

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 9. oktobra 2014(*)

„Predhodno odlo?anje – Prosti pretok kapitala – ?len 63 PDEU – Obdav?itev dohodkov iz investicijskih skladov – Obveznost investicijskega sklada, da sporo?i in objavi nekatere informacije – Pavšalno obdav?enje dohodkov iz investicijskih skladov, ki ne spoštujejo obveznosti poro?anja in objave“

V zadevi C?326/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Düsseldorf (Nem?ija) z odlo?bo z dne 3. maja 2012, ki je prispela na Sodiš?e 10. julija 2012, v postopku

Rita van Caster,

Patrick van Caster

proti

Finanzamt Essen-Süd,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, S. Rodin, A. Borg Barthet, E. Levits (poro?evalec), M. Berger in S. Rodin, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. oktobra 2013,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za R. van Caster in P. van Caster V. Heidelberg, odvetnik,
- za Finanzamt Essen-Süd U. Weise, agent,
- za nemško vlado T. Henze in A. Wiedmann, agenta,
- za vlado Združenega kraljestva C. Murrell, agentka, skupaj z R. Hill, barrister,
- za Evropsko komisijo W. Roels in W. Mölls, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 21. novembra 2013

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63 PDEU in 65 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med R. van Caster in njenim sinom (v nadaljevanju: tožeči stranki van Caster), ki imata stalno prebivališče v Nemčiji, ter Finanzamt Essen-Süd (v nadaljevanju: Finanzamt) zaradi enotnega in individualnega določanja davčne osnove njihovih dohodkov iz investicijskih skladov nerezidentov za davčna leta od 2004 do 2008.

Nemški pravni okvir

3 Zakon o davku na investicije (Investmentsteuergesetz, v nadaljevanju: InvStG), ki velja od leta 2004, v delu 1 vsebuje člene od 1 do 10, ki se nanašajo na skupna pravila za domače in tuje investicijske deleže.

4 Člen 2(1) InvStG določa, da razen pri nekaterih izjemah dohodki iz razdeljenih investicijskih deležev, dohodki, izenačeni z izplačilom, in vmesni dobiček pomenijo kapitalski dobiček vlagatelja.

5 Člen 5 tega zakona v različici z dne 15. decembra 2003 (BGBl. 2003 I, str. 2676) določa:

„(Davčne osnove)

(1) Člena 2 in 4 se uporabljata le, če:

1. investicijska družba pri vsakem izplačilu dohodkov glede na investicijski delež vlagatelje v nemškem jeziku obvesti o

- a) znesku izplačila (zaokroženem na najmanj štiri decimalke),
- b) znesku izplačanih dohodkov (zaokroženem na najmanj štiri decimalke),
- c) vsotah, vsebovanih v izplačilu, in sicer o:
 - aa) dohodkih iz prejšnjih let, enakih izplačilu,
 - bb) kapitalskih dobičkov, oproščenih v smislu člena 2(3), točka 1, prvi stavek,
 - cc) dohodkih v smislu člena 3, točka 40, zakona o dohodnini [(Einkommensteuergesetz)],
 - dd) dohodkih v smislu člena 8b(1) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb [(Körperschaftsteuergesetz)],
 - ee) kapitalskih dobičkov v smislu člena 3, točka 40, zakona o dohodnini,
 - ff) kapitalskih dobičkov v smislu člena 8b(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb,
 - gg) dohodkih v smislu člena 2(3), točka 1, drugi stavek, razen če gre za dohodke od kapitala v smislu člena 20 zakona o dohodnini,
 - hh) kapitalskih dobičkov, oproščenih v smislu člena 2(3), točka 2,
 - ii) dohodkih v smislu člena 4(1),

- jj) dohodkih v smislu ?lena 4(2), pri katerih ni bilo odbitka na podlagi odstavka 4,
 - kk) dohodkih v smislu ?lena 4(2), ki na podlagi sporazuma o prepre?evanju dvojnega obdav?evanja dajejo pravico do odbitka od dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb, ki naj bi bil pla?an,
 - d) delu izpla?il, ki dajejo pravico do odbitka ali povra?ila davka na dohodek kapitala v smislu:
 - aa) ?lena 7(1) in (2),
 - bb) ?lena 7(3),
 - e) znesku davka na dohodek kapitala, ki se mora odbiti ali povrniti v smislu:
 - aa) ?lena 7(1) in (2),
 - bb) ?lena 7(3),
 - f) znesku tujih davkov, ki se nanaša na dohodke v smislu ?lena 4(2), vsebovane v izpla?anih vsotah in
 - aa) ki jih je mogo?e naložiti na podlagi ?lena 34c(1) zakona o dohodnini ali na podlagi sporazuma o prepre?evanju dvojnega obdav?evanja,
 - bb) ki jih je mogo?e odbiti na podlagi ?lena 34c(3) zakona o dohodnini, ?e odbitka na podlagi ?lena 4(4) ni bilo,
 - cc) ki naj bi bil pla?an v skladu s sporazumom o prepre?evanju dvojnega obdav?evanja,
 - g) znesku odbitka za zmanjšanje vrednosti ali vsebine v skladu s ?lenom 3(3), prvi stavek,
 - h) znesku znižanja davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga uveljavlja družba izpla?nica, v skladu s ?lenom 37(3) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb;
2. investicijska družba vlagatelje pri dohodkih, izena?enih z izpla?ilom, najpozneje štiri mesece po izteku ra?unovodskega leta, v katerem naj bi bili izpla?ani, v nemškem jeziku obvesti o podatkih v skladu s to?ko 1 glede na investicijski delež,
3. investicijska družba podatke, navedene v to?kah 1 in 2, v povezavi z letnim poro?ilom v smislu ?lenov 45(1) in 122(1) in (2) zakona o investicijah [(Investmentgesetz)] objavi v elektronskem zveznem biltenu uradnih obvestil; navedbam mora biti priloženo potrdilo strokovnjaka – pooblaš?enega za poslovno svetovanje v skladu s ?lenom 3 zakona o poklicu dav?nega svetovalca [(Steuerberatungsgesetz)] in zaposlenega pri revizijskem organu, ki ga priznava uprava, ali primerljivem organu – o tem, da so bile navedbe dokazane v skladu s pravili nemškega dav?nega prava; smiselno se mora uporabljati ?len 323 trgovinskega zakonika [(Handelsgesetzbuch)]. ?e finan?ni izkaz ni objavljen v elektronskem zveznem biltenu uradnih obvestil v skladu z dolo?bami zakona o investicijah, je treba navesti tudi vir, v katerem je finan?ni izkaz objavljen v nemškem jeziku;
4. tuja investicijska družba izra?una vsoto dohodkov, ki naj bi bili imetniku tujih investicijskih deležev izpla?ani po 31. decembru 1993 in od katerih še ni bil odtegnjen davek, ter jo objavi skupaj z odtegnitveno ceno;
5. tuja investicijska družba na zahtevo zveznega dav?nega urada v roku treh mesecev v celoti

dokaže resničnost podatkov, navedenih v točkah 1, 2 in 4. Če so potrdila zapisana v tujem jeziku, je mogoče zahtevati overjeni prevod v nemškem jeziku. Če je tuja investicijska družba predložila navedbe nepravilnih zneskov, mora na lastno pobudo ali na zahtevo zveznega finančnega urada pri objavi za tekoče računovodsko leto upoštevati razliko zneska.

Če navedbe iz točke 1(c) ali (f) niso na voljo, se dohodki obdavčijo v skladu s členom 2(1), prvi stavek, in se člen 4 ne uporabi [...].

6 Člen 6 InvStG, naslovljen „Obdavčenje, če ni napovedi“, v različici, ki velja od 9. decembra 2004 (BGBl. 2004 I, str. 3310), določa:

„Če pogoji iz člena 5(1) niso izpolnjeni, se vlagatelju obdavčijo izplačila dohodkov deležev, vmesni dobiček in 70 % presežka razlike med prvo odtegnitveno ceno, ugotovljeno v koledarskem letu, in zadnjo odtegnitveno ceno, ugotovljeno v tem letu; obdavčiti je treba vsaj 6 % zadnje odtegnitvene cene, ugotovljene v koledarskem letu. Če odtegnitvena cena ni ugotovljena, jo nadomesti borzna ali tržna cena. [...].“

7 Člena 5 in 6 InvStG sta bila nato po navedbah nemške vlade večkrat spremenjena, pri čemer te spremembe ne vplivajo na postopek v glavni stvari.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Toženi stranki van Caster imata pri belgijski banki deleže v investicijskih skladih nerezidentih.

9 Donosi iz kapitalskih naložb so se tožena strankama van Caster od leta 2003 ugotavljali enotno in individualno ter se jima pripisovali vsaki do polovice.

10 V obračunskih letih od 2003 do 2006 so se vsi investicijski deleži toženi strank van Caster nanašali na deleže v tako imenovanih „rni“ skladih, katerih obdavčenje je bilo do leta 2003 urejeno v členu 18(3) zakona o prodaji tujih investicijskih deležev in o obdavčenju donosov iz tujih investicijskih deležev (Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen, BGBl. 1998 I, str. 2820), oziroma na deleže v tako imenovanih „nepreglednih“ skladih, katerih obdavčenje je urejeno v členu 6 InvStG.

11 Toženi stranki van Caster sta v obračunskih letih 2007 in 2008 prijavili dohodke iz udeležbe v šestih investicijskih skladih, od katerih so bili trije „nepregledni“.

12 Toženi stranki van Caster sta dohodke svojih deležev v teh investicijskih skladih napovedali z oceno ali preračunanjem na podlagi dokazov, priloženih k napovedmi, ali na podlagi informacij iz borznega lista. Za leta od 2003 do 2008 sta tako napovedali dohodke 8.435,43 EUR, 10.500,94 EUR, 12.318,18 EUR, 13.263,04 EUR, 12.672,46 EUR in 14.272,88 EUR, kar skupaj znaša 71.462,93 EUR.

13 Finanzamt je v skladu s členom 6 InvStG dohodke iz nepreglednih skladov določil pavšalno. Finanzamt je izračunal, da so bili dohodki toženi strank van Caster v letih od 2003 do 2008 38.503,53 EUR, 32.691,41 EUR, 63.603,62 EUR, 49.463,21 EUR, 37.045,03 in 25.139,27 EUR, kar skupaj znaša 246.446,07 EUR.

14 Tože?i stranki van Caster sta to odlo?bo Finanzamt izpodbijali pri Finanzgericht Düsseldorf (finan?no sodiš?e v Düsseldorfu). Stranke iz postopka v glavni stvari so se v okviru tega postopka sporazumele, da je treba dohodke v letu 2003 oceniti na 4 % odtegnitvene cene, ugotovljene 31. decembra 2003, in sicer na 19.848,07 EUR.

15 Tože?i stranki van Caster predložitvenemu sodiš?u za obra?unska leta od 2004 do 2008 predlagata, da se odlo?be o odmeri davka spremenijo in da se dohodki iz kapitala za ta leta dolo?ijo na podlagi napovedanih zneskov, ker zainteresirane osebe menijo, da je ?len 6 InvStG v nasprotju z dolo?bami Pogodbe DEU o prostem pretoku kapitala.

16 Predložitveno sodiš?e navaja, da ?eprav se mehanizem pavšalnega obdav?enja iz ?lena 6 InvStG enako uporablja za nepregledne investicijske sklade rezidente in nerezidente, ta dolo?ba lahko vodi do posredne diskriminacije nepreglednih skladov nerezidentov, ker skladi rezidenti na splošno izpolnjujejo pogoje iz ?lena 5(1) InvStG, skladi nerezidenti pa ne.

17 V teh okoliš?inah je Finanzgericht Düsseldorf prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo to vprašanje:

„Ali je pavšalno obdav?enje donosov iz tako imenovanih ‚nepreglednih‘ (doma?ih in) tujih investicijskih skladov v skladu s ?lenom 6 [InvStG] v nasprotju s pravom [...] [U]nije [(?len 63 PDEU)], ker pomeni prikrito omejevanje prostega pretoka kapitala [(?len 65(3) PDEU)]?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

Uvodne ugotovitve

18 Iz spisa, predloženega Sodiš?u, je razvidno, da glede na na?in, na katerega je investicijski sklad izpolnjeval obveznosti iz ?lena 5(1) InvStG, za investitorje veljajo trije različni sistemi obdav?itve.

19 ?e investicijska družba predlo?i vse informacije iz ?lena 5(1) InvStG v predpisani obliki in roku, velja za dohodke investicijskih dele?ev splošni, tako imenovani „pregledni“ sistem iz ?lena 2(1), prvi stavek, in ?lena 4 InvStG.

20 ?e investicijska družba ni niti objavila niti razkrila informacij iz ?lena 5(1), to?ka (1)(c) in (f), InvStG, se lahko na podlagi ?lena 5(1), drugi stavek, tega zakona uporabi tako imenovani „delno pregledni“ sistem obdav?itve. Pri tem na?inu izra?una donosi, glede katerih niso bile predložene nekatere informacije, niso upoštevani pri dolo?itvi dav?ne osnove dohodkov zavezanca.

21 ?e pogoji iz ?lena 5(1) InvStG niso izpolnjeni, se investicijski deleži na podlagi ?lena 6 InvStG obdav?ijo pavšalno, pri ?emer mora dav?ni zavezanec pla?ati davek na znesek, ki se dolo?i v skladu z na?inom izra?una, dolo?enim v tem ?lenu.

22 ?len 5(1) InvStG dolo?a, prvi?, v to?kah od 1 do 3 obveznosti v zvezi s tem, da morajo biti informacije, dolo?ene v navedenem ?lenu, delni?arjem sporo?ene v nemškem jeziku in da morajo biti objavljene v elektronskem zveznem biltenu uradnih obvestil, priloženo pa jim mora biti potrdilo, ki ga izda zakonsko pristojni strokovnjak za dav?no svetovanje in ki potrjuje, da so bile navedbe dokazane v skladu s pravili nemškega dav?nega prava, ki veljajo za vse investicijske družbe, rezidentke in nerezidentke, in drugi?, v to?kah 4 in 5 dodatne obveznosti, ki veljajo zgolj za investicijske družbe nerezidentke.

23 Predložitveno sodiš?e ni navedlo obveznosti, ki jih investicijski skladi nerezidenti iz postopka v glavni stvari niso spoštovali, vendar iz obrazložitve predloga za predhodno odlo?anje izhaja, da

se sprašuje predvsem o združljivosti določb nemške zakonodaje, ki se enako uporablja za investicijske sklade rezidente in nerezidente, z načelom prostega pretoka kapitala.

24 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da se, če investicijski sklad nerezident ne izpolni obveznosti poročanja in objave nekaterih podatkov, ki so določene v tej zakonodaji in se enako uporabljajo za sklade rezidente in nerezidente, dohodki davčnega zavezanca iz navedenega investicijskega sklada obdavčijo pavšalno.

Obstoj omejitve

25 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno, da ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse take ukrepe, ki bi lahko odvrnili nerezidente od naložb v državi članici ali bi lahko odvrnili rezidente te države članice od naložb v drugih državah (glej sodbe Santander Asset Management SGIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 15 in navedena sodna praksa, in Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, točka 43).

26 V obravnavanem primeru je treba poudariti, da je za nacionalno ureditev iz postopka v glavni stvari značilno, da posledice tega, da investicijski sklad ne izpolni obveznosti poročanja in objave iz člena 5(1) InvStG, nosijo davčni zavezanci, ki v take sklade vlagajo.

27 Pavšalno obdavčenje, ki se uporabi ob neizpolnitvi teh obveznosti, vključuje izražun minimalne davčne osnove, ki ustreza 6 % odtegnitvene cene v koledarskem letu, ne glede na to, ali se je v zadevnem letu vrednost investicije znižala ali zvišala.

28 Tak pavšalni izražun lahko pomeni previsoko ocenitev dejanskih dohodkov davčnih zavezancev, predvsem kadar, kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 43 sklepnih predlogov, obrestna mera v daljšem obdobju ostaja na nizki ravni. Poleg tega nemška vlada sama priznava, da bo minimalna davčna osnova, ki ustreza 6 % odtegnitvene cene, v obdobju nizkih obrestnih mer pogosto višja od davčne osnove na podlagi dejanskih dohodkov, ki jih ustvari zadevni sklad.

29 Vsekakor ni mogoče izključiti tega, da je lahko v letih, ko investicijski skladi ustvarjajo izredno visoke dohodke, pavšalno obdavčenje ugodnejše od sistema pregledne obdavčitve, kot trdi Finanzamt, niti tega, da so lahko tako izražunani dohodki v povprečju ustvarjeni pri dolgoročnih investicijah, kot trdita Finanzamt in nemška vlada.

30 Vendar je treba poudariti, prvič, da se uporaba pavšalnega obdavčenja ne spreminja glede na trajanje naložbe v investicijske deleže.

31 Drugič, iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno, da neugodnega davčnega obravnavanja, ki je v nasprotju s temeljno svobodo, ni mogoče upravičiti z drugimi davčnimi ugodnostmi, tudi če take ugodnosti obstajajo (glej sodbo Lakebrink in Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, točka 24 in navedena sodna praksa).

32 Zato je treba ugotoviti, da je lahko pavšalno obdavčenje, kot je to, ki izhaja iz uporabe člena 6 InvStG, za davčnega zavezanca neugodno.

- 33 V teh okoliščinah je iz zakonodaje iz postopka v glavni stvari razvidno, da davčni zavezanec, ki je investiral v sklad, ki ne izpolnjuje obveznosti iz člena 5(1) InvStG, ne more sam predložiti dokazov ali informacij, s katerimi bi lahko dokazal svoje dejanske dohodke.
- 34 Tako pavšalno obdavčenje lahko zato davčnega zavezanca odvrne od investiranja v sklade, ki ne izpolnjujejo pogojev, določenih v tej določbi nacionalnega prava.
- 35 Kot je na obravnavi navedla nemška vlada, je izbira izpolnjevanja ali neizpolnjevanja teh obveznosti odvisna od investicijskih skladov in med drugim od njihove želje, da pridobijo nemške stranke.
- 36 Investicijski sklad, ki ni dejaven na nemškem trgu in ki nanj ne cilja aktivno, teh obveznosti torej zaradi njihove same narave zelo verjetno ne bo izpolnil. Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 42 sklepnih predlogov, tak sklad namreč skorajda nima interesa, da bi te zahteve izpolnil.
- 37 Ker ti skladi na splošno niso rezidenti, je treba ugotoviti, da nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari nemškega investitorja lahko odvrne od vlaganja v deleže v investicijskih skladih nerezidentih, glede na to, da taka investicija lahko pomeni, da bo neugodno pavšalno obdavčen, ne da bi mu bila dana možnost, da sam predloži dokaze ali informacije, s katerimi bi lahko dokazal svoje dejanske dohodke.
- 38 Taka zakonodaja zato pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo člen 63 PDEU na celoma prepoveduje.

Utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala

- 39 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je nacionalne ukrepe, ki lahko ovirajo uresničevanje temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, ali zmanjšujejo privlačnost tega uresničevanja, mogoče dopustiti, če se z njimi uresničujejo cilji v splošnem interesu, če so primerni za zagotovitev uresnitve teh ciljev in če ne presegajo tega, kar je nujno za uresnitev teh ciljev (glej zlasti sodbo Komisija/Belgija, C-296/12, EU:C:2014:24, točka 32 in navedena sodna praksa).
- 40 Finanzamt in nemška vlada trdita, da je zakonodaja iz postopka v glavni stvari utemeljena, prvič, zaradi nujnosti ohranitve enakomerne porazdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami.
- 41 V zvezi s tem je treba spomniti, da je ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava (glej sodbo National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 45 in navedena sodna praksa), zato je kot utemeljitev omejitve mogoče sprejeti med drugim to, da se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki lahko ogroža pravico države članice do izvajanja davčnih pristojnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej zlasti sodbi Santander Asset Management SGIIC in drugi, EU:C:2012:286, točka 47, in Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, točka 53 in navedena sodna praksa).

42 Kot trdita Finanzamt in nemška vlada, je namen nacionalne zakonodaje v postopku v glavni stvari zagotoviti enotno obravnavo – kar zadeva obdavčitev – prvi?, nemških davčnih zavezancev, ki so vlagali neposredno v delnice ali obveznice, in nemških davčnih zavezancev, ki so vlagali prek deležev investicijskih skladov, ter drugi?, nemških davčnih zavezancev, ki so investirali v sklade rezidente, in nemških davčnih zavezancev, ki so vlagali v sklade nerezidente, ob spoštovanju načela enakosti davčne obravnave.

43 Cilj te nacionalne zakonodaje ni preprečevanje ravnanja, ki bi lahko ogrozilo pristojnost Zvezne republike Nemčije za obdavčitev dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju, ali za obdavčitev dohodkov, ki jih njeni rezidenti prejmejo v drugi državi.

44 Zato se glede pogojev uporabe navedene nacionalne zakonodaje ne postavlja vprašanje kakršne koli razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

45 Drugi?, Finanzamt ter nemška vlada in vlada Združenega kraljestva menijo, da je nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari utemeljena z nujnostjo zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora. Nemška vlada navaja, da je ta zakonodaja utemeljena tudi z nujnostjo zagotovitve učinkovitosti izterjave davka.

46 Kot je Sodišče že odločilo, sta nujna razloga v splošnem interesu, ki lahko utemeljita omejitve uresničevanja s Pogodbo zagotovljenih pravic o prostem pretoku, nujnost zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora (glej v tem smislu zlasti sodbe A, C-101/05, EU:C:2007:804, točka 55; X in Passenheim-van Schoot, C-155/08 in C-157/08, EU:C:2009:368, točka 55; Meilicke in drugi, C-262/09, EU:C:2011:438, točka 41, in SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, točka 36) in nujnost zagotovitve učinkovitosti izterjave davka (glej v tem smislu sodbe Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 64; X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 39, ter Strojirny Prostřjov in ACO Industries Tábor, C-53/13 in C-80/13, EU:C:2014:2011, točka 46).

47 Sestavni del načela davčne avtonomije držav članic je, da določijo informacije, ki jih je treba predložiti, ter vsebinske in formalne pogoje, ki jih je treba izpolniti, da lahko davčna uprava pravilno ugotovi dolgovani davek na dohodek iz investicijskega sklada (glej po analogiji sodbo Meilicke in drugi, EU:C:2011:438, točka 37).

48 V zadevi iz postopka v glavni stvari zadevna nacionalna zakonodaja temelji na načelu, da lahko zgolj investicijski skladi sami predložijo informacije, potrebne za določitev davčne osnove za davčne zavezance, ki so vložili v deleže teh skladov, saj morajo biti te informacije objavljene v elektronskem zveznem biltenu uradnih obvestil, pri čemer jim mora biti priloženo potrdilo, ki ga izda zakonsko pristojni strokovnjak za davčno svetovanje in ki potrjuje, da so bile navedbe dokazane v skladu s pravili nemškega davčnega prava.

49 Vendar zakonodaja države članice, ki davčnim zavezancem, ki so vložili v deleže investicijskih skladov nerezidentov, absolutno onemogoča predložitev dokazov, ki zlasti glede predložitve ustrezajo drugim merilom, kot so tista, ki so z zakonodajo prve države članice predpisana za nacionalna vlaganja, presega to, kar je nujno za zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora (glej v tem smislu sodbo Meilicke in drugi, EU:C:2011:438, točka 43).

50 Ni namreč mogoče *a priori* izključiti, da so navedeni davčni zavezanci sposobni predložiti ustrezne dokaze, ki davčnim organom države članice, v kateri obstaja davčni dolg, omogočajo jasno in natančno preverjanje informacij, potrebnih za pravilno obdavčitev dohodkov iz investicijskih skladov (glej po analogiji sodbo Meilicke in drugi, EU:C:2011:438, točka 44).

51 Čeprav je res, da je mogoče, da nemški davčni zavezanci sami ne razpolagajo z vsemi

informaciji, ki jih zahteva InvStG, ni mogoče izključiti, da lahko te informacije pridobijo pri zadevnih investicijskih skladih nerezidentih in jih posredujejo nemškimi davčnim organom.

52 Vsebino, obliko in stopnjo natančnosti – v skladu s katerimi morajo biti informacije, ki jih nemški davčni zavezanec, ki je vložil v deleže investicijskega sklada nerezidenta, predloži, da bi bil upravičen do pregledne obdavčitve – mora za omogočanje pravilne obdavčitve določiti davčna uprava (glej po analogiji sodbo Meilicke in drugi, EU:C:2011:438, točka 45).

53 Kot trdita Finanzamt in nemška vlada, objava informacij o davčnih osnovah in njihovo preverjanje, ki ga opravi strokovnjak, zakonsko pristojen za davčno svetovanje, in ki potrjuje, da so bile navedbe dokazane v skladu s pravili nemškega davčnega prava, vsekakor zagotavljata enotno obdavčenje davčnih zavezancev, ki so vložili v isti investicijski sklad.

54 Vendar kot trdi Evropska komisija, se taka enotnost lahko zagotovi tudi z notranjo izmenjavo informacij znotraj nemške davčne uprave.

55 Poleg tega se lahko davčni organi države članice obdavčitve na podlagi Direktive Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve in obdavčevanju zavarovalnih premij (77/799/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/106/ES z dne 16. novembra 2004 (UL, L 359, str. 30), ki je veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari, in Direktive Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799 (UL L 64, str. 1) obrnejo na organe druge države članice za pridobitev vseh informacij, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero davka davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbi Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 101, in Meilicke in drugi, EU:C:2011:438, točka 51).

56 Glede upravnega bremena, na podlagi katerega naj bi davčna uprava države članice obdavčitve morala davčnim zavezancem omogočiti, da za dokazilo dohodkov predložijo ustrezne informacije, je treba najprej poudariti, da zgolj praktične težave niso dovolj za utemeljitev kršitve prostega pretoka kapitala (glej v tem smislu sodbe Komisija/Francija, C-334/02, EU:C:2004:129, točka 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, točka 48, in Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, točka 54).

57 Nacionalne zakonodaje, kot je ta iz postopka v glavni stvari, zato ni mogoče utemeljiti z nujnostjo zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora in učinkovitosti izterjave davka, ker davčnemu zavezancu ne omogoča, da predloži dokaze ali informacije, s katerimi bi lahko dokazal svoje dejanske dohodke.

58 Iz zgornjih ugotovitev je razvidno, da je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da se, če investicijski sklad nerezident ne izpolni obveznosti poročanja in objave nekaterih podatkov, ki sta določeni v tej zakonodaji in se enako uporabljata za sklade rezidente in nerezidente, dohodki davčnega zavezanca iz navedenega investicijskega sklada obdavčijo pavšalno, ker navedena zakonodaja davčnemu zavezancu ne omogoča, da predloži dokaze ali informacije, ki dokazujejo dejansko višino teh dohodkov.

Stroški

59 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

?len 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki dolo?a, da se, ?e investicijski sklad nerezident ne izpolni obveznosti poro?anja in objave nekaterih podatkov, ki sta dolo?eni v tej zakonodaji in se enako uporabljata za sklade rezidente in nerezidente, dohodki dav?nega zavezanca iz navedenega investicijskega sklada obdav?ijo pavšalno, ker navedena zakonodaja dav?nemu zavezancu ne omogo?a, da predloži dokaze ali informacije, ki dokazujejo dejansko višino teh dohodkov.

Podpisi

* Jezik postopka: nemš?ina.