasadnia? ograniczenie swobód przep?ywu gwarantowanych traktatem FUE, s? zarówno konieczno?? zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych (zob. podobnie w szczególno?ci wyroki: A, C?101/05, EU:C:2007:804, pkt 55; X i Passenheim?van Schoot, C?155/08 i C?157/08,

EU:C:2009:368, pkt 55; Meilicke i in., C?262/09, EU:C:2011:438, pkt 41; a tak?e SIAT, C?318/10, EU:C:2012:415, pkt 36), jak i konieczno?? zapewnienia skutecznego poboru podatku (zob. podobnie wyroki: Komisja/Hiszpania, C?269/09, EU:C:2012:439, pkt 64; X, C?498/10, EU:C:2012:635, pkt 39; a tak?e Strojírny Prot?jov i ACO Industries Tábor, C?53/13 i C?80/13, EU:C:2014:2011, pkt 46).

47 Z zasad? autonomii podatkowej pa?stw cz?onkowskich nieod??cznie zwi?zane jest to, ?e ustalaj? one, jakie informacje nale?y przedstawi?, a tak?e jakie materialne i formalne warunki nale?y spe?ni?, aby umo?liwi? organom podatkowym prawid?owe ustalenie podlegaj?cego zap?acie podatku od zysków z funduszy inwestycyjnych (zob. podobnie wyrok Meilicke i in., EU:C:2011:438, pkt 37).

48 Co si? tyczy post?powania g?ównego, rozpatrywane przepisy krajowe opieraj? si? na zasadzie, zgodnie z któr? jedynie same fundusze inwestycyjne mog? przedstawi? informacje konieczne do celów okre?lenia podstawy opodatkowania podatników, którzy nabyli udzia?y w owych funduszach, poniewa? informacje te mog? jedynie przyj?? form? publikacji w elektronicznym federalnym dzienniku urz?dowym, wraz z za?wiadczeniem wydanym przez profesjonalny podmiot uprawniony do ?wiadczenia us?ug doradztwa podatkowego, potwierdzaj?cym, ?e informacje te zosta?y ustalone zgodnie z przepisami niemieckiego prawa podatkowego.

49 Tymczasem przepisy pa?stwa cz?onkowskiego w sposób bezwzgl?dny uniemo?liwiaj?ce podatnikom, którzy nabyli udzia?y w funduszach inwestycyjnych nieb?d?cych rezydentami, dostarczenie dowodów odpowiadaj?cych innym kryteriom – w szczeg?lno?ci przedstawienia – ni? te przewidziane dla inwestycji krajowych przez przepisy pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego, wykraczaj? poza to, co jest konieczne do realizacji skuteczno?ci kontroli podatkowych (zob. podobnie wyrok Meilicke i in., EU:C:2011:438, pkt 43).

50 Nie mo?na bowiem wykluczy? a priori, i? owi podatnicy s? w stanie przed?o?y? odpowiednie dowody, na podstawie których organy podatkowe pa?stwa cz?onkowskiego opodatkowania mog?yby w sposób jasny i precyzyjny zweryfikowa? wymagane informacje celem prawid?owego okre?lenia opodatkowania zysków z funduszy inwestycyjnych (zob. analogicznie wyrok Meilicke, EU:C:2011:438, pkt 44).

51 Prawd? jest, ?e cho? niemieccy podatnicy mog? sami nie posiada? wszystkich informacji wymaganych przez InvStG, to jednak nie mo?na wykluczy?, i? mog? oni je uzyska? od danych funduszy inwestycyjnych nieb?d?cych rezydentami i przekaza? je niemieckim organom podatkowym.

52 Tre??, forma i stopie? precyzji, które powinny by? spe?nione przez informacje przedstawione przez niemieckiego podatnika b?d?cego nabywc? udzia?ów w funduszach inwestycyjnych nieb?d?cych rezydentami celem skorzystania z opodatkowania przejrzystego, powinny by? ustalone przez organy podatkowe celem umo?liwienia prawid?owego zastosowania podatku (zob. analogicznie wyrok Meilicke i in., EU:C:2011:438, pkt 45).

53 Prawd? jest, jak podnosz? Finanzamt i rz?d niemiecki, ?e publikacja informacji dotycz?cych podstaw opodatkowania oraz ich weryfikacja przez profesjonalny podmiot uprawniony do ?wiadczenia us?ug doradztwa podatkowego potwierdzaj?ca, ?e informacje zosta?y ustalone zgodnie z przepisami niemieckiego prawa podatkowego, gwarantuje jednolite opodatkowanie podatników, którzy nabyli udzia?y w tym samym funduszu inwestycyjnym.

54 Jednakże, jak podniosła Komisja, tego rodzaju jednolitość mogłaby zostać zapewniona poprzez wewnętrzny wymianę informacji w ramach niemieckiej administracji podatkowej.

55 Ponadto na podstawie dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w sądach państw członkowskich w obszarze podatków bezpodległych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.U. L 336, s. 15), zmienionej dyrektywą Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. L 359, s. 30), obowiązującej w czasie w sprawie dla okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, oraz na podstawie dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. L 64, s. 1) organy podatkowe państwa członkowskiego opodatkowania dysponują możliwością zwrócenia się do organów innego państwa członkowskiego w celu uzyskania wszelkich informacji koniecznych do prawidłowego ustalenia wymiaru podatku podatnika (zob. podobnie wyroki: Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, EU:C:2011:61, pkt 101; a także Meilicke, EU:C:2011:438, pkt 51).

56 Co się tyczy obciążenia administracyjnego, które wynikałoby dla organów podatkowych państw członkowskich opodatkowania z udzielonej podatnikom możliwości przedstawienia informacji celem wykazania ich zysków, należy wskazać, że niedogodności administracyjne nie są same w sobie wystarczające do uzasadnienia przeszkody w swobodnym przepływie kapitału (zob. podobnie wyroki: Komisja/Francja, C-334/02, EU:C:2004:129, pkt 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 48; Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 54).

57 W konsekwencji przepisy krajowe tego rodzaju jak przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym nie mogłyby być uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych i zagwarantowania skutecznego poboru podatków, ponieważ nie umożliwiają one podatnikowi przedstawienia dowodów lub informacji mogących wykazać jego rzeczywiste zyski.

58 Mając na uwadze powyższe rozważania, na przedstawione pytanie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym takim jak te w postępowaniu głównym, które przewidują, że brak dochowania przez fundusz inwestycyjny niebędący rezydentem obowiązków informowania i publikacji niektórych informacji określonych w tych przepisach mających zastosowanie bez różnicy do funduszy będących rezydentami i niebędących rezydentami prowadzi do ryczałtowego opodatkowania zysków osiągniętych przez podatnika z owych funduszy inwestycyjnych, o ile przepisy te nie umożliwiają podatnikowi przedstawienia dowodów lub informacji mogących wykazać rzeczywistą wysokość owych zysków.

W przedmiocie kosztów

59 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym takim jak te w postępowaniu głównym, które przewidują, że brak dochowania przez fundusz inwestycyjny niebędący rezydentem obowiązków informowania i publikacji niektórych informacji określonych w tych przepisach mających zastosowanie bez różnicy do funduszy będących rezydentami i niebędących rezydentami prowadzi do ryczałtowego opodatkowania zysków osiągniętych przez podatnika z owych funduszy inwestycyjnych, o ile przepisy te nie umożliwiają podatnikowi przedstawienia dowodów lub informacji

mogących wykazać rzeczywistą wysokość swoich zysków.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.