Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MELCHIOR WATHELET
prednesené 21. novembra 2013 [1]

Vec C-326/12

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht Düsseldorf (Nemecko)]

„Voľný pohyb kapitálu — Zdanenie príjmov plynúcich z investičných fondov, ktoré neposkytujú investorom podrobné informácie o výnosoch (‚intransparente Fonds')"

I – **Úvod**

1. Toto prejudiciálne konanie sa týka zlučiteľnosti takých vnútroštátnych ustanovení, akými sú § 5 a § 6 nemeckého zákona o zdaňovaní investícií (Investmentsteurgesetz, ďalej len „InvStG"), s ustanoveniami Zmluvy o fungovaní Európskej únie, ktoré sa týkajú voľného pohybu kapitálu. Podľa predmetných vnútroštátnych ustanovení sa výnosy, ktoré získa investor v investičnom fonde, zdania prostredníctvom paušálneho základu dane v prípade, ak spoločnosť, ktorá spravuje fond, nedodržala povinnosti transparentnosti a oznamovania informácií stanovené týmto zákonom.

II – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

2. Článok 63 ods. 1 ZFEÚ (pôvodný článok 56 ods. 1 ES) znie takto:

„V rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami."

3. Článok 65 ods. 3 ZFEÚ (pôvodný článok 58 ods. 3 ES) stanovuje:

„Opatrenia a postupy uvedené v odsekoch 1 a 2 však nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63."

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

4. Smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie[2], uplatniteľná v relevantnom čase, v článku 1 nazvanom „Všeobecné ustanovenia“ stanovovala:

„1. V súlade s ustanoveniami tejto smernice si budú príslušné úrady členských štátov vymieňať všetky informácie, ktoré by im umožnili vykonávať správne stanovenie dane z príjmu a dane z kapitálu.

2. Týkajú sa daní z prí[j]mu a kapitálu bez ohľadu na spôsob, ako sú vyberané, daní z celkového príjmu, celkového kapitálu alebo časti príjmu, alebo kapitálu vrátane dane zo zisku, daní z príjmov z nakladania s hnuteľným alebo nehnuteľným majetkom, daní z vyplácaných miezd a platov platených podnikmi, ako aj daní zo zhodnotenia majetku.

…“

5. Článok 2 tejto smernice nazvaný „Výmena na požiadanie“ stanovuje:

„1. Príslušný úrad členského štátu môže pre daný prípad požiadať príslušný úrad iného členského štátu o zaslanie informácií, o ktorých sa hovorí v článku 1 (1). Príslušný úrad požadovaného štátu nemusí vyhovieť žiadosti, ak je zjavné, že úrad štátu, ktorý o informácie žiada, nevyčerpal svoje vlastné obvyklé zdroje informácií, ktoré môže, podľa okolnosti využiť na získanie požadovaných informácii bez toho, aby sa vystavil riziku, že by ohrozil sa vystavil nebezpečiu prezradenia výsledku [aby ohrozil dosiahnutie zamýšľaného výsledku – *neoficiálny preklad*].

2. Na účely zasielania informácií, o ktorých sa hovorí v odseku 1., príslušný úrad štátu, ktorý bol požiadaný o informácie, zariadi zisťovanie potrebné na získanie takýchto informácií.“

6. Článok 11 uvedenej smernice nazvaný „Uplatniteľnosť širších ustanovení o pomoci“ stanovuje:

„Predchádzajúce ustanovenia nebudú prekážať plneniu žiadnych ďalších záväzkov na výmenu informácií, ktoré môžu vyplývať z iných právnych aktov.“

B – *Nemecké právo*

7. Finanzgericht Düsseldorf vychádza z nasledujúcich ustanovení InvStG.

8. § 5 InvStG v znení z 15. decembra 2003, účinnom od 1. januára 2004, stanovuje:

„(Základy dane)

(1) § 2 a § 4 sa uplatnia len vtedy, ak

1. investičná spoločnosť oznámi investorom v nemeckom jazyku pri každom rozdelení zisku v súvislosti s investičným podielom

   a) výšku vyplatenej sumy (aspoň so štyrmi desatinnými miestami),

   b) výšku rozdeleného zisku (aspoň so štyrmi desatinnými miestami),

2 — Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63. Táto smernica bola s účinnosťou od 1. januára 2013 zrušená smernicou Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, s. 1). Hoci nová smernica obsahuje významné zmeny týkajúce sa pravidiel výmeny informácií medzi daňovými orgánmi členských štátov, tieto zmeny nemajú vplyv na posúdenie prejednávanej veci.

c) sumy obsiahnuté v rozdelenom zisku, a to

aa) výnosy z predchádzajúceho roka zodpovedajúce rozdelenému zisku,

bb) zisk z prevodu oslobodený od dane v zmysle § 2 ods. 3 bodu 1 prvej vety,

cc) príjmy v zmysle § 3 bodu 40 zákona o dani z príjmov,

dd) príjmy v zmysle § 8b ods. 1 zákona o zdaňovaní právnických osôb,

ee) zisk z prevodu v zmysle § 3 bodu 40 zákona o dani z príjmov,

ff) zisk z prevodu v zmysle § 8b ods. 2 zákona o zdaňovaní právnických osôb,

gg) príjmy v zmysle § 2 ods. 3 bodu 1 druhej vety, pokiaľ nejde o kapitálové výnosy v zmysle § 20 zákona o dani z príjmov,

hh) zisk z prevodu oslobodený od dane v zmysle § 2 ods. 3 bodu 2,

ii) príjmy v zmysle § 4 ods. 1,

jj) príjmy v zmysle § 4 ods. 2, v prípade ktorých nedošlo k odpočtu podľa odseku 4,

kk) príjmy v zmysle § 4 ods. 2, ktoré podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia zakladajú právo na započítanie dane, ktorá sa považuje za zaplatenú, na daň z príjmov fyzických alebo právnických osôb,

d) časť vyplatenej sumy, ktorá zakladá nárok na započítanie alebo vrátenie dane z príjmov z kapitálového majetku v zmysle

aa) § 7 ods. 1 a 2,

bb) § 7 ods. 3,

e) výšku dane z príjmov z kapitálového majetku, ktorá sa má započítať alebo vrátiť v zmysle

aa) § 7 ods. 1 a 2,

bb) § 7 ods. 3,

f) výšku zahraničnej dane, ktorá pripadá na príjmy v zmysle § 4 ods. 2 obsiahnuté vo vyplatených sumách a

aa) je odpočítateľná podľa § 34c ods. 1 zákona o dani z príjmov alebo dohody o zamedzení dvojitého zdanenia,

bb) je odpočítateľná podľa § 34c ods. 3 zákona o dani z príjmov, ak nedošlo k odpočtu na základe § 4 ods. 4,

cc) považuje sa za zaplatenú podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia,

g) výšku odpočtu za opotrebovanie alebo pokles množstva podľa § 3 ods. 3 prvej vety,

h) sumu zníženia dane z príjmov právnických osôb uplatnenú spoločnosťou rozdeľujúcou zisk podľa § 37 ods. 3 zákona o zdaňovaní právnických osôb;

2. investičná spoločnosť oznámi investorom v nemeckom jazyku pri výnosoch zodpovedajúcich vyplatenej sume najneskôr štyri mesiace po skončení účtovného roka, počas ktorého sa výnosy považujú za vyplatené, údaje zodpovedajúce bodu 1 v súvislosti s investičným podielom;

3. investičná spoločnosť oznámi údaje uvedené v bodoch 1 a 2 v spojení s výročnou správou v zmysle § 45 ods. 1 a § 122 ods. 1 a 2 zákona o investíciách v spolkovom elektronickom vestníku; k údajom musí byť pripojené potvrdenie osoby oprávnenej poskytovať podnikateľské poradenské služby podľa § 3 zákona o daňových poradcoch, úradne uznaného audítorského subjektu alebo podobného subjektu, ktoré potvrdzuje, že údaje boli zistené podľa pravidiel nemeckého daňového práva; § 323 Obchodného zákonníka sa uplatní primerane. Ak sa výročná správa neuverejní v spolkovom elektronickom vestníku podľa ustanovení zákona o investíciách, treba tiež uviesť miesto, kde je účtovná správa uverejnená v nemeckom jazyku;

4. zahraničná investičná spoločnosť vypočíta a oznámi spolu s cenou spätného odkúpenia sumu výnosov, ktoré sa považujú za vyplatené vlastníkovi zahraničných investičných podielov po 31. decembri 1993 a z ktorých ešte nebola vybratá daň;

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

Ak údaje uvedené v bode 1 písm. c) alebo f) nie sú dostupné, výnosy sa zdania podľa § 2 ods. 1 prvej vety a § 4 sa nepoužije[3].“

9. § 6 InvStG v znení z 15. decembra 2003, účinnom od 1. januára 2004, stanovuje:

„(Zdanenie pri neoznámení)Ak nie sú splnené podmienky podľa § 5 ods. 1, je potrebné u investora zahrnúť dividendy z investičných podielov, reinvestovaný zisk, ako aj sedemdesiat percent rozdielu ceny prvého spätného odkúpenia stanovenej v kalendárnom roku a ceny posledného spätného odkúpenia investičného podielu stanovenej v kalendárnom roku; minimálne sa zahrnie šesť percent z ceny posledného spätného odkúpenia v kalendárnom roku. Ak sa nestanoví cena spätného odkúpenia, nahradí ju cena na burze alebo trhová cena…“.

10. Dohovor medzi Belgickým kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko na zamedzenie dvojitého zdanenia a na úpravu niektorých iných otázok týkajúcich sa dane z príjmu a z majetku, vrátane živnostenskej dane a dane z nehnuteľností, podpísaný 11. apríla 1967 (ďalej len „dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia“), v článku 26 stanovuje:

„(Výmena informácií)

1. Príslušné orgány zmluvných štátov si vymieňajú informácie, ktoré sú potrebné na vykonávanie ustanovení dohovoru a vnútroštátneho práva zmluvných štátov týkajúcich sa daní spadajúcich do pôsobnosti dohovoru, pokiaľ je zdanenie, ktoré stanovujú, v súlade s dohovorom.

…“

3 — Ako uvádza nemecká vláda, § 5 InvStG bol následne viackrát zmenený a doplnený, ale vždy iba okrajovo a bez dosahu na predmetný spor.

III – **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

11. Pani van Caster a jej syn pán van Caster, belgickí štátni príslušníci s bydliskom v Nemecku, vlastnia investičné podiely v reinvestičných fondoch založených v inom členskom štáte ako Spolková republika Nemecko. Investičné podiely boli uschované v banke BBL/ING nachádzajúcej sa v Belgicku.

12. Pani a pán van Caster priznali výnosy zo svojich investičných podielov v investičných fondoch prostredníctvom odhadu alebo ohodnotením na základe pripojených zoznamov alebo burzového denníka, a to vo výške 8 435,43 eura za rok 2003, 10 500,94 eura za rok 2004, 12 318,18 eura za rok 2005, 13 263,04 eura za rok 2006, 12 672,46 eura za rok 2007 a 14 272,88 eura za rok 2008, čo je spolu 71 462,93 eura.

13. Naproti tomu Finanzamt Essen-Süd, ktorý sa domnieval, že podmienky, ktoré stanovuje § 5 InvStG, nie sú splnené, určil tieto výnosy v súlade s § 6 InvStG, podľa ktorého sa musí daň určiť paušálne vo výške aspoň 6 % z poslednej ceny spätného odkúpenia stanovenej počas kalendárneho roka. Táto metóda zdanenia viedla k týmto sumám: 38 503,53 eura za rok 2003, 32 691,41 eura za rok 2004, 63 603,62 eura za rok 2005, 49 463,21 eura za rok 2006, 37 045,03 eura za rok 2007 a 25 139,27 eura za rok 2008, čo je spolu 246 446,07 eura.

14. Pani a pán van Caster napadli toto rozhodnutie Finanzamt Essen-Süd na Finanzgericht Düsseldorf, pričom tvrdili, že ustanovenia § 6 InvStG účinné od roku 2004 sú v rozpore s právom Európskej únie, najmä s ustanoveniami Zmluvy o fungovaní Európskej únie týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu.

15. Na pojednávaní pred vnútroštátnym súdom sa účastníci konania vo veci samej dohodli na skutkovom základe za rok 2003 v tom zmysle, že výnosy za tento rok treba odhadnúť vo výške štyroch percent z ceny spätného odkúpenia stanovenej k 31. decembru 2003, teda vo výške 19 848,07 eura.

16. Pokiaľ ide o roky 2004 až 2008, pani a pán van Caster sa domáhali, aby vnútroštátny súd zmenil daňové výmery tak, aby sa základ dane pre predmetné výnosy určil na základe oznámených súm. Finanzamt Essen-Süd navrhol zamietnuť žalobu, pričom sa domnieval, že § 6 InvStG je zlučiteľný s právom Únie.

17. Za týchto okolností Finanzgericht Düsseldorf rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Porušuje paušálne zdaňovanie výnosov z tzv. ‚netransparentých' (tuzemských a) zahraničných investičných fondov podľa § 6 Investmentsteuergesetz (zákon o zdaňovaní investícií) právo Spoločenstva (článok 56 ES), pretože predstavuje skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu (článok 58 ods. 3 ES)?"

IV – **Konanie pred Súdnym dvorom**

18. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený Súdnemu dvoru 10. júla 2012. Pani a pán van Caster, Finanzamt Essen-Süd, nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Európska komisia predložili písomné pripomienky a – s výnimkou vlády Spojeného kráľovstva – predniesli svoje ústne pripomienky na pojednávaní 9. októbra 2013.

V – **Posúdenie**

A – *Úvodné poznámky k § 5 a § 6 InvStG*

19. § 5 InvStG stanovuje, že ak investičná spoločnosť dodrží povinnosti spočívajúce v poskytnutí určitých informácií v nemeckom jazyku investorom a nemeckým orgánom v určenej forme a v určených lehotách, výnosy z investičných podielov v investičnom fonde podliehajú všeobecnému režimu transparentného zdanenia (§ 2 a § 4 InvStG), teda – ako zdôrazňuje Komisia – zdanenia založeného na hodnotách, ktoré sú skutočné alebo aspoň určené odhadom v súlade s ustanoveniami § 162 nemeckého Daňového zákonníka, a nie na paušálnych hodnotách, ako keby daňovník investoval svoje prostriedky priamo, bez ich vloženia do investičného fondu.

20. V prípade, ak investičná spoločnosť nedodrží podmienky stanovené v § 5 ods. 1 InvStG, investor je povinný zaplatiť daň z paušálnej sumy určenej podľa § 6 tohto zákona vo výške aspoň 6 % poslednej ceny spätného odkúpenia stanovenej počas kalendárneho roka. Podľa vnútroštátneho súdu tento paušálny výpočet nepripúšťa nijakú výnimku, ktorá by umožnila zdaniť daňovníka na základe skutočnej alebo v každom prípade odhadovanej hodnoty prijatých výnosov.

21. Práve daňovník teda musí znášať následky toho, že spoločnosť, ktorá spravuje investičný fond, nedodrží ustanovenia InvStG.

22. Vo všeobecnosti sa § 5 a § 6 InvStG vzťahujú bez rozdielu na nemecké aj zahraničné investičné spoločnosti s výnimkou povinnosti vypočítať a oznámiť spolu s cenou spätného odkúpenia sumu výnosov, ktoré sa považujú za vyplatené vlastníkovi zahraničných investičných podielov po 31. decembri 1993 (§ 5 ods. 1 bod 4 InvStG), ako aj povinnosti úplne preukázať ústrednému spolkovému daňovému úradu pravdivosť určitých údajov (§ 5 ods. 1 bod 5 InvStG). Tieto dve povinnosti sa vzťahujú iba na zahraničné investičné spoločnosti.

23. V súvislosti s touto poslednou uvedenou povinnosťou konštatujem, že ukladá investorom povinnosť preukázať pravdivosť údajov ústrednému spolkovému daňovému úradu iba na žiadosť tohto úradu bez toho, aby táto žiadosť musela byť akokoľvek odôvodnená. Nič v spise nevysvetľuje dôvody, pre ktoré sa táto dôkazná povinnosť netýka aj nemeckých investičných spoločností.

24. Pokiaľ ide o uplatnenie InvStG na skutkové okolnosti prejednávanej veci, podotýkam, že vnútroštátny súd neuvádza podmienku alebo podmienky podľa § 5 InvStG, ktoré by predmetná zahraničná investičná spoločnosť nedodržala. To nemá vplyv na moju analýzu, keďže ako uviedla Komisia a Finanzamt Essen-Süd to na pojednávaní akceptoval, nedodržanie jedinej z podmienok uvedených v § 5 ods. 1 InvStG vedie k paušálnemu zdaneniu stanovenému v § 6 InvStG.

B – *O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu*

25. Vnútroštátny súd odkazuje vo svojej otázke na článok 56 ES a článok 58 ods. 3 ES platné v čase skutkových okolností, ktoré boli bez zmeny prebraté do článku 63 ZFEÚ a článku 65 ods. 3 ZFEÚ.

1. Tvrdenia účastníkov konania

26. Finanzamt Essen-Süd, ako aj nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva popierajú, že dochádza k obmedzeniu voľného pohybu kapitálu. Konštatujú, že vnútroštátny zákon, akým je predmetný zákon v tomto prípade, ktorý sa vzťahuje bez rozdielu na nemecké aj zahraničné investičné spoločnosti, nemôže predstavovať obmedzenie uvedenej slobody.

27. Rovnako zastávajú názor, že v danom prípade nedochádza ani ku skrytému obmedzeniu. Podľa Finanzamt Essen-Süd a nemeckej vlády môžu nemecké orgány oprávnene vyžadovať od platiteľov dane všetky dôkazy, ktoré považujú za potrebné na správny výpočet dlžnej dane z príjmu.

28. Poukazujú na to, že predmetná právna úprava v skutočnosti nespôsobuje zahraničným investičným spoločnostiam osobitné ťažkosti. Domnievajú sa, že to isté platí aj pre dve požiadavky, ktoré sú uložené iba zahraničným investičným spoločnostiam, a to povinnosť oznámiť cenu spätného odkúpenia a sumu výnosov, ktoré sa považujú za vyplatené vlastníkovi zahraničných investičných podielov po 31. decembri 1993 (§ 5 ods. 1 štvrtá veta InvStG), a povinnosť úplne preukázať ústrednému spolkovému daňovému úradu pravdivosť určitých údajov (§ 5 ods. 1 piata veta InvStG).

29. Finanzamt Essen-Süd a nemecká vláda na podporu tohto tvrdenia poukazujú na skutočnosť, že v roku 2011 ústredný spolkový daňový úrad preskúmal približne 31 800 oznámení zahraničných investičných spoločností. Nemecká vláda dodáva, že porušenie povinností výpočtu a oznámenia uložených v § 5 InvStG bolo zistené iba v 25 prípadoch týchto zahraničných investičných spoločností.

30. Komisia vychádza z predpokladu, že vnútroštátny súd neuvádza podmienky, ktoré platia podľa § 5 ods. 1 bodov 4 a 5 InvStG výlučne pre zahraničné investičné spoločnosti, a zameriava svoju analýzu na dve povinnosti, ktoré vnútroštátny súd demonštratívne uvádza ako povinnosti, ktoré zahraničné investičné spoločnosti „často“ nespĺňajú, a to povinnosť oznámiť výnosy z investícií v nemeckom jazyku a uverejniť údaje požadované InvStG v elektronickej verzii spolkového úradného vestníka.

31. Pokiaľ ide o prvú z týchto povinností, Komisia podotýka, že predpisy o obozretnosti uplatniteľné na investičné fondy v priebehu sporných rokov, predovšetkým článok 47 smernice č. 85/611/EHS [4], stanovili jazykové požiadavky iba v prípade údajov, ktoré boli relevantné na účely dohľadu nad obozretnosťou podnikania a ktoré mali byť z tohto dôvodu uverejnené.

32. V súvislosti s druhou povinnosťou Komisia poznamenáva, že k tomu, aby oznámili také údaje nemeckým investorom v nemeckom jazyku a uverejnili ich v tomto jazyku v spolkovom úradnom vestníku, vedú zahraničné fondy skôr ich obchodné záujmy ako ustanovenia InvStG.

33. Pokiaľ ide o paušálne zdanenie stanovené v § 6 InvStG, Komisia sa domnieva – čo však musí overiť vnútroštátny súd –, že môže ísť o skryté obmedzenie z dôvodu, že daňová výhoda, teda zdanenie na základe skutočných alebo odhadovaných hodnôt, závisí od formálnych požiadaviek, ktoré – na rozdiel od zahraničných spoločností – prirodzene spĺňajú vnútroštátne spoločnosti, ktoré sa zameriavajú hlavne na domácich zákazníkov, s ktorými komunikujú v jazyku, ktorý im je známy.

34. Naopak, zahraničná investičná spoločnosť tieto požiadavky nesplní v prípade, ak budú jej podielové listy obchodovateľné v Nemecku, pričom jediným dôvodom dodržiavania týchto formálnych požiadaviek bude zdanenie investorov usadených v tejto krajine a nie ich vlastné obchodné požiadavky.

35. Pokiaľ ide o pani a pána Casterových, títo sa pripájajú k stanovisku vnútroštátneho súdu, že napriek uplatňovaniu § 5 InvStG bez rozdielu na vnútroštátne aj zahraničné investičné spoločnosti dochádza ku skrytej alebo skutočnej diskriminácii na úkor zahraničných spoločností, pretože takmer všetky nemecké investičné spoločnosti dodržiavajú požiadavky uvedené v § 5 InvStG, zatiaľ čo zahraničné investičné spoločnosti často nemajú dôvod, aby sa im podriadili.

4 — Smernica Rady z 20. decembra 1985 o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) (Ú. v. ES L 375, s. 3; Mim. vyd. 06/001, s. 139).

2. Posúdenie

36. Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry síce priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto však musia pri vykonávaní tejto právomoci dodržiavať právo Únie. [5]

37. Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia voľného pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré môžu odradiť osoby bez bydliska v členskom štáte od investovania v ňom alebo odradiť osoby s bydliskom v uvedenom členskom štáte od investovania v iných členských štátoch. [6]

38. Ako už Súdny dvor rozhodol vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 27. januára 2009, Persche, pokiaľ ide o možnosť odpočítať si v Nemecku od dane dary poskytnuté uznaným všeobecne prospešným zariadeniam, ak sú usadené v iných členských štátoch, „…keďže možnosť odpočítať si dar od dane môže významným spôsobom ovplyvniť správanie darcu, v Nemecku chýbajúca odpočítateľnosť darov poskytnutých uznaným všeobecne prospešným zariadeniam, pokiaľ sú usadené v iných členských štátoch, je schopná ovplyvniť pripravenosť nemeckých daňovníkov poskytovať dary v ich prospech. Taká právna úprava teda predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom [63 ZFEÚ]“. [7]

39. Súdny dvor okrem toho v súvislosti s ustanovením poľského práva, ktoré stanovovalo maximálnu výšku investícií poľských otvorených dôchodkových fondov v zahraničí na 5 % hodnoty aktív dotknutého fondu, nedávno rozhodol, že „toto ustanovenie má tiež obmedzujúci účinok voči spoločnostiam usadeným v iných členských štátoch, keďže voči nim predstavuje prekážku získania kapitálu z Poľska v rozsahu, v akom je nadobudnutie najmä akcií alebo podielových listov subjektov kolektívneho investovania obmedzené…“. [8]

40. Z judikatúry Súdneho dvora teda jasne vyplýva, že vnútroštátne ustanovenie, ktoré odrádza osoby s bydliskom v členskom štáte od investovania do podniku usadeného v inom členskom štáte a tiež bráni podnikom usadeným v iných členských štátoch, aby pritiahli investorov, ktorí sú usadení alebo majú bydlisko v tomto štáte, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

41. Ide teda o to, či § 5 a § 6 InvStG majú tento odradzujúci účinok.

42. Hoci je pravda, že požiadavky uvedené v § 5 InvStG sa uplatňujú bez rozdielu na vnútroštátne aj zahraničné investičné spoločnosti (s výnimkou povinností uvedených v ods. 1 bodoch 4 a 5) a že – ako uvádza vláda Spojeného kráľovstva – pre veľkú medzinárodnú banku nemusia byť nesplniteľné, je nespochybniteľné, že bez ohľadu na technické ťažkosti, ktoré tieto požiadavky prinášajú, zahraničná investičná spoločnosť, ktorá sa nezameriava alebo málo zameriava na nemecký trh, nemá záujem podriadiť sa týmto požiadavkám. A to tým viac, že je to práve investor, ktorý bude znášať dôsledky rozhodnutia spoločnosti, ktorá spravuje fond, o nepodriadení sa týmto požiadavkám.

5 — Pozri rozsudky zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko (C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 21); z 20. januára 2011, Komisia/Grécko (C-155/09, Zb. s. I-65, bod 39), zo 16. júna 2011, Komisia/Rakúsko (C-10/10, Zb. s. I-5389, bod 23); a z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i. (C-338/11 až C-347/11, bod 14).

6 — Pozri rozsudky z 25. januára 2007, Festersen (C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 24); z 18. decembra 2007, A (C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 40); z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 50); ako aj Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný (bod 15).

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

8 — Pozri rozsudok z 21. decembra 2011, Komisia/Poľsko (C-271/09, Zb. s. I-13613, bod 52). Pozri tiež rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen (C-35/98, Zb. s. I-4071, body 34 a 35), a z 15. júla 2004, Weidert a Paulus (C-242/03, Zb. s. I-7379, body 13 a 14).

43. Dôsledky pre investora môžu byť vážne. Na rozdiel od nemeckej vlády, ktorá sa domnieva, že paušálne zdanenie podľa § 6 InvStG je miernejšie, súhlasím s názorom Komisie, že paušálne stanovený výnos vo výške 6 % je ako taký vysoký, najmä ak úrokové miery zostávajú počas dlhého obdobia na nízkej úrovni. Nemecká vláda na pojednávaní uviedla, že toto číslo bolo stanovené v roku 2004, keď nadobudlo účinnosť súčasné znenie InvStG, a odvtedy nebolo zmenené.

44. V predmetnom spise má uplatnenie § 6 InvStG za následok zvýšenie zdaniteľných výnosov pani a pána van Casterových zo skutočnej alebo odhadovanej hodnoty 71 462,93 eura na paušálne stanovenú hodnotu 246 446,07 eura.

45. Zastávam teda názor, ako okrem iného naznačuje vnútroštátny súd, že § 5 InvStG v spojení s § 6 InvStG, teda veľké riziko vyššieho zdanenia (po paušálnom stanovení zdaniteľných výnosov) spojené s vysokou pravdepodobnosťou, že zahraničné investičné spoločnosti nebudú dodržiavať požiadavky uvedené v § 5 a § 6 InvStG, odrádza nemeckých investorov od investovania do zahraničných investičných fondov.

46. Tento záver o existencii skrytého obmedzenia voľného pohybu kapitálu je potvrdený tým, že § 6 InvStG vylučuje akékoľvek odlišné stanovenie alebo odhad, a najmä na základe údajov poskytnutých samotným investorom-daňovníkom.

47. Aj keď Súdny dvor totiž často zohľadnil túto skutočnosť pri odôvodnení,[9] čo tiež urobím nižšie, Súdny dvor v rozsudku Meilicke a i. rozhodol, že „…vnútroštátna právna úprava… podľa ktorej sa daňový dobropis prizná len na základe potvrdenia, ktoré je v súlade s vnútroštátnym systémom dotknutého členského štátu, *bez toho, aby akcionár mohol aj inými dôkazmi a relevantnými informáciami preukázať výšku dane skutočne zaplatenej spoločnosťou vyplácajúcou dividendy*, predstavuje skryté obmedzenie voľného pohybu kapitálu zakázané podľa odseku 3 článku 65 ZFEÚ…“.[10]

48. Vzhľadom na vyššie uvedené konštatujem, že § 5 a § 6 InvStG majú spolu za následok obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

C – *O odôvodnení*

49. Zostáva preskúmať, či takéto obmedzenie môže byť odôvodnené z hľadiska ustanovení Zmluvy o FEÚ.

50. Súdny dvor opakovane rozhodol, že voľný pohyb kapitálu môže byť obmedzený vnútroštátnou právnou úpravou len v prípade, ak je odôvodnená jedným z dôvodov uvedených v článku 65 ZFEÚ alebo naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu v zmysle judikatúry Súdneho dvora.[11]

9 — Pozri rozsudky z 8. júla 1999, Baxter a i. (C-254/97, Zb. s. I-4809, body 19 a 20); z 28. októbra 1999, Vestergaard (C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 26); z 11. októbra 2007, ELISA (C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 95); Persche, už citovaný, (bod 53); zo 6. októbra 2011, Komisia/Portugalsko (C-493/09, Zb. s. I-9247, bod 46), a z 28. februára 2013, Petersen (C-544/11, bod 51).

10 — Rozsudok z 30. júna 2011, (C-262/09, Zb. s. I-5669, bod 40). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

11 — Pozri rozsudky zo 14. februára 2008, Komisia/Španielsko (C-274/06, bod 35), a Komisia/Poľsko, už citovaný (bod 55).

51. Finanzamt Essen-Süd a nemecká vláda neuvádzajú žiaden z dôvodov uvedených v článku 65 ZFEÚ, ale uvádzajú práve dva naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré už Súdny dvor uznal za dôvody, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie slobôd pohybu, a to zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty [12] a účinnosť daňových kontrol [13].

52. Pokiaľ ide o zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty, ktoré nebolo uvedené na pojednávaní, Finanzamt Essen-Süd a nemecká vláda poukazujú vo svojich písomných pripomienkach na to, že ustanovenia InvStG majú za cieľ rovnaké daňové zaobchádzanie tak s investíciami do fondov a priamymi investíciami, ako aj s investíciami do zahraničných fondov a investíciami do tuzemských fondov. Finanzamt Essen-Süd pripomína, že Spolková republika Nemecko zdaňuje celosvetový príjem svojich rezidentov, ktorí musia teda podliehať dani z príjmov neobmedzene.

53. Podľa môjho názoru zo spisu jasne vyplýva, že v tomto prípade nejde vôbec o zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty. Tento naliehavý dôvod všeobecného záujmu sa totiž týka režimu, ktorý sa „usiluje zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území“, [14] konkrétne vtedy, ak chcú daňovníci spochybniť daňovú právomoc členského štátu v prospech právomoci iného členského štátu, ktorá je pre nich priaznivejšia.

54. V každom prípade odôvodnenie Finanzamt Essen-Süd a nemeckej vlády v tejto časti sa vôbec netýka ochrany rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty, ale skôr rovnosti nemeckých rezidentov pred nemeckými daňami bez ohľadu na druh a umiestnenie ich investícií.

55. Pokiaľ ide o účinnosť daňových kontrol, Finanzamt Essen-Süd a nemecká vláda sa domnievajú, že existuje riziko, že nemecká daňová správa nebude môcť účinne vybrať daň z výnosov pochádzajúcich zo zahraničných investičných fondov, a to najmä vtedy, ak sa výnosy zo zahraničného investičného fondu tezaurujú, – keďže v tomto prípade ide o reinvestičné fondy –, a teda nedochádza k žiadnemu vyplateniu v krajine, v ktorej sa má vybrať daň z príjmov z kapitálového majetku.

56. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol môže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou o FEÚ. [15]

57. Ako uvádza nemecká vláda, daňové úrady členského štátu môžu vyžadovať od platiteľov dane všetky dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či sú splnené podmienky daňovej výhody. [16]

12 — Pozri rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 45); zo 7. septembra 2006, N (C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 42); z 18. júla 2007, Oy AA (C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 51); z 15. mája 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 31), z 25. februára 2010, X Holding (C-337/08, Zb. s. I-1215, bod 28), a z 29. novembra 2011, National-Grid Indus (C-371/10, Zb. s. I-12273, bod 45).

13 — Pozri rozsudky z 20. februára 1979, Rewe-Zentral, nazývaný „Cassis de Dijon“ (120/78, Zb. s. 649, bod 8); z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 31); z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 24); z 11. júna 2009, X a Passenheim-van Schoot (C-155/08 a C-157/08, Zb. s. I-5093, bod 45); z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Zb. s. I-6649, bod 58); Komisia/Portugalsko, už citovaný (bod 42), Meilicke a i., už citovaný (bod 41), z 5. júla 2012, SIAT (C-318/10, bod 36), ako aj Petersen, už citovaný (bod 50).

14 — Rozsudok z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, Zb. s. I-487, bod 60 a tam citovaná judikatúra). Pozri tiež rozsudky Oy AA, už citovaný (bod 54), a z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 66).

15 — Pozri už citované rozsudky Cassis de Dijon, (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); Komisia/Portugalsko (bod 42); Meilicke a i., (bod 41), SIAT (bod 36) a Petersen (bod 50).

16 — Pozri rozsudky z 3. októbra 2002, Danner (C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 50); z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt (C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 43), a Persche, už citovaný (bod 54).

58. Vláda Spojeného kráľovstva cituje rozsudok z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, Zb. s. I-10659, bod 35), pričom dodáva, že „členský štát... môže uplatňovať opatrenia, ktoré umožňujú jednoznačne a presne overiť čiastku, ktorú majú platiť daňovníci“, čo znamená, že nie je neprimerané, ak členský štát vylúči určité situácie z poskytnutia daňovej výhody, ak „nie je schopný vykonať skutočnú a účinnú kontrolu dodržiavania podmienok, ktorými vnútroštátna právna úprava podmienila túto výhodu“ (bod 134 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok A).

59. Aby však akékoľvek obmedzujúce opatrenie mohlo byť odôvodnené potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, musí dodržať zásadu proporcionality v tom zmysle, že musí byť spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie cieľa, ktorý sleduje, a zároveň nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie. [17]

60. Je pravdepodobné, že informácie, ako aj overenie pravdivosti určitých údajov, ktoré sa vyžaduje podľa § 5 InvStG, by mali umožniť nemeckým daňovým orgánom, aby správne stanovili dlžnú daň z výnosov dosiahnutých z investičných fondov, a to na základe ich skutočnej alebo odhadovanej hodnoty. Mám však vážne dôvody myslieť si, že nemecká právna úprava ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa správneho stanovenia dlžnej dane.

61. Ako som už uviedol, vnútroštátny súd neuvádza povinnosti uložené v § 5 InvStG, ktoré neboli dodržané v prípade pani a pána van Casterových, ale spoločné časti odlišných kategórií požiadaviek stanovených v tomto § 5 umožňujú vyvodiť nasledujúce skutočnosti.

62. Po prvé § 5 InvStG ukladá povinnosti iba investičným spoločnostiam, a nie daňovníkom, ktorých príjmy sú zdaniteľné v Nemecku. Pokiaľ sú tieto spoločnosti, ktoré spravujú investičné fondy, zahraničnými spoločnosťami, nielenže nie sú daňovníkmi v tomto členskom štáte, ale ani sa na ne nevzťahuje nemecké právo.

63. Prinajmenšom v prípade viacerých informácií vyžadovaných v § 5 InvStG si však nemecké daňové orgány mohli na základe článku 2 ods. 1 smernice 77/799 vyžiadať pomoc od daňových orgánov členského štátu, v ktorom je investičná spoločnosť usadená, v tomto prípade od Belgického kráľovstva, alebo mohli tiež použiť článok 26 dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvoreného medzi Belgickým kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko, čo sa nestalo, avšak overiť to musí vnútroštátny súd.

64. Ako už Súdny dvor uviedol v už citovanej veci Persche, skutočne platí, že „dotknuté daňové orgány sa na základe smernice 77/799 môžu obrátiť na orgány iného členského štátu, aby získali *všetky informácie, ktoré sa ukážu ako potrebné* na správne určenie dane daňovníka… Informácie, ktorých poskytnutie môžu príslušné orgány členského štátu požadovať podľa smernice 77/799, sú totiž presne *všetky tie, ktoré sa im zdajú potrebné na účely určenia správnej sumy dane* podľa právnej úpravy, ktorú majú samy uplatniť“. [18] Nemecké orgány mohli teda požiadať belgické orgány o informácie uvedené v § 5 ods. 1 bodoch 1 a 2 InvStG.

17 — Pozri rozsudok Meilicke a i., už citovaný (bod 42). Pozri tiež rozsudky z 30. novembra 1995, Gebhard (C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 37), a A, už citovaný (bod 56) a Persche, už citovaný (bod 52).

18 — Body 61 a 62 už citovaného rozsudku Persche. Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx (C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 26); Futura Participations a Singer, už citovaný (bod 41); Vestergaard, už citovaný (body 26 a 28); Danner, už citovaný (bod 49); Skandia a Ramstedt, už citovaný (bod 42); zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 50), a z 30. januára 2007, Komisia/Dánsko (C-150/04, Zb. s. I-1163, bod 52), z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 56) a z 27. septembra 2007, Twoh International (C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 36).

65. Okrem toho podľa ustálenej judikatúry [19] bez ohľadu na uplatnenie týchto dvoch nástrojov výmeny informácií, ktorými sú smernica 77/799 a dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorený medzi Belgickým kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko, úplný zákaz, ktorý bráni daňovníkovi, aby poskytol daňovým orgánom potrebné informácie – v tomto prípade, aby pani a pán van Casteroví preukázali, že skutočná alebo odhadovaná hodnota ich podielových listov v zahraničnom investičnom fonde je nižšia ako hodnota predpokladaná na základe § 6 InvStG –, nemožno v situácii týkajúcej sa len Únie odôvodniť vo vzťahu k voľnému pohybu kapitálu.

66. V tomto ohľade sa Súdny dvor vyjadril veľmi jasne v rozsudku Meilicke a i., keď rozhodol, že:

„43. ... právna úprava členského štátu, ktorá daňovníkom dane z príjmov s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte, ktorí investovali do kapitálových spoločností so sídlom v inom členskom štáte, úplne bráni predložiť dôkazy zodpovedajúce iným kritériám, najmä pokiaľ ide o ich predkladanie, ako sú dôkazy stanovené právnymi predpismi prvého uvedeného členského štátu pre vnútroštátne investície, by bola nielen v rozpore so zásadou riadnej správy vecí verejných, ale najmä by išla nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa, ktorým je účinnosť daňových kontrol.

44. Nemožno totiž *a priori* vylúčiť, že uvedení akcionári budú schopní predložiť relevantné dôkazy, ktoré daňovým orgánom členského štátu, v ktorom dochádza k zdaneniu, umožnia jasne a presne overiť reálnosť a povahu daňových zrážok odvedených v iných členských štátoch…“. [20]

67. Nemecká vláda na pojednávaní uviedla, že nemá význam dovoliť investorovi-daňovníkovi, aby sám poskytol informácie uvedené v § 5 ods. 1 InvStG, keďže nejde o informácie, ktoré má bežne k dispozícii. Nie je mi jasné, prečo by táto možnosť mala byť vopred vylúčená, najmä pokiaľ nič nevylučuje možnosť, aby investor-daňovník mohol žiadať a dostať tieto informácie od spoločnosti, ktorá spravuje fond. Odmietnutie nemeckých daňových orgánov zohľadniť tieto informácie nie je v tomto prípade odôvodnené.

68. Na základe všetkých týchto dôvodov sa domnievam, že obmedzujúce opatrenie, ktoré predstavuje § 5 InvStG v spojení s § 6 InvStG, nemožno odôvodniť potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol.

VI – **Návrh**

69. Vzhľadom na úvahy, ktoré boli uvedené vyššie, navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Finanzgericht Düsseldorf, takto:

Právna úprava členského štátu, akou sú predmetné ustanovenia § 5 a § 6 nemeckého zákona o zdaňovaní investícií (Investmentsteurgesetz), ktoré majú spolu za následok, že príjmy osôb s bydliskom v tomto členskom štáte pochádzajúce zo zahraničných investičných fondov podliehajú skôr paušálnemu zdaneniu v prípade nedodržania povinnosti transparentnosti a oznamovania informácií stanovených týmto zákonom ako zdaneniu na základe skutočných alebo odhadovaných hodnôt, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je zakázané článkom 63 ZFEÚ a ktoré nemožno odôvodniť potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členské štáty, ani potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol.

19 — Pozri rozsudok Meilicke a i., už citovaný (body 43 a 44). Pozri v tomto zmysle tiež, už citované rozsudky Baxter a i., (body 19 a 20); Laboratoires Fournier (bod 25); ELISA (bod 96); Persche (bod 53), a Komisia/Portugalsko (bod 46).

20 — Rozsudok už citovaný (body 43 a 44).