MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2013. november 21.[1]

C-326/12. sz. ügy

Rita van Caster
Patrick van Caster
kontra
Finanzamt Essen-Süd

(A Finanzgericht Düsseldorf [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A tőke szabad mozgása — Olyan befektetési alapokból származó jövedelmek, amelyek nem küldenek a befektetők számára a hozamról szóló részletes közleményt (»nem átlátható alapok«)”

I – **Bevezetés**

1. A jelen előzetes döntéshozatali eljárás a befektetések adóztatásáról szóló német törvény (Investmentsteuergesetz, a továbbiakban: InvStG) 5. és 6. §-ához hasonló nemzeti jogi rendelkezéseknek az EUM-szerződés szabad tőkemozgással kapcsolatos rendelkezéseivel való összeegyeztethetőségére vonatkozik. A szóban forgó nemzeti jogi rendelkezések alapján a befektetőnek befektetési alapból származó jövedelme után átalányon alapuló adót kell fizetnie abban az esetben, ha az alapkezelő társaság nem teljesíti az e törvény szerinti átláthatósági és információközlési kötelezettségeket.

II – **Jogi háttér**

A – *Az uniós jog*

2. Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése (korábban az EK 56. cikk (1) bekezdése) az alábbiak szerint rendelkezik:

„E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.”

3. Az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése (korábban az EK 58. cikk (3) bekezdése) szerint:

„Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak a 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.”

1 — Eredeti nyelv: francia.

4. A tényállás megvalósulása időpontjában alkalmazandó, a tagállamok illetékes hatóságainak a követlen adózás és a biztosítási díjak adózása területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv[2] „Általános rendelkezések” című 1. cikke szerint:

„(1) Az irányelv rendelkezései értelmében a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnek egymással minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a jövedelmet és a tőkét [helyesen: vagyont] terhelő adók pontos megállapítását.

(2) Jövedelmet és tőkét [helyesen: vagyont] terhelő adónak kell tekinteni – az adók kivetésének módjától függetlenül – az összes jövedelemre, az összes tőkére [helyesen: vagyonra] vagy a jövedelem vagy a tőke [helyesen: vagyon] egyes elemeire kivetett adókat, beleértve az ingó és ingatlan vagyon értékesítéséből származó nyereségre kivetett adókat, a vállalkozások által kifizetett bérek és keresetek összegeire kivetett adókat, valamint a tőke felértékelését [helyesen: vagyonnövekedést] terhelő adót.

[…]”

5. Ezen irányelvnek az „Információcsere megkeresés alapján” című 2. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Egy tagállam illetékes hatósága egy adott ügyben kérheti egy másik tagállam illetékes hatóságát az 1. cikk (1) bekezdésében említett információ átadására. A megkeresett állam illetékes hatósága nem köteles eleget tenni a megkeresésnek, amennyiben úgy tűnik számára, hogy az információt kérő állam illetékes hatósága nem merítette ki az információ összegyűjtésének saját szokásos forrásait, amelyeket az adott körülmények között módjában állna felhasználni anélkül, hogy ezzel veszélyeztetné a kívánt eredmény elérését.

(2) Az (1) bekezdésben említett információ megküldése céljából a megkeresett tagállam illetékes hatósága megszervezi a kért információ összegyűjtését.”

6. Az említett irányelvnek „A segítségnyújtás szélesebb körű rendelkezéseinek alkalmazhatósága” című 11. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az előző rendelkezések nem korlátozzák az egyéb jogszabályokból eredő, az információcserére vonatkozó szélesebb körű kötelezettségek érvényesítését.”

B – *A német jog*

7. A Finanzgericht Düsseldorf az InvStG következő rendelkezései alapján jár el.

8. Az InvStG 5. §-ának 2003. december 15-én megállapított szövege, amelyet 2004. január 1-jétől kell alkalmazni, az alábbiak szerint rendelkezik:

„(Adóalap)

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

2 — HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o. Ezt az irányelvet az adóztatás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799 irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló 2011. február 15-i tanácsi irányelv (HL L 64., 1. o.) 2013. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte. Bár az új irányelv jelentős változásokat tartalmaz a tagállami adóhatóságok közötti információcserére vonatkozó szabályozás tekintetében, ezek a módosítások a jelen vizsgálatra nincsenek hatással.

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

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

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

   c) a felosztott hozamot alkotó összegeket, nevezetesen

      aa) az előző évben megszerzett, hozammal egyenértékű jövedelemtételeket,

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

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

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

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

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

      gg) a 2. § (3) bekezdése 1. pontjának második mondata szerinti jövedelemtételeket, amennyiben azok nem a jövedelemadóról szóló törvény 20. §-a szerinti tőkejövedelmek,

      hh) a 2. § (3) bekezdésének 2. pontja értelmében adómentes átruházásból származó nyereséget,

      ii) a 4. § (1) bekezdése szerinti jövedelemtételeket,

      jj) a 4. § (2) bekezdése szerinti azon jövedelemtételeket, amelyeket a 4. § alapján nem vontak le,

      kk) a 4. § (2) bekezdése szerinti azon jövedelemtételeket, amelyek után a megfizetettnek tekintett adó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján a jövedelemadóba vagy a társasági adóba beszámítható,

   d) a hozamkifizetés azon részét, amely alapján lehetséges a tőkejövedelemre kivetett adóba való beszámítás vagy az abból való adóvisszatérítés a következő rendelkezések alapján:

      aa) a 7. § (1) és (2) bekezdése,

      bb) a 7. § (3) bekezdése,

   e) a következő rendelkezések alapján beszámítandó vagy visszatérítendő, tőkejövedelemre kivetett adó összegét:

      aa) a 7. § (1) és (2) bekezdése,

      bb) a 7. § (3) bekezdése,

f) a 4. § (2) bekezdése szerinti jövedelmekhez kapcsolódó külföldi adók összegét, amelyek a hozamkifizetés részét képezik, és

aa) a jövedelemadóról szóló törvény 34c. §-ának (1) bekezdése vagy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján levonhatók,

bb) a jövedelemadóról szóló törvény 34c. §-ának (3) bekezdése alapján levonhatók, ha a 4. § (4) bekezdése alapján nem került sor levonásra,

cc) kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján megfizetettnek minősülnek,

g) a 3. § (3) bekezdésének első mondata szerinti amortizáció vagy értékcsökkenés miatti levonás összegét,

h) a kifizető társaság által a társasági adóról szóló törvény 37. §-ának (3) bekezdése alapján igénybe vett társaságiadó-kedvezmény összegét;

2. a befektetési társaság a hozamkifizetéssel egyenértékű jövedelmek esetében legkésőbb az azok kifizetése szerinti üzleti év végét követő négy hónapon belül német nyelven közli a befektetőkkel a befektetési jegyre vonatkozó, 1. pontban foglalt adatokat;

3. a befektetési társaság a befektetésekről szóló törvény 45. §-ának (1) bekezdése, illetve 122. §-ának (1) és (2) bekezdése értelmében vett éves jelentéssel összefüggésben a hivatalos hirdetmények elektronikus szövetségi közlönyében közzéteszi az 1. és 2. pontban felsorolt adatokat; az adatokhoz mellékelni kell a pénzügyi tanácsadói tevékenység szabályairól szóló törvény 3. §-a szerint kereskedelmi tanácsadó szolgáltatás nyújtására jogosult szakértő, a hatóság által elismert könyvvizsgáló vagy hasonló szervezet által kiadott tanúsítványt, amely igazolja, hogy az adatokat a német adójogszabályoknak megfelelően állapították meg; a kereskedelmi törvénykönyv 323. §-át megfelelően alkalmazni kell. Ha az elszámolásról készített kivonatot a befektetésekről szóló törvény rendelkezései alapján a hivatalos hirdetmények elektronikus szövetségi közlönyében nem teszik közzé, akkor fel kell tüntetni azt a hivatkozási számot, amelyen az elszámolásról készített kivonatot német nyelven közzéteszik;

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

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

Ha az 1. pont c) vagy f) alpontjában felsorolt adatok nem állnak rendelkezésre, a jövedelmek után a 2. § (1) bekezdésének első mondata alapján kell adózni, és a 4. §-t nem lehet alkalmazni”[3].

3 — Amint azt a német kormány jelzi, az InvStG 5. §-át ezt követően többször módosították, de minden alkalommal jelentéktelen módon, és a szóban forgó jogvitára gyakorolt hatás nélkül.

9. Az InvStG 6. §-ának 2003. december 15-i szövege, amelyet 2004. január 1-jétől kell alkalmazni, az alábbiak szerint rendelkezik:

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

10. A Belga Királyság és a Németországi Szövetségi Köztársaság által 1967. április 11-én aláírt, a kettős adózás elkerüléséről és a jövedelem- és vagyonadókkal, az iparűzési és a földadót is ideértve, kapcsolatos egyes kérdések rendezéséről szóló egyezmény (a továbbiakban: a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) 26. cikke szerint:

„(Tájékoztatáskérés)

(1) A szerződő államok illetékes hatóságai kölcsönösen megadják egymásnak az egyezmény és a szerződő államok belső törvényi rendelkezéseinek alkalmazásához szükséges, az egyezmény szerinti adókkal kapcsolatos tájékoztatást, amennyiben az e rendelkezések alapján való adóztatás az egyezménnyel összhangban van.

[…]”

III – **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

11. R. van Caster és fia, P. van Caster belga állampolgárok Németországban rendelkeznek lakóhellyel, és a Németországtól eltérő tagállamban székhellyel rendelkező tőkebefektetési alapok befektetési jegyeinek a tulajdonosai. A befektetési jegyeket a belgiumi székhelyű BBL/ING banknál helyezték letétbe.

12. R. és P. van Caster a befektetési alapok befektetési jegyeiből származó jövedelmeket becslés útján, illetve a mellékelt listák vagy a tőzsdeközlöny alapján vallották be, amelyek összege 2003-ban 8 435,43 euró, 2004-ben 10 500,94 euró, 2005-ben 12 318,18 euró, 2006-ban 13 263,04 euró, 2007-ben 12 672,46 euró, 2008-ban pedig 14 272,88 euró, azaz összesen 71 462,93 euró volt.

13. A Finanzamt Essen-Süd ezzel szemben úgy vélte, hogy az InvStG 5. §-a szerinti feltételek nem teljesültek, és a jövedelmeket az InvStG 6. §-a alapján állapította meg, amely szerint az adóztatás átalányon alapul, és legalább a naptári évben megállapított utolsó visszaváltási ár 6%-át kell alapul venni. Ez az adóztatási módszer a következő összegeket eredményezte: 2003-ban 38 503,53 euró, 2004-ben 32 691,41 euró, 2005-ben 63 603,62 euró, 2006-ban 49 463,21 euró, 2007-ben 37 045,03 euró, 2008-ban pedig 25 139,27 euró, azaz összesen 246 446,07 euró.

14. R. és P. van Caster a Finanzgericht Düsseldorf előtt vitatták a Finanzamt Essen-Süd határozatát, arra hivatkozva, hogy az InvStG 2004-től alkalmazandó 6. §-ában foglalt rendelkezések ellentétesek az európai uniós joggal, különösen az EUM-Szerződés tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel.

15. A kérdést előterjesztő bíróságon tartott tárgyaláson az alapeljárásban részt vevő felek a 2003. év vonatkozásában egyezséget kötöttek, amely szerint ezen év jövedelmeit a 2003. december 31-i visszaváltási ár 4%-ában kell megállapítani, amely 19 848,07 eurónak felel meg.

16. R. és P. van Caster azt kérték a kérdést előterjesztő bíróságtól, hogy az adó megállapításáról szóló határozatokat változtassa meg, és a szóban forgó jövedelmek adóalapját a bevallott összegek alapján állapítsa meg. A Finanzamt Essen-Süd a kereset elutasítását kérte, mivel vélekedése szerint az InvStG 6. §-a nem összeegyeztethetetlen az uniós joggal.

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

„Ellentétes-e az európai uniós joggal (EK 56. cikk) az úgynevezett »nem átlátható« (belföldi és) külföldi befektetési alapokból származó jövedelmeknek az Investmentsteuergesetz (a befektetések adóztatásáról szóló törvény) 6. §-a szerinti átalányjellegű adóztatása azért, mert az a szabad tőkemozgás rejtett korlátozását (EK 58. cikk, (3) bekezdés) képezi?”

IV – **A Bíróság előtti eljárás**

18. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2012. július 10-én nyújtották be a Bírósághoz. R. és P. van Caster, a Finanzamt Essen-Süd, a német kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztettek elő, és az Egyesült Királyság Kormánya kivételével a 2013. október 9-i tárgyaláson szóbeli észrevételeket tettek.

V – **Elemzés**

A – *Az InvStG 5. és 6. §-ával kapcsolatos előzetes észrevételek*

19. Az InvStG 5. §-a szerint, ha a befektetési társaság eleget tesz az arra vonatkozó kötelezettségeknek, hogy az előírt formában és határidőn belül német nyelven bizonyos információkat szolgáltasson a befektetőknek és a német hatóságoknak, akkor a befektetési alapokban szerzett részesedésekből származó jövedelmek az átlátható adóztatásra vonatkozó általános szabályozás (az InvStG 2. és 4. §-a) hatálya alá tartoznak, vagyis amint azt a Bizottság hangsúlyozza, az adóztatás a német adótörvénykönyv 162. §-a szerinti rendelkezéseknek megfelelően a valós vagy legalábbis becsült, nem pedig átalányértéken alapul, mintha az adóalany befektetési alap közbeiktatása nélkül, közvetlenül fektetett volna be.

20. Abban az esetben, ha a befektetési társaság nem felel meg az InvStG 5. §-ának (1) bekezdésében foglalt feltételeknek, a befektető az e törvény 6. §-a alapján, a naptári évben megállapított utolsó visszaváltási ár legalább 6%-ában rögzített átalányösszeg után köteles az adót megfizetni. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az átalányjellegű számítás alól a szabályozás nem enged olyan kivételt, amely alapján az adóalany a megszerzett jövedelmek valós vagy legalábbis becsült értéke alapján adózna.

21. Így tehát az adóalany viseli annak a ténynek a következményeit, hogy a befektetési alapot kezelő társaság nem felel meg az InvStG rendelkezéseinek.

22. Általános jelleggel az InvStG 5. és 6. §-át a német és a külföldi befektetési társaságokra megkülönböztetés nélkül alkalmazni kell, kivéve egyrészt azt a kötelezettséget, amely arra vonatkozik, hogy meg kell állapítani és a visszaváltási árral együtt közölni kell az 1993. december 31-ét követően a külföldi befektetésekben részesedéssel rendelkező személyeknek kifizetett jövedelmek összegét (az InvStG 5. §-a (1) bekezdésének 4. pontja), másrészt azt, amely alapján a központi szövetségi adóhivatal számára bizonyos adatok helyességét teljes körűen igazolni kell (az InvStG 5. §-a (1) bekezdésének 5. pontja). Ez a két kötelezettség csak a külföldi befektetési társaságokat terheli.

23. Az utóbbi kötelezettség kapcsán megállapítom, hogy az a befektetőket az adatok helyességének bizonyítására kötelezi a központi szövetségi hivatal egyszerű felszólítása alapján, anélkül hogy utóbbinak ezt a felszólítást bármilyen módon indokolnia kellene. Az ügy irataiban semmi nem ad magyarázatot arra, hogy ez a bizonyítási kötelezettség miért nem vonatkozik a német befektetési társaságokra is.

24. Ami az InvStG jelen ügyben való alkalmazását illeti, megjegyzem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem jelöli meg az InvStG 5. §-ának azokat a feltételeit, amelyeket a szóban forgó külföldi befektetési társaság nem teljesített. Ez az elemzésemre nincs hatással, mivel – amint azt a tárgyaláson a Bizottság képviselője elmondta, és amint azt a Finanzamt Essen-Süd elismerte – egyetlen, az InvStG 5. §-ának (1) bekezdése szerinti feltétel megsértése is az InvStG 6. §-a szerinti átalányon alapuló adóztatás következményét vonja maga után.

B – *A tőke szabad mozgását érintő korlátozás fennállásáról*

25. A kérdést előterjesztő bíróság kérdésében a tényállás megvalósulása idején hatályos EK 56. cikkre és az EK 58. cikk (3) bekezdésére hivatkozik, amelyek jelenleg – módosítás nélkül – az EUMSZ 63. cikknek és az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésének felelnek meg.

1. A felek álláspontja

26. Mind a Finanzamt Essen-Süd, mind a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya tagadja a tőke szabad mozgását érintő korlátozás fennállását. Úgy vélik, hogy a jelen ügyben szereplőhöz hasonló nemzeti törvény, amelyet a német és a külföldi befektetési társaságokra megkülönböztetés nélkül alkalmazni kell, nem valósíthatja meg az említett szabadság korlátozását.

27. Emellett véleményük szerint a jelen ügyben nincs szó rejtett korlátozásról sem. A Finanzamt Essen-Süd és a német kormány szerint a német hatóságok jogosan követelhetik meg az adóalanyoktól mindazokat a bizonyítékokat, amelyek hasznosnak tűnnek a számukra a fizetendő jövedelemadó helyes megállapításához.

28. Rámutatnak, hogy a szóban forgó szabályozás valójában nem okoz különös nehézséget a külföldi befektetési társaságoknak. Úgy vélik, hogy ugyanez a helyzet azon két követelmény tekintetében is, amelyek csak a külföldi befektetési társaságokat terhelik, nevezetesen azon kötelezettséget illetően, hogy közölni kell a visszaváltási árat és az 1993. december 31-ét követően a külföldi befektetésben részesedéssel rendelkező személyeknek kifizetett jövedelmek összegét (az InvStG 5. §-a (1) bekezdésének 4. pontja), valamint hogy a központi szövetségi adóhivatal számára bizonyos adatok helyességét teljes körűen igazolni kell (az InvStG 5. §-a (1) bekezdésének 5. pontja).

29. A Finanzamt Essen-Süd és a német kormány érvelésük alátámasztása érdekében arra a tényre hivatkoznak, hogy 2011-ben a központi szövetségi adóhivatal körülbelül 31 800, külföldi befektetési társaságtól származó közleményt vizsgált meg. A német kormány hozzáteszi, e külföldi befektetési társaságok közül csupán 25 esetében állapították meg az InvStG 5. §-ában előírt számítási és tájékoztatási kötelezettségek megsértését.

30. Kiindulva abból, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem hivatkozik az InvStG 5. §-a (1) bekezdésének 4. és 5. pontja szerinti, a külföldi befektetési társaságokra vonatkozóan fenntartott feltételekre, a Bizottság elemzésében arra a két kötelezettségre összpontosít, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróság a külföldi befektetési társaságok által „gyakran” nem teljesített kötelezettségekre hoz fel példaként, nevezetesen a befektetésekből származó jövedelmek német nyelvű közlését és az InvStG-ben megkövetelt adatok közzétételét a hivatalos hirdetmények szövetségi közlönyének elektronikus változatában.

31. Az első kötelezettséget illetően a Bizottság megjegyzi, hogy a vitatott évek alatt a befektetési alapokra alkalmazandó prudenciális szabályozás, nevezetesen a 85/611/EGK irányelv [4] 47. cikke nem írt elő nyelvi követelményeket, kivéve azon adatokra vonatkozóan, amelyek a prudenciális felügyelet céljából relevánsak voltak, és amelyeket ezen oknál fogva kellett közzétenni.

32. A második kötelezettség kapcsán a Bizottság megjegyzi, hogy a külföldi befektetési társaságokat inkább saját kereskedelmi érdekeik, mintsem az InvStG rendelkezései késztetik arra, hogy ezeket az adatokat a német befektetőkkel német nyelven közöljék, illetve hogy azokat ezen a nyelven tegyék közzé a hivatalos hirdetmények szövetségi közlönyében.

33. Az InvStG 6. §-a szerinti, átalányon alapuló adóztatást illetően a Bizottság a kérdést előterjesztő bíróság megállapításaira figyelemmel megállapíthatónak tartja, hogy rejtett korlátozásról van szó, amennyiben az adóelőny, azaz a valós vagy becsült érték alapján történő adóztatás olyan alakiságoktól függ, amelyeknek az elsődlegesen belföldi ügyfélkört megcélzó belföldi társaságok, akik ügyfeleikkel a közös nyelven kommunikálnak, a külföldi társaságoktól eltérően természetesen eleget tesznek.

34. Ezzel szemben a külföldi befektetési társaság nem teljesíti ezeket abban az esetben, ha a befektetési jegyeket Németországban passzívan forgalmazza, mivel az e szabályoknak való megfelelés egyedüli indoka az e tagállam illetőségével rendelkező befektetők adóztatása, nem pedig saját nyomós kereskedelmi érdekeik.

35. Ami R. és P. van Castert illeti, ők osztják a kérdést előterjesztő bíróság álláspontját, amely szerint annak ellenére, hogy az InvStG 5. §-át a belföldi és külföldi befektetési társaságokra megkülönböztetés nélkül alkalmazni kell, utóbbiakkal szemben burkolt vagy tényleges hátrányos megkülönböztetés áll fenn, mivel a német befektetési társaságok majdnem mindegyike megfelel az InvStG 5. §-a szerinti követelményeknek, míg a külföldi befektetési társaságoknak gyakran nincs okuk arra, hogy alkalmazkodjanak azokhoz.

2. Értékelés

36. Mindjárt az elején emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. [5]

37. Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik az is, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, a tőke szabad mozgását korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat. [6]

4 — Az átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozásokra (ÁÉKBV) vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezések összehangolásáról szóló, 1985. december 20-i tanácsi irányelv (HL L 375., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 1. kötet, 139. o.).

5 — Lásd a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2229. o.) 21. pontját; a C-155/09. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2011. január 20-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-65. o.) 39. pontját; a C-10/10. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2011. június 16-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-5389. o.) 23. pontját és a C-338/11–C-347/11. sz., Santander Asset Management SGIIC és társai egyesített ügyekben 2012. május 10-én hozott ítélet 14. pontját.

6 — Lásd a C-370/05. sz. Festersen-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-1129. o.) 24. pontját; a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-11531. o.) 40. pontját; a C-436/08 és C-437/08. sz., Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-305. o.) 50. pontját és a fent hivatkozott Santander Asset Management SGIIC és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 15. pontját.

38. Amint a Bíróság a más tagállamokban székhellyel rendelkező, közhasznúként elismert szervezeteknek nyújtott adományok után Németországban elérhető adólevonásban való részesülés lehetőségére vonatkozó Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítéletében megállapította, „[…] tekintettel arra, hogy az adólevonásban való részesülés lehetősége jelentős mértékben befolyásolhatja az adományozó magatartását, az a tény, hogy Németországban a közhasznúként elismert szervezeteknek nyújtott adományok után nem alkalmazható az adólevonás, ha a székhelyük más tagállamban található, befolyásolhatja a német adóalanyoknak az ilyen szervezetek részére való adományozás iránti hajlandóságát. Az ilyen szabályozás tehát a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül, amelyet az [EUMSZ 63. cikk] főszabály szerint tilt”[7].

39. Ráadásul a Bíróság a lengyel jog egy rendelkezésével kapcsolatban, amely a lengyel nyugdíjalapok külföldön elhelyezett befektetéseit az érintett alap eszközértékének 5%-ában maximálta, a közelmúltban hozott ítéletében megállapította, hogy „[a]z ilyen rendelkezés a más tagállamokban letelepedett társaságok tekintetében is korlátozó hatást fejt ki, amennyiben akadályozza őket a tőke Lengyelországban történő gyűjtésében, mivel különösen a kollektív befektetési vállalkozások által kibocsátott értékpapírok és befektetési jegyek megszerzését korlátozza […]”[8].

40. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából tehát egyértelműen kitűnik, hogy az a nemzeti szabályozás, amely azzal a hatással jár, hogy visszatartja az egyik tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállami illetőségű vállalkozásba ruházzanak be, vagy megakadályozza, hogy a más tagállamokban letelepedett vállalkozások az e tagállamban székhellyel vagy lakóhellyel rendelkező befektetőket vonzzák, a tőke szabad mozgásának korlátozását jelenti.

41. A kérdés tehát az, hogy az InvStG 5. és 6. §-a ilyen visszatartó hatással rendelkezik-e.

42. Igaz ugyan, hogy az InvStG 5. §-ában foglalt követelményeket a belföldi és a külföldi befektetési társaságokra megkülönböztetés nélkül alkalmazni kell (kivéve az (1) bekezdés 4. és 5. pontja szerinti kötelezettségeket), és hogy amint arra az Egyesült Királyság Kormánya rámutat, azok teljesítése nem lehet egy nagy nemzetközi bank számára lehetetlen, ettől függetlenül vitathatatlan, hogy az e követelményekkel járó technikai nehézségektől függetlenül egy külföldi befektetési társaságnak, amely nem a német piacot célozza meg, aligha áll érdekében, hogy alkalmazkodjék ezekhez a követelményekhez. Annál is kevésbé, mivel a befektető viseli az alapkezelő társaság arra vonatkozó döntésének a következményeit, hogy e követelményekhez nem fog alkalmazkodni.

43. A befektetőre háruló következmények súlyosak lehetnek. A német kormánnyal ellentétben, amely úgy véli, hogy az InvStG 6. §-a szerinti, átalányon alapuló adóztatás mérsékelt, a Bizottság álláspontját osztom, amely szerint az átalányjelleggel 6%-ban meghatározott jövedelem önmagában is magas, főként, ha a kamatok hosszú ideig alacsonyak maradnak. A német kormány a tárgyaláson jelezte, hogy ezt a számot 2004-ben, az InvStG jelenlegi változatának hatálybalépésekor határozták meg, és azt azóta nem módosították.

44. A szóban forgó ügyben az InvStG 6. §-ának alkalmazása azzal a következménnyel jár, hogy R. és P. van Caster adóköteles jövedelmének összege 71 462,93 eurós valós vagy becsült értékről 246 446,07 euró átalányjelleggel megállapított értékre nőtt.

7 — A C-318/07. sz. ügy (EBHT 2009., I-359. o.) 38. és 39. pontja.

8 — Lásd a C-271/09. sz., Bizottság kontra Lengyelország ügyben 2011. december 21-én hozott ítéletének 52. pontját. Lásd még a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.) 34. és 35. pontját és a C-242/03. sz., Weidert és Paulus ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7379. o.) 13. és 14. pontját.

45. Így tehát az a véleményem, hogy – amint azt egyébként a kérdést előterjesztő bíróság is sugallja – az InvStG 5. és 6. §-ának együttes hatása – tudniillik hogy (az adóköteles jövedelem átalányjellegű meghatározása nyomán) nagy a kockázata a súlyosabb adótehernek, kapcsolódva ahhoz, hogy nagyon is lehetséges, hogy a külföldi befektetési társaságok nem felelnek meg az InvStG 5. és 6. §-a szerinti követelményeknek – az, hogy visszatartják a német befektetőket attól, hogy külföldi befektetési alapokba fektessenek be.

46. A tőke szabad mozgását érintő rejtett korlátozás fennállására vonatkozó ezen megállapítást megerősíti az a tény, hogy az InvStG 6. §-a kizárja az ettől eltérő, többek között az adóalany befektető által szolgáltatott adatokon alapuló megállapítást vagy becslést is.

47. Ugyanis, bár a Bíróság gyakran figyelembe vette ezt a körülményt az igazolás értékelésére irányuló szakaszban,[9] amit a következőkben magam is tenni fogok, a Bíróság a Meilicke és társai ügyben megállapította, hogy „[…] egy olyan nemzeti szabályozás […], amelynek alapján az adójóváírást csak az érintett tagállam nemzeti rendszerének megfelelő igazolás benyújtásán keresztül biztosítják, *anélkül hogy a részvényesnek bármely lehetősége lenne más releváns tényeken és információkon keresztül bizonyítani az osztalékot fizető társaság által ténylegesen befizetett adó összegét*, a tőke szabad mozgása rejtett korlátozása EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében előírt tilalmának minősül […]”[10].

48. A fentiek fényében arra a következtetésre jutok, hogy az InvStG 5. és 6. §-ának együttes hatása a tőke szabad mozgásának korlátozását eredményezi.

C – *Az igazolásról*

49. Annak vizsgálata maradt hátra, hogy ez a korlátozás az EUM-Szerződés rendelkezéseire figyelemmel igazolható-e.

50. A Bíróság már többször megállapította, hogy a tőke szabad mozgásának valamely nemzeti jogszabály általi korlátozása kizárólag az EUMSZ 65. cikkben felsorolt indokok egyikével, illetve a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerinti közérdeken alapuló nyomós indokkal igazolható.[11]

51. A Finanzamt Essen-Süd és a német kormány az EUMSZ 65. cikkben felsorolt indokok egyikére sem hivatkozik, azonban felhív két, közérdeken alapuló nyomós indokot, amelyeket a Bíróság korábban már elismert olyanként, amelyek a szabad mozgások korlátozását igazolhatják, ezek nevezetesen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának védelme[12] és az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása.[13]

9 — Lásd a C-254/97. sz., Baxter és társai ügyben 1999. július 8-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-4809. o.) 19. és 20. pontját; a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-7641. o.) 26. pontját; a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8251. o.) 95. pontját; a fent hivatkozott Persche-ügyben hozott ítélet 53. pontját; a C-439/09. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2011. október 6-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-9247. o.) 46. pontját és a C-544/11. sz. Petersen-ügyben 2013. február 28-án hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 51. pontját.

10 — Lásd a C-262/09. sz. ügyben 2011. június 30-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-5669. o.) 40. pontját. Kiemelés tőlem.

11 — Lásd a C-274/06. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2008. február 14-én hozott ítélet 35. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Lengyelország ügyben hozott ítélet 55. pontját.

12 — Lásd a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 45. pontját; a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7409. o.) 42. pontját; a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6373. o.) 51. pontját; a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-3601. o.) 31. pontját; a C-337/08. sz. X Holding ügyben 2010. február 25-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-1215. o.) 28. pontját, valamint a C-371/10. sz. National-Grid Indus ügyben 2011. november 29-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-12273. o.) 45. pontját.

13 — Lásd a 120/78. sz. Rewe-Zentral ügyben (az ún. „Cassis de Dijon”-ügy) 1979. február 20-án hozott ítélet (EBHT 1979., 649. o.) 8. pontját; a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2471. o.) 31. pontját; a C-39/04. sz. Laboratoirs Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2057. o.) 24. pontját; a C-155/08. és C-157/08. sz., X és Passenheim van Schoot egyesített ügyekben 2009. június 11-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-5093. o.) 45. pontját; a C-233/09. sz., Dijkman és Dijkman-Lavaleije ügyben 2010. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2010., I-6649. o.) 58. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 42. pontját; a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet 41. pontját; a C-318/10. sz. SIAT-ügyben 2012. július 5-én hozott ítélet 36. pontját, valamint a fent hivatkozott Petersen-ügyben hozott ítélet 50. pontját.

52. Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának védelmével kapcsolatban, amelyre a tárgyaláson nem hivatkoztak, a Finanzamt Essen-Süd és a német kormány írásbeli észrevételeikben rámutatnak, hogy az InvStG rendelkezéseinek célja, hogy adózási szempontból ugyanúgy kezelje egyfelől az alapokban elhelyezett befektetéseket és a közvetlen befektetéseket, másfelől a külföldi és a belföldi befektetési alapokban elhelyezett befektetéseket. A Finanzamt Essen-Süd emlékeztet arra, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság az ottani illetőségű személyek világjövedelmét adóztatja, akik tehát korlátozás nélkül a jövedelemadó alanyai.

53. Az ügy irataiból véleményem szerint egyértelműen kitűnik, hogy a jelen ügyben egyáltalán nem merül fel az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának a kérdése. Ez a közérdeken alapuló nyomós indok ugyanis olyan szabályozásra vonatkozik, amely „olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását”[14], különösen akkor, ha az adóalanyok egy másik tagállam számukra kedvezőbb joghatósága javára próbálják vitatni valamely tagállam adóztatási joghatóságát. A jelen ügyben nem ez a helyzet, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joghatósága az ott adóilletőséggel rendelkező személyek által megszerzett jövedelmekkel kapcsolatban érintetlen marad, még a külföldi alapokban elhelyezett befektetésekből származó jövedelmek tekintetében is. Következésképpen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásával kapcsolatos kérdés egyáltalán nem merül fel.

54. Mindenesetre a Finanzamt Essen-Süd és a német kormány ezzel kapcsolatos érvelése egyáltalán nem vonatkozik az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztására, hanem inkább a német adóilletőségű személyeket a német adók szempontjából megillető egyenlőségre, függetlenül a befektetéseik típusától vagy azok helyétől.

55. Az adóellenőrzések hatékonyságát illetően a Finanzamt Essen-Süd és a német kormány úgy véli, hogy fennáll a kockázata annak, hogy a német adóhatóság nem tudja hatékonyan beszedni a külföldi befektetési alapokból származó jövedelem után fizetendő adót, főleg akkor, ha a külföldi befektetési alapok felhalmozó alapok – mivel a jelen ügyben tőkefelhalmozó alapokról van szó –, és ezért egyáltalán nem kerül sor kifizetésre abban az országban, amelyben a tőkejövedelem után az adót meg kell fizetni.

56. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása olyan közérdeken alapuló nyomós indoknak minősül, amely igazolhatja az EUM-Szerződés által biztosított szabad mozgások gyakorlásának korlátozását.[15]

57. Amint arra a német kormány rámutat, a tagállami adóhatóságok az adóalanyoktól megkövetelhetik az általuk az annak a kérdésnek az eldöntéséhez szükségesnek tartott igazolások benyújtását, hogy az adókedvezményekre vonatkozóan előírt feltételek teljesülnek-e.[16]

14 — A C-311/08. sz. SGI-ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-487. o.) 60. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. Lásd még a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 54. pontját és C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-5145. o.) 66. pontját.

15 — Lásd a fent hivatkozott „Cassis de Dijon”-ügyben hozott ítélet 8. pontját; a fent hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 31. pontját; a fent hivatkozott Laboratoirs Fournier ügyben hozott ítélet 24. pontját; a fent hivatkozott X és Passenheim-van Schoot ügyben hozott ítélet 45. pontját; a fent hivatkozott Dijkman és Dijkman-Lavaleije ügyben hozott ítélet 58. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 42. pontját; a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet 41. pontját; a fent hivatkozott SIAT-ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a fent hivatkozott Petersen-ügyben hozott ítélet 50. pontját.

16 — Lásd a C-136/00. sz. Danner-ügyben 2002. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-8147. o.) 50. pontját, a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6817. o.) 43. pontját és a fent hivatkozott Persche-ügyben hozott ítélet 54. pontját.

58. Az Egyesült Királyság Kormánya a C-72/09. sz. Établissements Rimbaud ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-10659. o.) 35. pontjában foglaltak idézésével hozzáteszi, hogy „[a] tagállamok […] alkalmazhatnak olyan intézkedéseket, amelyek lehetővé teszik az adózók által fizetendő összeg egyértelmű és pontos ellenőrzését”, amiből az következik, hogy nem túlzott, ha a tagállam bizonyos eseteket kizár az adókedvezményből, amikor „nem tudja ténylegesen és hatékonyan ellenőrizni azoknak a feltételeknek a betartását, amelyeket a nemzeti joga az adókedvezményre előír” (Bot főtanácsnok fent hivatkozott A-ügyre vonatkozó indítványának 134. pontja).

59. Ahhoz azonban, hogy a korlátozó intézkedés az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességével igazolható legyen, tiszteletben kell tartani az arányosság elvét abban az értelemben, hogy az intézkedésnek alkalmasnak kell lennie az elérni kívánt cél megvalósítására, és nem léphet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken. [17]

60. Valószínűleg az információknak, illetve bizonyos adatok helyességének az InvStG 5. §-ában megkövetelt ellenőrzésének az a célja, hogy lehetővé tegyék a befektetési alapokból származó jövedelem után fizetendő adó helyes megállapítását a német adóhatóságok számára, mégpedig azok valós vagy becsült értéke alapján. Komoly okaim vannak azonban arra, hogy úgy véljem, hogy a német szabályozás túlmegy a fizetendő adó helyes megállapítása céljának eléréséhez szükséges mértéken.

61. Amint arra már rámutattam, a kérdést előterjesztő bíróság nem jelöli meg azokat az InvStG 5. §-a szerinti kötelezettségeket, amelyeknek R. és P. van Caster ügyében nem tettek eleget, az 5. § szerinti, különböző kategóriákba tartozó követelmények közös pontjaiból azonban a következők vezethetők le.

62. Mindenekelőtt az InvStG 5. §-a csak a befektetési társaságokra ró kötelezettségeket, a Németországban adóköteles jövedelemmel rendelkező adóalanyokra nem. Ha a befektetési alapot kezelő társaság külföldi, akkor nemcsak hogy nem minősül e tagállamban adóalanynak, de nem is tartozik a német jog hatálya alá.

63. Márpedig a német adóhatóságok a 77/799 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése alapján legalábbis számos, az InvStG 5. §-ában megkövetelt információ tekintetében jogsegélyt kérhettek volna a befektetési társaság székhelye szerinti tagállam adóhatóságaitól, a jelen esetben a Belga Királyságtól, vagy hivatkozhattak volna a Belga Királyság és a Németországi Szövetségi Köztársaság közötti, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményre is, amire – a kérdést előterjesztő bíróság által erre vonatkozóan végzett ellenőrzésére figyelemmel – nem került sor.

64. Amint azt a Bíróság a fent hivatkozott Persche-ügyben hozott ítéletében megállapította, „az érintett adóhatóságok a 77/799 irányelv szerint más tagállamok hatóságaihoz fordulhatnak *minden olyan információ* megszerzése érdekében, *amely szükségesnek bizonyul* az adóalanyok adójának helyes meghatározásához […] A [77/799] irányelv alapján a tagállam illetékes hatóságai éppen azon információk közlését kérhetik ugyanis, *amelyeket* az általuk alkalmazandó jogszabályok alapján *az adó pontos megállapításához szükségesnek tartanak*” [18]. A német hatóságoknak tehát lehetőségük volt arra, hogy az InvStG 5. §-a (1) bekezdésének 1. és 2. pontjában felsorolt információk közlését kérjék a belga hatóságoktól.

17 — Lásd a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját. Lásd még a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-4165. o.) 37. pontját, a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 56. pontját, valamint a fent hivatkozott Persche-ügyben hozott ítélet 52. pontját.

18 — A fent hivatkozott Persche-ügyben hozott ítélet 61. és 62. pontja. Kiemelés tőlem. Lásd még ebben az értelemben a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2493. o.) 26. pontját; a fent hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 41. pontját; a fent hivatkozott Vestergaard-ügyben hozott ítélet 26. és 28. pontját; a fent hivatkozott Danner-ügyben hozott ítélet 49. pontját; a fent hivatkozott Skandia és Ramstedt ügyben hozott ítélet 42. pontját; a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 50. pontját; a C-150/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2007. január 30-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-1163. o.) 52. pontját; a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2647. o.) 56. pontját, valamint a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-7897. o.) 36. pontját.

65. Ráadásul e két, információcserére szolgáló jogi eszköz, vagyis a 77/799 irányelv, illetve a Belga Királyság és a Németországi Szövetségi Köztársaság közötti, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazásától függetlenül az állandó ítélkezési gyakorlat[19] alapján az Unión belül megvalósuló tényállás kapcsán érvényesülő abszolút tilalom, amely kizárja, hogy az adóhatóságoknak az adóalany benyújtsa a szükséges információkat, vagyis hogy a jelen esetben R. és P. van Caster bizonyítsa, hogy a külföldi befektetési alapokban szerzett befektetési jegyeik valós vagy becsült értéke kisebb, mint az InvStG 6. §-ának alkalmazása alapján vélelmezett érték, a tőke szabad mozgása szempontjából nem igazolható.

66. A Bíróság ezzel kapcsolatban nagyon világosan fogalmazott a Meilicke és társai ügyben hozott ítéletében, amelyben megállapította:

„43 […] az olyan tagállami szabályozás, amely feltétel nélkül megakadályozza az e tagállamban teljes körű jövedelemadó-kötelezettség alá eső azon adóalanyokat, akik másik tagállamban letelepedett tőketársaságokba fektettek be, hogy attól eltérő kritériumoknak, különösen formai kritériumoknak megfelelő bizonyítékokat szolgáltassanak, mint amelyeket az első tagállam jogszabályai a nemzeti befektetések esetén előírnak, nemcsak a gondos ügyintézés elvét sértené, hanem főképp meghaladná azt a mértéket, amely az adóellenőrzések hatékonysága célkitűzésének a megvalósításához szükséges.

44 Ugyanis nem zárható eleve ki, hogy az említett részvényesek olyan vonatkozó, igazoló dokumentumokat tudnak benyújtani, amelyek az adóztató tagállam adóhatóságai számára lehetővé teszik a más tagállamokban levont adó valódiságának, valamint természetének egyértelmű és pontos ellenőrzését […]”[20].

67. A tárgyaláson a német kormány utalt arra, hogy haszontalan lenne a befektető adóalanynak lehetővé tenni, hogy ő maga szolgáltassa az InvStG 5. §-ának (1) bekezdésében foglalt információkat, mivel nem olyan információkról van szó, amelyek általában a rendelkezésére áll. Nem látom be, hogy miért kellene mindjárt az elején kizárni ezt a lehetőséget, főleg, ha semmi nem zárja ki annak a lehetőségét, hogy az adóalany befektető az alapkezelő társaságtól kérhesse és megkaphassa ezeket az információkat. Ebben az esetben semmi nem igazolja, hogy a német adóhatóságok megtagadják ezen információk figyelembevételét.

68. A fenti indokokra tekintettel úgy vélem, hogy az InvStG 5. és 6. §-ának együttes hatásaként megvalósuló korlátozó intézkedés nem igazolható az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességével.

VI – **Végkövetkeztetések**

69. A fenti megállapítások alapján javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszolja meg a Finanzgericht Düsseldorf által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést:

„A befektetések adóztatásáról szóló német törvény (Investmentsteuergesetz) 5. és 6. §-a szerinti szóban forgóhoz hasonló, olyan tagállami szabályozás, amely §-ok együttes hatása az, hogy az e tagállamban adóilletőséggel rendelkező személyek által megszerzett, külföldi befektetési alapokból származó jövedelmek a valós vagy becsült értéken alapuló adóztatás helyett átalányon alapuló adóztatás hatálya alá tartoznak, ha az e törvény szerinti átláthatósági és információközlési követelmények nem

19 — Lásd a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet 43. és 44. pontját. Lásd még ebben az értelemben a fent hivatkozott Baxter és társai ügyben hozott ítélet 19. és 20. pontját; a fent hivatkozott Laboratoires Fournier ügyben hozott ítélet 25. pontját; a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 96. pontját; a fent hivatkozott Persche-ügyben hozott ítélet 53. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 46. pontját.

20 — A fent hivatkozott ítélet 43. és 44. pontja.

teljesülnek, a tőke szabad mozgását érintő, az EUMSZ 63. cikk alapján tiltott korlátozást valósít meg, és az nem igazolható sem az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével, sem az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességével.”