Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 21. listopadu 2013 [1]

Věc C-326/12

Rita van Caster,
Patrick van Caster
proti
Finanzamt Essen-Süd

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Düsseldorf (Německo)]

„Volný pohyb kapitálu — Zdanění příjmů plynoucích z investičních fondů, které investorům neposkytují podrobný přehled o ziscích (‚netransparentní fondy')"

I – **Úvod**

1. Toto řízení o předběžné otázce se týká slučitelnosti vnitrostátních ustanovení, jako jsou články 5 a 6 německého zákona o dani z investic (Investmentsteuergesetz, dále jen „InvStG"), s ustanoveními Smlouvy o FEU týkajícími se volného pohybu kapitálu. Podle dotčených ustanovení vnitrostátního práva se příjmy investora investičního fondu zdaňují paušálně, pokud společnost spravující fond nesplní povinnosti transparentnosti a poskytnutí informací stanovených tímto zákonem.

II – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

2. Článek 63 odst. 1 SFEU (dříve čl. 56 odst. 1 ES) zní takto:

„V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi."

3. Článek 65 odst. 3 SFEU (dříve čl. 58 odst. 3 ES) stanoví:

„Opatření a postupy uvedené v odstavcích 1 a 2 nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63."

1 — Původní jazyk: francouzština.

4. Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného [2], použitelná v době rozhodné z hlediska skutkových okolností případu, v článku 1, nadepsaném „Obecná ustanovení“, stanovila:

„1. Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a z majetku.

2. Za daně z příjmů a z majetku se považují, bez ohledu na způsob výběru, veškeré daně vyměřené z celkového příjmu, celkového majetku nebo z částí příjmů nebo majetku, včetně daní ze zisku z převodu movitého a nemovitého majetku, daní z objemu mezd a platů placených podniky a daní z přírůstku hodnoty majetku.

[…]“

5. Článek 2 této směrnice, nadepsaný „Výměna na dožádání“, stanoví:

„1. Příslušný orgán některého členského státu může v jednotlivém případě požádat příslušný orgán jiného členského státu o sdělení údaje podle čl. 1 odst. 1. Příslušný orgán dožádaného členského státu není povinen žádosti vyhovět, má-li za to, že příslušný úřad žádajícího státu nevyčerpal vlastní obvyklé zdroje údajů, kterých mohl v daném případě využít, aniž tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.

2. Ke sdělení údaje podle odstavce 1 případně provede příslušný orgán dožádaného členského státu nezbytná šetření.“

6. Článek 11 uvedené směrnice, nadepsaný „Vztah k širším závazkům vzájemné pomoci“, stanoví toto:

„Předchozími ustanoveními nejsou dotčeny širší závazky k vzájemnému poskytování údajů podle jiných právních předpisů.“

B – *Německé právo*

7. Finanzgericht Düsseldorf se opírá o následující ustanovení InvStG.

8. Ustanovení § 5 InvStG ve znění ze dne 15. prosince 2003, použitelném od 1. ledna 2004, stanoví následující:

„Základ daně

(1) Ustanovení § 2 a § 4 se použijí pouze za předpokladu, že

1. investiční společnost investorům v německém jazyce sdělí při každém rozdělování výnosů týkajícím se investičního podílu

   a) částku výnosů k rozdělení (s uvedením alespoň čtyř desetinných míst)

   b) částku rozdělených výnosů (s uvedením alespoň čtyř desetinných míst)

   c) částky obsažené v rozdělených výnosech, a sice

2 — Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63. Tato směrnice byla zrušena s účinností k 1. lednu 2013 směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799 (Úř. věst. L 64, s. 1). I když nová směrnice obsahuje důležité změny týkající se režimu výměny informací mezi orgány daňové správy členských států, tyto změny nemají vliv na předmětné posouzení.

aa) výnosy z předchozího roku odpovídající rozdělení,

bb) zisky z převodu osvobozené od daně ve smyslu § 2 odst. 3 bodu 1 první věty,

cc) výnosy ve smyslu § 3 bodu 40 zákona o dani z příjmů,

dd) výnosy ve smyslu § 8b odst. 1 zákona o korporační dani,

ee) zisky z převodu ve smyslu § 3 bodu 40 zákona o dani z příjmů,

ff) zisky z převodu ve smyslu § 8b odst. 2 zákona o korporační dani,

gg) výnosy ve smyslu § 2 odst. 3 bodu 1 druhé věty, pokud se nejedná o kapitálové výnosy ve smyslu § 20 zákona o dani z příjmů,

hh) zisky z převodu osvobozené od daně ve smyslu § 2 odst. 3 bodu 2,

ii) výnosy ve smyslu § 4 odst. 1,

jj) výnosy ve smyslu § 4 odst. 2, u kterých nebyl proveden odpočet na základě odstavce 4,

kk) výnosy ve smyslu § 4 odst. 2, které podle dohody o zamezení dvojímu zdanění opravňují k započtení daně, u níž se má za to, že byla odvedena, na daň z příjmů nebo korporační daň,

d) část výnosů k rozdělení, která opravňuje k započtení nebo vrácení daně z kapitálových příjmů ve smyslu

aa) § 7 odst. 1 a 2,

bb) § 7 odst. 3,

e) částku daně z kapitálových příjmů, která má být započtena nebo vrácena ve smyslu

aa) § 7 odst. 1 a 2,

bb) § 7 odst. 3,

f) částku zahraničních daní připadající na příjmy ve smyslu § 4 odst. 2 obsažené v rozdělených výnosech a

aa) odpočitatelné podle § 34c odst. 1 zákona o dani z příjmů nebo podle dohody o zamezení dvojímu zdanění,

bb) odpočitatelné podle § 34c odst. 3 zákona o dani z příjmů, pokud nebyl proveden odpočet podle § 4 odst. 4,

cc) u nichž se má za to, že byly odvedeny podle dohody o zamezení dvojímu zdanění,

g) částku odpočtu za opotřebení či snížení podstaty podle § 3 odst. 3 první věty,

h) částku, o kterou byla snížena korporační daň, kterou uplatňuje společnost rozdělující výnosy podle § 37 odst. 3 zákona o korporační dani;

2. investiční společnost investorům v německém jazyce sdělí v případě výnosů odpovídajících rozdělení nejpozději čtyři měsíce od uplynutí účetního období, u něhož se předpokládá, že byly v jeho průběhu vyplaceny, údaje podle bodu 1 týkající se investičního podílu;

3. investiční společnost zveřejní údaje uvedené v bodech 1 a 2 ve spojení s výroční zprávou ve smyslu § 45 odst. 1 a § 122 odst. 1 a 2 zákona o investicích v elektronické verzi Spolkového úředního věstníku; uvedené údaje je třeba opatřit osvědčením odborníka oprávněného poskytovat poradenské služby v rámci podnikatelské činnosti podle § 3 zákona o daňových poradcích, úředně uznaného auditorského subjektu nebo srovnatelného subjektu, potvrzujícím, že dané údaje byly prokázány podle pravidel německého daňového práva; § 323 obchodního zákoníku se použije přiměřeně. V případě nezveřejnění výroční zprávy v elektronické verzi Spolkového úředního věstníku v souladu s ustanoveními zákona o investicích je třeba uvést rovněž odkaz, pod nímž je výroční zpráva zveřejněna v německém jazyce;

4. zahraniční investiční společnost vypočte a spolu s cenou zpětného odkupu sdělí částku výnosů, o nichž se má za to, že byly vyplaceny po 31. prosinci 1993 majiteli podílů v zahraničních investicích, za něž ještě nebyla zaplacena daň;

5. zahraniční investiční společnost prokáže v plném rozsahu ústřednímu spolkovému orgánu daňové správy na jeho žádost během tří měsíců pravdivost údajů uvedených v bodech 1, 2 a 4. Pokud jsou osvědčení vyhotovena v cizím jazyce, může být vyžadován ověřený překlad do němčiny. Poskytla-li zahraniční investiční společnost údaje o částce v nesprávné výši, musí vzít v úvahu rozdíl částek z vlastní iniciativy nebo na žádost spolkového orgánu finanční správy v oznámení pro aktuální účetní období.

Pokud nejsou údaje uvedené v bodě 1 písm. c) nebo písm. f) k dispozici, pak se příjmy zdaní v souladu s § 2 odst. 1 první větou, přičemž § 4 se nepoužije“ [3].

9. Ustanovení § 6 InvStG ve znění ze dne 15. prosince 2003, použitelném od 1. ledna 2004, zní následovně:

„(Zdanění v případě nezveřejnění)Pokud nejsou splněny požadavky stanovené v § 5 odst. 1, je nutno při zdanění investora zahrnout dividendy z investičních podílů, reinvestovaný zisk, jakož i 70 % rozdílu ceny prvního zpětného odkupu investičního podílu stanovené v kalendářním roce a ceny posledního zpětného odkupu investičního podílu stanovené v témže kalendářním roce; minimálně se zahrne 6 % ceny posledního zpětného odkupu v kalendářním roce. Nestanoví-li se cena zpětného odkupu, nahrazuje ji cena na burze nebo tržní cena […]“.

10. Článek 26 dohody uzavřené mezi Belgickým královstvím a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojímu zdanění a úpravě některých dalších otázek v oblasti daní z příjmů a z majetku, včetně živnostenských daní a pozemkových daní, podepsané dne 11. dubna 1967 (dále jen „dohoda o zamezení dvojímu zdanění“), stanoví:

„(Výměna informací)

1. Příslušné orgány smluvních států si vyměňují informace nezbytné k uplatnění ustanovení této dohody a ustanovení vnitrostátních právních předpisů smluvních států týkajících se daní, na které se vztahuje tato dohoda, pokud zdanění, které ukládají, je v souladu s dohodou.

[…]“

3 — Jak uvádí německá vláda, byl § 5 InvStG mnohokrát změněn, ale pokaždé pouze nepatrně a bez toho, aby tyto změny měly vliv na projednávaný spor.

III – **Spor v původním řízení a předběžná otázka**

11. R. van Caster a její syn, P. van Caster, belgičtí státní příslušníci bydlící v Německu, vlastní podíly v kapitálových investičních fondech se sídlem v jiném členském státě než ve Spolkové republice Německo. Tyto podíly byly vloženy na účet u banky BBL/ING nacházející se v Belgii.

12. R. a P. van Casterovi přiznali příjmy ze svých podílů v investičních fondech prostřednictvím odhadu nebo ocenění na základě přiložených výčtů nebo burzovních novin, a sice částky 8 435,43 eura za rok 2003, 10 500,94 eura za rok 2004, 12 318,18 eur za rok 2005, 13 263,04 eura za rok 2006, 12 672,46 eur za rok 2007 a 14 272,88 eur za rok 2008, tedy celkovou částku ve výši 71 462,93 eura.

13. Naopak Finanzamt Essen-Süd se domníval, že nebyly splněny podmínky stanovené v § 5 InvStG, a stanovil tyto příjmy v souladu s § 6 InvStG, podle něhož musí být daň stanovena paušálně alespoň ve výši 6 % z ceny posledního zpětného odkupu stanovené v kalendářním roce. Tato metoda zdanění vedla k následujícím částkám: 38 503,53 eura za rok 2003, 32 691,41 euro za rok 2004, 63 603,62 eura za rok 2005, 49 463,21 euro za rok 2006, 37 045,03 eura za rok 2007 a 25 139,27 eur za rok 2008, tedy k celkové částce ve výši 246 446,07 eur.

14. R. a P. van Casterovi napadli rozhodnutí Finanzamt Essen-Süd před Finanzgericht Düsseldorf, přičemž tvrdili, že ustanovení § 6 InvStG použitelná od roku 2004 jsou v rozporu s právem Evropské unie, a to zejména s ustanoveními Smlouvy o FEU týkajícími se volného pohybu kapitálu.

15. Při jednání před předkládajícím soudem se účastníci původního řízení shodli v obsahové rovině na tom, že pokud jde o rok 2003, měly být příjmy stanoveny na 4 % z ceny zpětného odkupu stanovené ke dni 31. prosince 2003, tedy ve výši 19 848,07 eur.

16. Pokud jde o období od roku 2004 do roku 2008, R. a P. van Casterovi se u předkládajícího soudu domáhali, aby změnil daňový výměr tak, aby byl daňový základ týkající se dotčených příjmů určen na základě přiznaných částek. Finanzamt Essen-Süd navrhoval, aby žaloba byla zamítnuta, neboť § 6 InvStG je slučitelný s unijním právem.

17. Za těchto okolností se Finanzgericht Düsseldorf rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je paušální zdanění výnosů z tzv. „netransparentních“ (tuzemských a) zahraničních investičních fondů podle § 6 Investmentsteuergesetz (zákon o dani z investic) v rozporu s právem Evropské unie (článek 56 ES), protože představuje zastřené omezování volného pohybu kapitálu (čl. 58 odst. 3 ES)?“

IV – **Řízení před Soudním dvorem**

18. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 10. července 2012. R. a P. van Casterovi, Finanzamt Essen-Süd, německá vláda a vláda Spojeného království, jakož i Evropská komise předložili písemná vyjádření. Všichni výše uvedení kromě vlády Spojeného království přednesli svá ústní vyjádření na jednání konaném dne 9. října 2013.

V – **Posouzení**

A – *Úvodní poznámky týkající se § 5 a § 6 InvStG*

19. Ustanovení § 5 InvStG stanoví, že pokud investiční společnost dodrží povinnosti spočívající v poskytnutí určitých informací v německém jazyce investorům a německým orgánům ve stanovené formě a ve stanovených lhůtách, příjmy z podílů v investičních fondech podléhají všeobecnému režimu transparentního zdanění (§ 2 a § 4 InvStG), tedy jak zdůrazňuje Komise, zdanění založeného na hodnotách, které jsou skutečné, nebo alespoň určené odhadem v souladu s ustanoveními § 162 německého daňového zákoníku, a nikoli na paušálních hodnotách, jako kdyby osoba povinná k dani investovala své prostředky přímo, bez jejich vložení do investičního fondu.

20. Jestliže investiční společnost nedodrží podmínky stanovené v § 5 odst. 1 InvStG, je investor povinen zaplatit daň z paušální částky stanovené podle § 6 tohoto zákona ve výši alespoň 6 % ceny posledního zpětného odkupu stanovené v kalendářním roce. Podle předkládajícího soudu tento paušální výpočet nepřipouští žádnou výjimku, která by umožňovala podrobit daňového poplatníka dani na základě skutečné nebo v každém případě odhadované hodnoty získaných příjmů.

21. Právě daňový poplatník tedy musí snášet následky toho, že společnost spravující investiční fond nedodržuje ustanovení InvStG.

22. Obecně se § 5 a § 6 InvStG vztahují bez rozdílu na německé i zahraniční investiční společnosti s výjimkou povinnosti vypočítat a oznámit spolu s cenou zpětného odkupu částku příjmů, o nichž se má za to, že byly vyplaceny vlastníkovi zahraničních investičních podílů po 31. prosinci 1993 (§ 5 odst. 1 bod 4 InvStG), a dále povinnosti v plném rozsahu prokázat ústřednímu spolkovému orgánu daňové správy pravdivost určitých údajů (§ 5 odst. 1 bod 5 InvStG). Obě tyto povinnosti se vztahují pouze na zahraniční investiční společnosti.

23. V souvislosti s touto naposledy uvedenou povinností konstatuji, že ukládá investorům povinnost prokázat pravdivost údajů ústřednímu spolkovému orgánu daňové správy na jeho prostou žádost bez toho, aby tato žádost musela být jakkoli odůvodněna. Nic ve spise neobjasňuje důvody, proč se tato povinnost netýká i německých investičních společností.

24. Pokud jde o použití InvStG na skutkové okolnosti projednávané věci, podotýkám, že předkládající soud neuvádí, podmínku nebo podmínky § 5 InvStG, které by dotčená zahraniční investiční společnost nedodržela. To nemá vliv na mé posouzení, jelikož jak uvedla Komise a jak to na jednání přijal Finanzamt Essen-Süd, nedodržení jediné z podmínek uvedených v § 5 odst. 1 InvStG vede k paušálnímu zdanění stanovenému v § 6 InvStG.

B – *K existenci omezení volného pohybu kapitálu*

25. Předkládající soud ve své otázce odkazuje na článek 56 ES a čl. 58 odst. 3 ES platné v době rozhodné z hlediska skutkových okolností, které byly beze změny převzaty do článku 63 SFEU a čl. 65 odst. 3 SFEU.

1. Tvrzení zúčastněných stran

26. Finanzamt Essen-Süd, jakož i německá vláda a vláda Spojeného království popírají, že dochází k omezení volného pohybu kapitálu. Konstatují, že takový vnitrostátní zákon, jakým je zákon dotčený v projednávané věci, který se vztahuje bez rozdílu na německé i zahraniční investiční společnosti, nemůže představovat omezení uvedené svobody.

27. Stejně tak zastávají názor, že v projednávané věci nedochází ani k zastřenému omezení. Podle názoru Finanzamt Essen-Süd a německé vlády mohou německé orgány oprávněně vyžadovat od osob povinných k dani všechny důkazy, které považují za nezbytné ke správnému výpočtu dlužné daně z příjmu.

28. Poukazují na to, že předmětná právní úprava ve skutečnosti nezpůsobuje zahraničním investičním společnostem zvláštní obtíže. Domnívají se, že totéž platí i pro obě uvedené podmínky uložené pouze zahraničním investičním společnostem, a to pro povinnost oznámit cenu zpětného odkupu a částku příjmů, o nichž se má za to, že byly vyplaceny vlastníkovi zahraničních investičních podílů po 31. prosinci 1993 (§ 5 odst. 1 bod 4 InvStG), a dále pro povinnost v plném rozsahu prokázat ústřednímu spolkovému orgánu daňové správy pravdivost určitých údajů (§ 5 odst. 1 bod 5 InvStG).

29. Finanzamt Essen-Süd a německá vláda na podporu svého tvrzení poukazují na skutečnost, že v roce 2011 ústřední spolkový orgán daňové správy přezkoumal přibližně 31 800 oznámení zahraničních investičních společností. Německá vláda dodává, že porušení povinností výpočtu a oznámení uložených v § 5 InvStG bylo konstatováno pouze v případě 25 těchto zahraničních investičních společností.

30. Komise vychází z předpokladu, že předkládající soud neuvádí podmínky, které platí v souladu s § 5 odst. 1 body 4 a 5 InvStG výlučně pro zahraniční investiční společnosti, a zaměřuje své posouzení na dvě povinnosti, které předkládající soud demonstrativně uvádí jako povinnosti, které zahraniční investiční společnosti „často“ nesplňují, a to povinnost oznámit v německém jazyce příjmy z investic a uveřejnit údaje požadované InvStG v elektronické verzi Spolkového úředního věstníku.

31. S ohledem na první z těchto povinností Komise podotýká, že právní předpisy týkající se obezřetnosti, které se použijí na investiční fondy v průběhu sporných let, především článek 47 směrnice 85/611/EHS[4], stanovily jazykové požadavky pouze v případě údajů, které byly relevantní za účelem dohledu nad obezřetností podnikání a které měly být z tohoto důvodu zveřejněny.

32. Pokud jde o druhou povinnost, Komise podotýká, že k tomu, aby zahraniční fondy oznamovaly takové údaje německým investorům v německém jazyce a zveřejňovaly je v tomto jazyce ve Spolkovém úředním věstníku, je vedou spíše jejich obchodní zájmy než ustanovení InvStG.

33. Pokud jde o paušální zdanění stanovené v § 6 InvStG, Komise se domnívá – s výhradou zjištění předkládajícího soudu – že může jít o zastřené omezení z důvodu, že daňová výhoda, tedy zdanění na základě skutečných nebo odhadovaných hodnot, závisí na formálních požadavcích, které na rozdíl od zahraničních společností přirozeně splňují vnitrostátní společnosti, které se zaměřují především na domácí zákazníky, s nimiž komunikují v jazyce, který je jim znám.

34. Naopak zahraniční investiční společnost tyto požadavky nesplní, pokud jsou její podíly předmětem pasivního obchodování v Německu, neboť jediným důvodem dodržování těchto formálních požadavků je zdanění investorů usazených v této zemi, a nikoli jejich vlastní obchodní požadavky.

35. R. a P. van Casterovi se připojují k názoru předkládajícího soudu, že navzdory použití § 5 InvStG bez rozdílu na vnitrostátní i zahraniční investiční společnosti dochází k zastřené nebo faktické diskriminaci na úkor zahraničních společností, jelikož téměř všechny německé investiční společnosti dodržují požadavky uvedené v § 5 InvStG, zatímco zahraniční investiční společnosti často nemají důvod se jim podrobit.

4 — Směrnice Rady ze dne 20. prosince 1985 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP), Úř. věst. L 375, s. 3; Zvl. vyd. 06/01, s. 139.

2. Posouzení

36. Úvodem je třeba připomenout, že i když podle ustálené judikatury spadají přímé daně do pravomoci členských států, musejí členské státy při výkonu pravomoci v této oblasti dodržovat unijní právo [5].

37. Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že opatření zakázaná článkem 63 odst. 1 SFEU jako omezení voleného pohybu kapitálu zahrnují opatření, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, anebo odradit osoby s bydlištěm či sídlem v uvedeném členském státě od investování v jiných členských státech [6].

38. Jak již Soudní dvůr rozhodl ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, týkající se možnosti provést v Německu odpočet daně s ohledem na dary poskytnuté uznanými obecně prospěšným zařízeními, pokud jsou usazena v jiných členských státech, „[…] jelikož je možnost získat daňový odpočet způsobilá ovlivnit významným způsobem štědrost dárce, může být skutečností, že Německo neumožňuje odpočet darů poskytnutých obecně prospěšnými zařízeními, pokud jsou usazena v jiných členských státech, dotčena připravenost německých daňových poplatníků poskytovat dary ve prospěch těchto zařízení. Taková právní úprava tedy zakládá omezení volného pohybu kapitálu v zásadě zakázané článkem [63 SFEU]“ [7].

39. Soudní dvůr navíc v souvislosti s ustanovením polského práva, které stanovovalo maximální výši investicí polských otevřených důchodových fondů v zahraničí na 5 % hodnoty aktiv dotčeného fondu, nedávno rozhodl, že „[t]akové ustanovení má rovněž omezující účinek vzhledem ke společnostem usazeným v jiných členských státech v rozsahu, v němž pro tyto společnosti vytváří překážku pro získávání kapitálu v Polsku, neboť je omezeno zejména nabývání akcií nebo podílových listů subjektů kolektivního investování […]“ [8].

40. Z judikatury Soudního dvora tedy jasně vyplývá, že vnitrostátní ustanovení, které odrazuje osoby s bydlištěm či sídlem v některém členském státě od investování do podniku usazeného v jiném členském státě, a též brání podnikům usazeným v jiných členských státech, aby přilákaly investory, kteří jsou usazeni nebo mají bydliště či sídlo v tomto členském státě, představuje omezení volného pohybu kapitálu.

41. Jde tedy o to, zda mají § 5 a § 6 InvStG tento odrazující účinek.

42. Ačkoli je pravda, že se požadavky uvedené v § 5 InvStG použijí bez rozdílu na vnitrostátní i zahraniční investiční společnosti (s výjimkou povinností uvedených v odstavci 1 bodech 4 a 5) a že, jak uvádí vláda Spojeného království, pro velkou mezinárodní banku nemohou být nesplnitelné, nemění to nic na tom, že bez ohledu na technické obtíže, které tyto požadavky přinášejí, zahraniční investiční společnost, která se nezaměřuje na německý trh nebo se na něj zaměřuje jen málo, nemá zájem se těmto požadavkům podrobit. A to tím spíše, že je to právě investor, který bude snášet následky rozhodnutí společnosti spravující fond nepodřídit se těmto požadavkům.

5 — Viz rozsudky ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 21); ze dne 20. ledna 2011, Komise v. Řecko (C-155/09, Sb. rozh. s. I-65, bod 39); ze dne 16. června 2011, Komise v. Rakousko (C-10/10, Sb. rozh. s. I-5389, bod 23), a ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další (C-338/11 až C-347/11, bod 14).

6 — Viz rozsudky ze dne 25. ledna 2007, Festersen (C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 24); ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40); ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 50), jakož i výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další (bod 15).

7 — C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, body 38 a 39.

8 — Viz rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Komise v. Polsko (C-271/09, Sb. rozh. s I-13613, bod 52). Viz také rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071, body 34 a 35), a ze dne 15. července 2004, Weidert a Paulus (C-242/03, Sb. rozh. s. I-7379, body 13 a 14).

43. Důsledky pro investora mohou být vážné. Na rozdíl od německé vlády, která se domnívá, že paušální zdanění podle § 6 InvStG je mírné, souhlasím s názorem Komise, že paušálně stanovený výnos ve výši 6 % je sám o sobě vysoký, zvláště když úrokové sazby zůstávají v průběhu dlouhého období na nízké úrovni. Německá vláda na jednání uvedla, že toto číslo bylo stanoveno v roce 2004, když vstoupilo v platnost současné znění InvStG, a od té doby nebylo změněno.

44. V projednávané věci má použití § 6 InvStG za následek zvýšení zdanitelných příjmů R. a P. van Casterových ze skutečné či odhadované hodnoty 71 462,93 eura na paušálně stanovenou hodnotu 246 446,07 eur.

45. Domnívám se tedy, že jak ostatně naznačuje předkládající soud, kombinovaný účinek § 5 a § 6 InvStG, tedy velké riziko vyššího zdanění (z důvodu paušálního určení zdanitelných příjmů) ve spojení s vysokou pravděpodobností, že zahraniční investiční společnosti nebudou dodržovat požadavky uvedené v § 5 a § 6 InvStG, odrazuje německé investory od investování do zahraničních fondů.

46. Tento závěr týkající se existence zastřeného omezení volného pohybu kapitálu je podpořen skutečností, že § 6 InvStG vylučuje jakékoli odlišné stanovení či odhad, a to zejména na základě údajů poskytnutých samotným investorem-daňovým poplatníkem.

47. Přestože Soudní dvůr často zohlednil tuto skutečnost při odůvodnění[9], což rovněž učiním níže, Soudní dvůr v rozsudku Meilicke a další rozhodl, že „[…]vnitrostátní předpisy […] na základě kterých se sleva na dani poskytne pouze na základě předložení osvědčení, které je v souladu s vnitřním systémem dotčeného členského státu, *aniž má akcionář jakoukoliv možnost prokázat částku daně skutečně odvedenou společností, která vyplácí dividendy, na základě jiných relevantních důkazů a informací*, tvoří skryté omezení volného pohybu kapitálu zakázané čl. 65 odst. 3 SFEU […]“[10].

48. Ve světle výše uvedených úvah konstatuji, že § 5 a § 6 InvStG mají společně za následek omezení volného pohybu kapitálu.

C – *K odůvodnění*

49. Je třeba ještě přezkoumat, zda toto omezení může být odůvodněno z hlediska ustanovení Smlouvy o FEU.

50. Soudní dvůr opakovaně judikoval, že volný pohyb kapitálu může být omezen vnitrostátní právní úpravou pouze tehdy, je-li tato právní úprava odůvodněna jedním z důvodů uvedených v článku 65 SFEU nebo naléhavými důvody obecného zájmu ve smyslu judikatury Soudního dvora[11].

9 — Viz rozsudky ze dne 8. července 1999, Baxter a další (C-254/97, Recueil, s. I-4809, body 19 a 20); ze dne 28. října1999, Vestergaard (C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 26); ze dne 11. října 2007, ELISA (C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 95); výše uvedený rozsudek Persche (bod 53); ze dne 6. října 2011, Komise v. Portugalsko (C-493/09, Sb. rozh. s. I-9247, bod 46), a ze dne 28. února 2013, Petersen (C-544/11, bod 51).

10 — Rozsudek ze dne 30. června 2011 (C-262/09, Sb. rozh. s. I-5669, bod 40). Zvýrazněno autorem tohoto stanoviska.

11 — Viz rozsudek ze dne 14. února 2008, Komise v. Španělsko (C-274/06, Sb. rozh. s. I-26, bod 35), a výše uvedený rozsudek Komise v. Polsko (bod 55).

51. Finanzamt Essen-Süd a německá vláda neuvádějí žádný z důvodů uvedených v článku 65 SFEU, ale uvádějí právě dva naléhavé důvody obecného zájmu, které již Soudní dvůr uznal za důvody, které mohou odůvodnit omezení svobody pohybu, a to zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy [12] a účinnost daňových kontrol [13].

52. Pokud jde o zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, které nebylo zmíněno na jednání, Finanzamt Essen-Süd a německá vláda poukazují ve svých písemných vyjádřeních na to, že cílem ustanovení InvStG je stejné daňové zacházení jak s investicemi do fondů a přímými investicemi, tak i s investicemi do zahraničních fondů a investicemi do tuzemských fondů. Finanzamt Essen-Süd připomíná, že Spolková republika Německo zdaňuje celosvětový příjem svých rezidentů, kteří tedy musejí podléhat dani z příjmů neomezeně.

53. Podle mého názoru ze spisu jasně vyplývá, že v tomto případě nejde vůbec o rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy. Tento naléhavý důvod obecného zájmu se totiž týká režimu, který „má za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území“ [14], a to konkrétně tehdy, když se daňoví poplatníci pokoušejí zpochybnit daňovou pravomoc členského státu ve prospěch pravomoci jiného členského státu, která je pro ně příznivější. V projednávané věci tomu tak není, neboť daňová pravomoc Spolkové republiky Německo zůstává nedotčena, pokud jde o příjmy jejích rezidentů, a to i když tyto příjmy pocházejí z jejich investic do zahraničních fondů. V důsledku toho v projednávané věci nevyvstává otázka rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

54. V každém případě se úvahy Finanzamt Essen-Süd a německé vlády v tomto ohledu vůbec netýkají ochrany rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, nýbrž rovnosti německých rezidentů ve vztahu k německým daním, a to bez ohledu na druh či umístění jejich investic.

55. Pokud jde o účinnost daňových kontrol, Finanzamt Essen-Süd a německá vláda se domnívají, že existuje riziko, že německé orgány daňové správy nebudou moci účinně vybrat daň z příjmů pocházejících ze zahraničních investičních fondů, a to zejména tehdy, když se příjmy ze zahraničních investičních fondů tezaurují – jelikož v projednávané věci jde o kapitálové investiční fondy – a tudíž nedochází k vyplácení v zemi, ve které má být vybrána daň z příjmů z kapitálového majetku.

56. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že potřeba zabezpečit účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou o FEU [15].

57. Jak uvádí německá vláda, orgány daňové správy členského státu mohou vyžadovat od daňových poplatníků všechny důkazy, které považují za nezbytné za účelem posouzení toho, zda jsou splněny podmínky pro poskytnutí daňové výhody [16].

12 — Viz rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 45); ze dne 7. prosince 2006, N (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 42); ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 51); ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 31); ze dne 25. února 2010, X Holding (C-337/08, Sb. rozh. s. I-1215, bod 28), a ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, Sb. rozh..s I-12273, bod 45).

13 — Viz rozsudky ze dne 20 února 1979, Rewe-Zentral, takzvaný „Cassis de Dijon“ (120/78, Recueil, s. 649, bod 8); ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 31); ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 24); ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot (C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093, bod 45); ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Sb. rozh. s. I-6649, bod 58); výše uvedené rozsudky Komise v. Portugalsko (bod 42) a Meilicke a další (bod 41); rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, bod 36), jakož i výše uvedený rozsudek Petersen (bod 50).

14 — Rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 60 a citovaná judikatura). Viz také výše uvedený rozsudek Oy AA (bod 54) a rozsudek ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 66).

15 — Viz výše uvedené rozsudky Rewe-Zentral (bod 8); Futura Participations a Singer (bod 31); Laboratoires Fournier (bod 24); X a Passenheim-van Schoot (bod 45); Dijkman a Dijkman-Lavaleije (bod 58); Komise v. Portugalsko (bod 42); Meilicke a další (bod 41), SIAT (bod 36) a Petersen (bod50).

16 — Viz rozsudky ze dne 3. října 2002, Danner (C-136/00, Recueil, s. I-8147, bod 50); ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt (C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 43), a výše uvedený rozsudek Persche (bod 54).

58. Vláda Spojeného království cituje rozsudek ze dne 28. října 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659, bod 35), přičemž dodává, že „členský stát může uplatňovat opatření, která umožňují jednoznačně a přesně zjistit částku, kterou jsou daňoví poplatníci povinni uhradit“, což znamená, že není nepřiměřené, pokud členský stát vyloučí určité situace z poskytnutí daňové výhody, jestliže „není schopen skutečné a účinné kontroly nad dodržováním podmínek, kterými jeho vnitrostátní zákon tuto výhodu podmiňuje (bod 134 stanoviska generálního advokáta Bota k věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek A).

59. Aby však jakékoli omezující opatření mohlo být odůvodněno potřebou zabezpečit účinnost daňových kontrol, musí být v souladu se zásadou proporcionality v tom smyslu, že musí být vhodné k dosažení cíle, který sleduje, a současně nepřekračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [17].

60. Je pravděpodobné, že informace, jakož i ověření pravdivosti určitých údajů vyžadované podle § 5 InvStG by měla německým orgánům daňové správy umožnit, aby správně vyměřily dlužnou daň z příjmů pocházejících z investičních fondů, a to na základě jejich skutečné nebo odhadované hodnoty. Z vážných důvodů se však domnívám, že německá právní úprava jde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení tohoto cíle správného vyměření dlužné daně.

61. Jak jsem již uvedl, předkládající soud neuvádí povinnosti uložené v § 5 InvStG, které nebyly dodrženy v případě R. a P. van Casterových, avšak společné části odlišných kategorií požadavků stanovených v tomto § 5 umožňují vyvodit následující skutečnosti.

62. Zaprvé, § 5 InvStG ukládá povinnosti pouze investičním společnostem, a nikoli daňovým poplatníkům, jejichž příjmy jsou zdanitelné v Německu. Pokud jsou tyto společnosti spravující investiční fondy zahraničními společnostmi, nejenže nejsou daňovými poplatníky v tomto členském státě, ale ani se na ně nevztahuje německé právo.

63. Alespoň v případě skupiny informací vyžadovaných podle § 5 InvStG si však německé orgány daňové správy mohly na základě čl. 2 odst. 1 směrnice 77/799 vyžádat pomoc od daňových orgánů členského státu, ve kterém je investiční společnost usazena, v tomto případě od Belgického království, anebo mohly též použít článek 26 dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Belgickým královstvím a Spolkovou republikou Německo, což neučinily, což musí ověřit předkládající soud.

64. Jak již Soudní dvůr konstatoval ve výše uvedené věci Persche, skutečně platí, že „dotyčné daňové orgány se mohou na základě směrnice 77/799 obrátit na orgány jiného členského státu, aby získaly *veškeré údaje, které se jeví jako nezbytné* pro správné vyměření daně daňovému poplatníku […] Údaje, o jejichž sdělení mohou příslušné orgány členského státu na základě směrnice 77/799 žádat, jsou totiž právě ty, *které se jim zdají být nezbytné ke stanovení správné částky daně* podle právních předpisů, které musejí samy použít“ [18]. Německé orgány tedy mohly požádat belgické orgány o informace uvedené v § 5 odst. 1 bodech 1 a 2 InvStG.

17 — Viz výše uvedený rozsudek Meilicke a další (bod 42). Viz také rozsudky ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard (C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 37); a výše uvedené rozsudky A (bod 56) a Persche (bod 52).

18 — Body 61 a 62 výše uvedeného rozsudku Persche; zvýrazněno autorem tohoto stanoviska. V tomto smyslu viz také rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 26); výše uvedené rozsudky Futura Participations a Singer (bod 41); Vestergaard (body 26 a 28); Danner (bod 49); Skandia a Ramstedt (bod 42); rozsudky ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 50); ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko (C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163, bod 52); ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 56), a ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 36).

65. Navíc podle ustálené judikatury [19] bez ohledu na použití obou těchto nástrojů výměny informací, jimiž jsou směrnice 77/799 a dohoda o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Belgickým královstvím a Spolkovou republikou Německo, úplný zákaz, který brání daňovému poplatníkovi, aby poskytl orgánům daňové správy potřebné informace – v tomto případě, aby R. a P. van Casterovi prokázali, že skutečná nebo odhadovaná hodnota jejich podílů v zahraničním investičním fondu je nižší než hodnota předpokládaná na základě § 6 InvStG – nemůže být v situaci, která je vnitřní záležitostí Unie, odůvodněn s ohledem na volný pohyb kapitálu.

66. V tomto ohledu se Soudní dvůr vyjádřil velmi jasně ve svém rozsudku Meilicke a další, když rozhodl, že

„43 Právní předpisy členského státu, které by absolutně bránily osobám s neomezenou daňovou povinností k dani z příjmu v tomto členském státě, jež investovaly do kapitálových společností usazených v jiném členském státě, podat důkazy odpovídající jiným kritériím, zejména předložení jiných důkazů než důkazů stanovených právními předpisy prvně uvedeného členského státu pro vnitrostátní investice, by nejen byly v rozporu se zásadou řádné správy, ale šly by především nad rámec toho, co je nezbytné pro uskutečnění cíle účinnosti daňového dohledu.

44 Nelze totiž *a priori* vyloučit, že by uvedení akcionáři mohli předložit relevantní důkazy umožňující daňovým orgánům členského státu zdanění jasně a přesně ověřit autentičnost a povahu srážek daně provedených v jiných členských státech […]“ [20].

67. Německá vláda na jednání uvedla, že nemá význam umožnit investorovi-daňovému poplatníkovi, aby sám poskytl informace uvedené v § 5 odst. 1 InvStG, protože nejde o informace, které má běžně k dispozici. Nevidím důvod, proč by tato možnost měla být dopředu vyloučena, zejména pokud nic nevylučuje možnost, aby investor-daňový poplatník mohl žádat a získat tyto informace od společnosti, která spravuje fond. V tomto případě není ničím odůvodněno, že německé orgány daňové správy odmítly zohlednit tyto informace.

68. S ohledem na všechny uvedené důvody se domnívám, že omezující opatření vyplývající ze spojení § 5 a § 6 InvStG nelze odůvodnit potřebou zajistit účinnost daňových kontrol.

VI – **Závěry**

69. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Finanzgericht Düsseldorf odpověděl následovně:

„Taková právní úprava členského státu, jakou jsou předmětné § 5 a § 6 německého zákona o dani z investic (Investmentsteuergesetz), které mají společně za následek, že příjmy osob s bydlištěm či sídlem v daném členském státě pocházející ze zahraničních investičních fondů podléhají paušálnímu zdanění v případě nedodržení povinností transparentnosti a oznamování informací stanovených tímto zákonem, a nikoli zdanění na základě skutečných nebo odhadovaných hodnot, představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je zakázáno článkem 63 SFEU a které nelze odůvodnit potřebou zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy ani potřebou zabezpečit účinnost daňových kontrol.“

19 — Viz výše uvedený rozsudek Meilicke a další (body 43 a 44). V tomto smyslu viz také výše uvedené rozsudky Baxter (body19 a 20); Laboratoires Fournier (bod 25); ELISA (bod 96); Persche (bod 53) a Komise v. Portugalsko (bod 46).

20 — Výše uvedený rozsudek (body 43 a 44).