

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 9. októbra 2014 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb kapitálu – Článok 63 ZFEÚ – Zdanenie výnosov z investičného fondu – Povinnosť investičného fondu oznámiť a uverejniť určité údaje – Paušálne zdanenie výnosov z investičného fondu, ktorý si neplní oznamovaciu a uverejňovaciu povinnosť“

Vo veci C-326/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Nemecko) z 3. mája 2012 a doručený Súdnemu dvoru 10. júla 2012, ktorý súvisí s konaním:

Rita van Caster,

Patrick van Caster

proti

Finanzamt Essen-Süd,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia S. Rodin, A. Borg Barthet, E. Levits (spravodajca) a M. Berger,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 9. októbra 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- R. van Caster a P. van Caster, v zastúpení: V. Heidelbach, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Essen-Süd, v zastúpení: U. Weise, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a A. Wiedmann, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Murrell, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 21. novembra 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi na jednej strane Ritou van Caster a jej synom (ďalej len „účastníci konania van Caster“), s bydliskom v Nemecku, a na druhej strane Finanzamt Essen-Süd (ďalej len „Finanzamt“) vo veci oddeleného a jednotného stanovenia základu dane z výnosov z investičných fondov nerezidentov za zdaňovacie obdobia 2004 – 2008.

Nemecký právny rámec

- 3 Zákon o dani z investícií (Investmentsteuergesetz, ďalej len „InvStG“) účinný od roku 2004 obsahuje oddiel 1, v ktorom § 1 až § 10 upravujú spoločné pravidlá pre tuzemské a zahraničné investičné podiely.
- 4 § 2 ods. 1 InvStG stanovuje, že výnosy z rozdeleného zisku, výnosy zodpovedajúce rozdelenému zisku a reinvestovaný zisk patria okrem určitých výnimiek medzi kapitálové príjmy investora.
- 5 § 5 tohto zákona v znení z 15. decembra 2003 (BGBl. 2003 I, s. 2676) znie takto:
- „(Základ dane)
1. § 2 a § 4 sa uplatnia len vtedy, ak
 - (1) investičná spoločnosť oznámi investorom v nemeckom jazyku pri každom rozdelení zisku v súvislosti s investičným podielom
 - a) výšku vyplatenej sumy (aspoň so štyrmi desatinnými miestami);
 - b) výšku rozdeleného zisku (aspoň so štyrmi desatinnými miestami);
 - c) sumy obsiahnuté v rozdelenom zisku, a to
 - aa) výnosy z predchádzajúcich rokov zodpovedajúce rozdelenému zisku;
 - bb) zisk z prevodu oslobodený od dane v zmysle § 2 ods. 3 bodu 1 prvej vety;
 - cc) príjmy v zmysle § 3 bodu 40 zákona o dani z príjmov [(Einkommensteuergesetz)];
 - dd) príjmy v zmysle § 8b ods. 1 zákona o zdaňovaní právnických osôb [(Körperschaftsteuergesetz)];
 - ee) zisk z prevodu v zmysle § 3 bodu 40 zákona o dani z príjmov,
 - ff) zisk z prevodu v zmysle § 8b ods. 2 zákona o zdaňovaní právnických osôb;
 - gg) príjmy v zmysle § 2 ods. 3 bodu 1 druhej vety, pokiaľ nejde o kapitálové výnosy v zmysle § 20 zákona o dani z príjmov;
 - hh) zisk z prevodu oslobodený od dane v zmysle § 2 ods. 3 bodu 2;
 - ii) príjmy v zmysle § 4 ods. 1;

- jj) príjmy v zmysle § 4 ods. 2, v prípade ktorých nedošlo k odpôtu podľa odseku 4;
- kk) príjmy v zmysle § 4 ods. 2, ktoré podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia zakladajú právo na zapôítanie dane, ktorá sa považuje za zaplatenú, na da? z príjmov fyzických alebo právnických osôb,
 - d) ?as? vyplatenej sumy, ktorá zakladá nárok na zapôítanie alebo vrátenie dane z príjmov z kapitálového majetku v zmysle
 - aa) § 7 ods. 1 a 2;
 - bb) § 7 ods. 3,
 - e) výšku dane z príjmov z kapitálového majetku, ktorá sa má zapôíta? alebo vráti? v zmysle
 - aa) § 7 ods. 1 a 2;
 - bb) § 7 ods. 3,
 - f) výšku zahrani?nej dane, ktorá pripadá na príjmy v zmysle § 4 ods. 2 obsiahnuté vo vyplatených sumách a
 - aa) je zapôítate?ná podľa § 34c ods. 1 zákona o dani z príjmov alebo dohody o zamedzení dvojitého zdanenia;
 - bb) je odpôítate?ná podľa § 34c ods. 3 zákona o dani z príjmov, ak nedošlo k odpôtu na základe § 4 ods. 4;
 - cc) považuje sa za zaplatenú podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia,
 - g) výšku odpôtu za opotrebovanie alebo pokles množstva podľa § 3 ods. 3 prvej vety;
 - h) sumu zníženia dane z príjmov právnických osôb uplatnenú spoločou rozde?ujúcou zisk podľa § 37 ods. 3 zákona o zda?ovaní právnických osôb;
- (2) investičná spoločnosť oznámi investorom v nemeckom jazyku pri výnosoch zodpovedajúcej vyplatenej sume najneskôr štyri mesiace po skončení ú?tovného roka, po?as ktorého sa výnosy považujú za vyplatené, údaje zodpovedajúce bodu 1 v súvislosti s investičným podielom;
- (3) investičná spoločnosť oznámi údaje uvedené v bodoch 1 a 2 v spojení s výročnou správou v zmysle § 45 ods. 1 a § 122 ods. 1 a 2 zákona o investíciách [(Investmentgesetz)] v Spolkovom elektronickom vestníku; k údajom musí byť pripojené potvrdenie osoby oprávnenej poskytovať podnikateľské poradenské služby podľa § 3 zákona o da?ových poradcoch [(Steuerberatungsgesetz)], úradne uznaného audítorského subjektu alebo podobného subjektu, ktoré potvrdzuje, že údaje boli zistené podľa pravidiel nemeckého da?ového práva; § 323 Obchodného zákonníka [(Handelsgesetzbuch)] sa uplatní primerane. Ak sa výročná správa neuverejní v Spolkovom elektronickom vestníku podľa ustanovení zákona o investíciách, treba tiež uviesť miesto, kde je ú?tovná správa uverejnená v nemeckom jazyku;
- (4) zahraničná investičná spoločnosť vypo?íta a oznámi spolu s cenou spätného odkúpenia sumu výnosov, ktoré sa považujú za vyplatené vlastníčkovi zahraničných investičných podielov po 31. decembri 1993 a z ktorých ešte nebola vybratá da?;

(5) zahraničná investičná spoločnosť úplne preukáže ústrednému spolkovému daňovému úradu na jeho žiadosť v lehote troch mesiacov pravdivosť údajov uvedených v bodoch 1, 2 a 4. Ak sú listiny vyhotovené v cudzom jazyku, môže sa vyžadovať osvedčený preklad do nemeckého jazyka. Ak zahraničná investičná spoločnosť poskytla údaje v nesprávnej výške, musí z vlastného podnetu alebo na žiadosť spolkového daňového úradu zohľadniť sumy zodpovedajúce rozdielom v údajoch zverejňovaných za prebiehajúci účtovný rok.

„Ak údaje uvedené v bode 1 písm. c) alebo f) nie sú dostupné, výnosy sa zdania podľa § 2 ods. 1 prvej vety a § 4 sa nepoužije.“

6 § 6 InvStG s názvom „Zdanenie pri neoznámení“ v znení účinnom od 9. decembra 2004 (BGBl. 2004 I, s. 3310), stanovuje:

„Ak nie sú splnené podmienky podľa § 5 ods. 1, je potrebné u investora zahrnúť dividendy z investičných podielov, reinvestovaný zisk, ako aj 70 % rozdielu ceny prvého spätného odkúpenia stanovenej v kalendárnom roku a ceny posledného spätného odkúpenia investičného podielu stanovenej v kalendárnom roku; minimálne sa zahrne 6 % z ceny posledného spätného odkúpenia v kalendárnom roku. Ak sa nestanoví cena spätného odkúpenia, nahradí ju cena na burze alebo trhovacia cena.“

7 Podľa údajov nemeckej vlády boli § 5 a § 6 InvStG neskôr viackrát zmenené, avšak bez toho, aby tieto zmeny mali vplyv na vnútroštátny spor.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Účastníci konania van Caster vlastní investičné podiely v reinvestičných fondoch nerezidentoch, ktoré majú uschované v belgickej banke.

9 Od roku 2003 boli výnosy z kapitálových investícií účastníkov konania van Caster stanovené jednotne a oddelene a po polovici pripísané každému z nich.

10 Počas príjmového obdobia 2003 – 2006 mali všetky investičné podiely, ktoré účastníci konania van Caster vlastnili, na tzv. „čiernych“ fondoch, ktorých zdanenie bolo až do roku 2003 upravené v § 18 ods. 3 zákona o predaji zahraničných investičných podielov a o zdanení výnosov zo zahraničných investičných podielov (Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen – AuslInvestmG, BGBl. 1998 I, s. 2820) alebo na tzv. „netransparentných“ fondoch, ktorých zdanenie je upravené v § 6 InvStG.

11 V príjmovom období 2007 a 2008 účastníci konania van Caster priznali zisk z investičných podielov na šiestich investičných fondoch, z ktorých tri boli „netransparentné“.

12 Účastníci konania van Caster priznali výnosy zo svojich investičných podielov na týchto investičných fondoch prostredníctvom odhadu alebo ohodnotením na základe pripojených dokladov alebo údajov vyplývajúcich z burzového denníka. Za jednotlivé roky v období 2003 – 2008 priznali výnosy vo výške 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, čo je spolu 71 462,93 eura.

13 Finanzamt určil tieto výnosy z „netransparentných“ fondov paušálne v súlade s § 6 InvStG. Podľa jeho výpočtu účastníci konania van Caster dosiahli počas rokov 2003 – 2008 výnosy vo výške 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, čo je spolu 246 446,07 eura.

14 Účastníci konania van Caster napadli toto rozhodnutie Finanzamtu na Finanzgericht Düsseldorf (Daňový súd v Düsseldorfe). V rámci tohto konania sa účastníci konania vo veci samej dohodli na skutkovom základe za rok 2003 v tom zmysle, že výnosy za tento rok treba odhadnúť vo výške 4 % z ceny spätného odkúpenia stanovenej k 31. decembru 2003, teda vo výške 19 848,07 eura.

15 Pokiaľ ide o príjmy za roky 2004 – 2008, účastníci konania van Caster sa domáhajú, aby daňové výmery boli zmenené a aby sa kapitálové výnosy za tieto roky určili podľa oznámených súm, pretože tvrdia, že § 6 InvStG je v rozpore s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ o voľnom pohybe kapitálu.

16 Vnútroštátny súd uvádza, že hoci sa paušálny mechanizmus zdačovania upravený v § 6 InvStG uplatňuje bez rozdielu na investičné fondy rezidentov a „netransparentné“ investičné fondy nerezidentov, toto ustanovenie môže viesť k nepriamej diskriminácii „netransparentných“ investičných fondov nerezidentov, pretože investičné fondy rezidenti spravidla spĺňajú požiadavky § 5 ods. 1 InvStG, pričom fondy nerezidenti tieto podmienky spravidla nespĺňajú.

17 Za týchto podmienok Finanzgericht Düsseldorf rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Porušuje paušálne zdačovanie výnosov z tzv. ‚netransparentných‘ (tuzemských a) zahraničných investičných fondov podľa § 6 [InvStG] právo Únie [článok 63 ZFEÚ]), pretože predstavuje skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu [článok 65 ods. 3 ZFEÚ]?“

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

18 Zo spisu, ktorý bol predložený Súdnemu dvoru, vyplýva, že investori sa zaraďujú do troch rozdielnych daňových režimov v závislosti od toho, ako si investičná spoločnosť splnila povinnosti stanovené v § 5 ods. 1 InvStG.

19 Ak investičná spoločnosť predloží všetky údaje podľa § 5 ods. 1 InvStG v určenej forme a určených lehotách, výnosy z investičných podielov na investičnom fonde podliehajú všeobecnému režimu tzv. „transparentného“ zdanenia v súlade s § 2 ods. 1 prvou vetou a § 4 InvStG.

20 Ak investičná spoločnosť neuverejní a ani neoznámí údaje stanovené v § 5 ods. 1 bode 1 písm. c) a f) InvStG, podiely na fondoch môžu podliehať podľa § 5 ods. 1 druhej vety tohto zákona tzv. „neúplne“ transparentnému režimu. Tento spôsob výpočtu znamená to, že výhody, v súvislosti s ktorými sa niektoré údaje neposkytli, sa nezahŕňajú do základu dane výnosov daňovníka.

21 Ak nie sú splnené podmienky podľa § 5 ods. 1 InvStG, podiely na investičných fondoch sa zdačujú paušálne podľa § 6 InvStG a daňovník je povinný zaplatiť daň vo výške určenej v súlade s podmienkami výpočtu, ktoré stanovuje tento paragraf.

22 § 5 ods. 1 InvStG stanovuje v bodoch 1 až 3 povinnosť oznámiť akcionárom údaje v nemeckom jazyku upravené v tomto článku a uverejniť ich v Spolkovom elektronickom vestníku, ku ktorým sa musí pripojiť potvrdenie osoby oprávnenej podľa zákona poskytovať poradenské služby daňových poradcov, že údaje boli zistené podľa pravidiel nemeckého daňového práva uplatňovaných na investičné spoločnosti rezidentov a nerezidentov, a v bodoch 4 a 5 upravuje dodatočné povinnosti uplatňované len na investičné spoločnosti nerezidentov.

23 Vnútroštátny súd nespresňuje, aké povinnosti si predmetné investičné fondy nerezidenti vo veci samej nesplnili, ale z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že uvedený súd sa konkrétne pýta na zlučiteľnosť ustanovení nemeckej právnej úpravy, ktorá sa bez rozdielu uplatňuje na investičné fondy rezidentov a nerezidentov so zásadou voľného pohybu kapitálu.

24 Za týchto podmienok je potrebné sa domnievať, že vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave ako vo veci samej, ktorá stanovuje, že to, že investičný fond nerezident si nesplní povinnosti oznámiť a uverejniť niektoré údaje stanovené touto právnou úpravou, ktorá sa bez rozdielu uplatňuje na fondy rezidentov a nerezidentov, má za následok paušálne zdanenie výnosov daňovníka z uvedeného investičného fondu.

O existencii obmedzenia

25 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v určitom členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných štátoch (pozri rozsudky Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 15 a citovanú judikatúru, ako aj Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, bod 43).

26 V danej veci treba uviesť, že vnútroštátna právna úprava je charakterizovaná tým, že dôsledky nesplnenia povinností oznámiť a uverejniť údaje stanovené v § 5 ods. 1 InvStG investičnými fondmi, znášajú daňovníci, ktorí investujú do týchto fondov.

27 Paušálne zdanenie uplatňované v prípade nesplnenia týchto povinností spočíva vo výpočte minimálneho základu dane zodpovedajúceho 6 % z ceny zo spätného odkúpenia v kalendárnom roku, nezávisle od toho, či sa hodnota investičného podielu v priebehu príslušného roka znížila alebo zvýšila.

28 Tento paušálny výpočet môže viesť k nadhodnoteniu skutočných výnosov daňovníka, najmä vtedy, tak ako to uviedol generálny advokát v bode 43 svojich návrhov, ak úrokové miery zostávajú počas dlhého obdobia na nízkej úrovni. Samotná nemecká vláda pripúšťa, že minimálny základ dane zodpovedajúci 6 % z ceny zo spätného odkúpenia v hospodárskej situácii s nízkymi úrokovými mierami bude aspoňkrát vyšší ako základ dane vychádzajúci zo skutočných výnosov dosiahnutých príslušným fondom.

29 Samozrejme nemožno vylúčiť, tak ako to tvrdí Finanzamt a nemecká vláda, že počas niektorého obdobia, keď investičné fondy budú dosahovať osobitne vysoké výnosy, by paušálne zdanenie mohlo byť výhodnejšie ako všeobecný transparentný daňový režim, a ani to, že takto vypočítané výnosy by sa mohli priemerne dosiahnuť počas dlhodobej držby podielov.

30 Napriek tomu treba na jednej strane uviesť, že uplatnenie paušálneho zdanenia nezávisí od dĺžky držby podielov.

31 Na druhej strane z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie v rozpore so základnou slobodou nemôže byť odôvodnené existenciou iných daňových výhod, dokonca ani za predpokladu, že takéto výhody aj skutočne existujú (pozri rozsudok Lakebrink a Peters/Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 24 a tam citovanú judikatúru).

32 Preto treba uviesť, že také paušálne zdanenie, aké vyplýva z uplatnenia § 6 InvStG, môže znevýhodniť daňovníka.

33 Za daných okolností z predmetnej právnej úpravy vo vnútroštátnom konaní vyplýva, že daňovník, ktorý investoval do fondu, ktorý si nespĺnil povinnosti podľa § 5 ods. 1 InvStG, nemôže predložiť podklady alebo údaje umožňujúce preukázať svoje skutočné výnosy.

34 Toto paušálne zdanenie preto môže odradiť uvedeného daňovníka od investovania do fondov, ktoré si neplnia povinnosti stanovené podľa tohto ustanovenia vnútroštátneho práva.

35 Nemecká vláda na pojednávaní uviedla, že rozhodnutie splní alebo nespĺní tieto povinnosti príslušný investičný fond a závisí najmä od ich zámeru, či chcú získať klientov z Nemecka.

36 Investičný fond, ktorý nepôsobí na nemeckom trhu alebo sa na aktívne nezameriava, si tieto povinnosti v dôsledku ich povahy pravdepodobne nespĺní. Ako to uviedol generálny advokát v bode 42 svojich návrhov, taký fond nemá záujem podriaďovať sa týmto požiadavkám.

37 Vzhľadom na to, že tieto fondy sú v zásade fondy nerezidenti, treba konštatovať, že predmetná vnútroštátna právna úprava vo veci samej môže odradiť nemeckého investora od nadobudnutia podielov na týchto fondoch nerezidentoch, pretože táto investícia ho môže vystaviť nevýhodnému paušálnemu zdaneniu bez poskytnutia možnosti predložiť podklady alebo údaje umožňujúce preukázať výšku svojich skutočných výnosov.

38 Taká právna úprava teda predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ.

O odôvodnení obmedzenia voľného pohybu kapitálu

39 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že vnútroštátne opatrenia, ktoré môžu brániť výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou alebo robí tento výkon menej atraktívnym, môžu byť napriek tomu prípustné pod podmienkou, že sledujú cieľ všeobecného záujmu, sú vhodné na zabezpečenie jeho dosiahnutia a nejdú nad rámec toho, čo je na dosiahnutie sledovaného cieľa nevyhnutné (pozri najmä rozsudok Komisia/Belgicko, C-296/12, EU:C:2014:24, bod 32 a citovanú judikatúru).

40 Podľa Finanzamtu a nemeckej vlády predmetná právna úprava vo vnútroštátnom konaní je odôvodnená nevyhnutnosťou zachovať vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi.

41 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty je legitímnym cieľom uznaným Súdnym dvorom (pozri rozsudok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45 a citovanú judikatúru), ktorý možno pripustiť ako odôvodnenie obmedzenia najmä vtedy, ak sa predmetným režimom usiluje o zabránenie konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri najmä rozsudky Santander Asset Management SGIC a i., EU:C:2012:286, bod 47, ako aj Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, bod 53 a citovanú judikatúru).

42 Podľa Finanzamtu a nemeckej vlády cieľom predmetnej právnej úpravy vo vnútroštátnom konaní je zabezpečiť jednotné zaobchádzanie z daňového hľadiska pri dodržaní zásady rovnosti daní na jednej strane medzi nemeckými daňovníkmi, ktorí uskutočnili priame investície do akcií alebo obligácií, a daňovníkmi, ktorí nadobudli podiely na investičných fondoch, a na druhej strane

tiež medzi nemeckými daňovníkmi, ktorí investovali do fondov rezidentov, a tými, ktorí investovali do fondov nerezidentov.

43 Cieľom tejto vnútroštátnej právnej úpravy nie je zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právomoc Spolkovej republiky Nemecko zdaťovú? ?innosti uskutočované na svojom území alebo príjmy svojich rezidentov nadobudnuté v inom členskom štáte.

44 Čo sa týka podmienok uplatnenia uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy, nevzniká nijaká otázka týkajúca sa rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

45 Ďalej sa Finanzamt, nemecká vláda a Spojené kráľovstvo domnievajú, že predmetná právna úprava vo vnútroštátnom konaní je odôvodnená nevyhnutnosťou zaručiť účinnosť daňovej kontroly. Nemecká vláda spresňuje, že túto právnu úpravu tiež odôvodňuje nevyhnutnosť zaručiť účinné vymáhanie daní.

46 Súdny dvor už rozhodol, že medzi naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou, patrí nevyhnutnosť zabezpečiť účinnosť daňových kontrol (pozri v tomto zmysle najmä 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 i., C-262/09, EU:C:2011:438, bod 41, ako aj SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 36) a vymáhania daní (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 64; X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 39, ako aj Strojírny Prostějov a ACO Industries Tábor, C-53/13 a C-80/13, EU:C:2014:2011, bod 46).

47 Zo zásady daňovej autonómie členských štátov vyplýva, že tieto členské štáty si určujú, aké údaje sa majú predkladať, materiálne a formálne podmienky, ktoré sa musia dodržať na to, aby daňová správa mohla správne určiť splatnú daň z výnosov z investičných fondov (pozri analogicky rozsudok Meilicke a i., EU:C:2011:438, bod 37).

48 Pokiaľ ide o vec prejednávanú vo vnútroštátnom konaní, predmetná vnútroštátna právna úprava je založená na zásade, že len samotné investičné fondy môžu predkladať údaje potrebné na stanovenie základu dane daňovníkov, ktorí nadobudli podiely na týchto fondoch, pričom tieto údaje môžu mať len formu oznámenia v Spolkovom elektronickom vestníku, ku ktorému sa pripojí potvrdenie osoby oprávnenej podľa zákona poskytovať poradenské služby daňových poradcov, že údaje boli zistené podľa pravidiel nemeckého daňového práva.

49 Právna úprava členského štátu, ktorá daňovníkom, ktorí nadobudli podiely na investičných fondoch nerezidentoch, úplne bráni predložiť dôkazy zodpovedajúce iným kritériám, najmä pokiaľ ide o ich predkladanie, ako sú kritériá stanovené právnymi predpismi prvého uvedeného členského štátu pre vnútroštátne investície, by išla nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa, ktorým je zabezpečiť účinnosť daňových kontrol (pozri v tomto zmysle rozsudok Meilicke a i., EU:C:2011:438, bod 43).

50 Nemožno totiž *a priori* vylúčiť, že uvedení daňovníci budú schopní predložiť relevantné dôkazy, ktoré daňovým orgánom členského štátu, v ktorom dochádza k zdaneniu, umožnia jasne a presne overiť údaje nevyhnutné na správne stanovenie zdanenia výnosov z investičných fondov (pozri analogicky rozsudok Meilicke a i., EU:C:2011:438, bod 44).

51 Pokiaľ je pravda, že samotní nemeckí daňovníci nemusia disponovať všetkými údajmi vyžadovanými InvStG, nemožno vylúčiť, že ich môžu získať od investičných fondov nerezidentov a potom ich oznámiť nemeckým daňovým orgánom.

52 Obsah, formu a stupeň presnosti, aký musia spĺňať údaje predložené nemeckým

da?ovníkom, ktorý nadobudol podiely na investí?nom fonde nerezidentovi, aby mu bolo priznané transparentné zdanenie, musí ur?i? da?ový orgán s cie?om mu umožni? správne aplikova? da? (pozri analogicky rozsudok Meilicke a i., EU:C:2011:438, bod 45).

53 Je iste pravda, ako to tvrdí Finanzamt a nemecká vláda, že uverejnenie údajov týkajúcich sa základov daní a ich overenie osobou oprávnenou podľa zákona poskytova? poradenské služby da?ových poradcov, ktorá potvrdzuje, že údaje boli zistené podľa pravidiel nemeckého da?ového práva, zabezpe?uje jednotné zda?ovanie da?ovníkov, ktorí nadobudli podiely na rovnakých investí?ných fondoch.

54 Napriek tomu, ako tvrdí Európska komisia, táto jednotnos? sa môže zabezpe?i? pomocou vnútornej výmeny informácií v rámci nemeckej da?ovej správy.

55 Da?ové orgány ?lenského štátu zdanenia disponujú možnos?ou obráti? sa podľa smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 týkajúcej sa vzájomnej pomoci kompetentných orgánov ?lenských krajín v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 (Ú. v. ES L 359, s. 30), ú?innej v ?ase skutkových okolností sporu vo veci samej, a smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799 (Ú. v. EÚ L 64, s. 1) na orgány iného ?lenského štátu, aby získali všetky informácie, ktoré sa ukázu ako potrebné na správne ur?enie dane da?ovníka (pozri v tomto zmysle rozsudky Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C?436/08 a C?437/08, EU:C:2011:61, bod 101, ako aj Meilicke a i., EU:C:2011:438, bod 51).

56 ?o sa týka administratívnej zá?aže, ktorú pre da?ový orgán ?lenského štátu zdanenia prináša možnos? priznaná da?ovníkom predloži? údaje na preukázanie svojich príjmov, treba uvies?, že administratívne nevýhody nemôžu same osebe dostato?ne odôvodni? prekážky vo?nému pohybu kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Francúzsko, 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 V dôsledku toho takú vnútroštátnu právnu úpravu ako vo veci samej nemožno odôvodni? nevyhnutnos?ou zabezpe?i? ú?innos? da?ovej kontroly a zaisti? ú?inné vymáhanie daní, pretože nedovo?uje da?ovníkovi, aby predložil podklady alebo údaje umož?ujúce preukáza? skuto?nú výšku svojich výnosov.

58 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na položenú otázku treba odpoveda? tak, že ?lánok 63 ZFEÚ sa má vyklada? v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave ako vo veci samej, ktorá stanovuje, že to, že investí?ný fond nerezident si nesplní povinnosti oznámi? a uverejni? niektoré údaje stanovené touto právnou úpravou, ktorá sa bez rozdielu uplat?uje na fondy rezidentov a nerezidentov, má za následok paušálne zdanenie výnosov da?ovníka z uvedeného investí?ného fondu, pretože táto právna úprava nedovo?uje tomuto da?ovníkovi, aby predložil podklady alebo údaje, ktoré svojou povahou umož?ujú stanovi? skuto?nú výšku jeho výnosov.

O trovách

59 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdnyim dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu by? nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave ako vo veci samej, ktorá stanovuje, že to, že investičný fond nerezident si nesplní povinnosti oznámiť a uverejniť niektoré údaje stanovené touto právnou úpravou, ktorá sa bez rozdielu uplatňuje na fondy rezidentov a nerezidentov, má za následok paušálne zdanenie výnosov daňovníka z uvedeného investičného fondu, pretože táto právna úprava nedovoľuje tomuto daňovníkovi, aby predložil podklady alebo údaje, ktoré svojou povahou umožňujú stanoviť skutočnú výšku jeho výnosov.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.