NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
YVES BOT
prednesené 9. decembra 2010[1]

1. Cieľom tohto prejudiciálneho konania je opäť posúdenie súladu daňovej právnej úpravy členského štátu, ktorá vyhradzuje priznanie daňovej výhody daňovým rezidentom, s právom Spoločenstva.

2. Ide o nemeckú právnu úpravu, podľa ktorej výlučne daňoví rezidenti majú právo odpočítať si od svojich zdaniteľných príjmov rentu splatnú rodičovi v dôsledku prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti, a to postúpením alebo predčasným dedením počas života poručiteľa. Podľa tejto právnej úpravy nie je daňový nerezident, ktorý poberá v Nemecku nájomné z tejto nehnuteľnosti, oprávnený odpočítať si od svojich príjmov z prenájmu zdaniteľných v Nemecku takúto rentu, ak toto nájomné tvorí len malú časť jeho celkových príjmov.

3. Nemecké daňové úrady sa totiž domnievajú, že uvedenú rentu nie je možné považovať za náklady priamo súvisiace s príjmami z prenájmu poberanými v Nemecku, ale za osobnú povinnosť, ktorá musí byť zohľadnená pri stanovení dane, ktorú má daňovník odviesť v členskom štáte svojho bydliska.

4. V týchto návrhoch začínam tým, že uvediem, že za okolností sporu vo veci samej musí byť súlad dotknutej právnej úpravy s právom Spoločenstva posúdený z hľadiska voľného pohybu kapitálu. Ďalej vysvetlím dôvody, na základe ktorých musí byť podľa môjho názoru renta splatná rodičovi v dôsledku prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti, ak skutočnosťou vedúcou k jej vzniku je takýto prevod vlastníckeho práva, považovaná za náklady priamo súvisiace s nájomným pochádzajúcim z tejto nehnuteľnosti, takže sa daňovníci nerezidenti vzhľadom na túto rentu nachádzajú v situácii, ktorá je porovnateľná so situáciou daňovníkov rezidentov.

5. Z toho vyvodím, že predmetná právna úprava tak zahŕňa nepriamu diskrimináciu, ktorá, pokiaľ nie je odôvodnená, spôsobuje, že táto právna úprava je v rozpore s voľným pohybom kapitálu.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

I — Právny rámec

6. Podľa článku 56 ods. 1 ES sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi.

7. Článok 58 ods. 1 písm. a) ES stanovuje, že článok 56 ES sa nedotýka práva členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia svojich daňových zákonov, ktoré rozlišujú medzi daňovníkmi, ktorí sa nenachádzajú v rovnakej situácii, podľa ich bydliska.

8. Podľa článku 58 ods. 3 ES však takéto ustanovenia nesmú byť nástrojom svojvoľnej diskriminácie ani skrytého obmedzovania voľného pohybu kapitálu vymedzeného v článku 56 ES.

II — Skutkový stav v konaní vo veci samej a vnútroštátne právo

9. Žalobca, nemecký štátny príslušník, má bydlisko v Belgicku a v tomto členskom štáte je zamestnaný. V priebehu roku 2002 dosiahol z titulu zamestnania hrubý príjem 67 679,03 eura.

10. V rokoch 1992 a 2002 žalobca nadobudol od svojich rodičov alebo z dôvodu predčasného dedenia počas života poručiteľa dostal od rodičov do výlučného vlastníctva alebo spoluvlastníctva so svojím bratom rôzne nehnuteľnosti, v dôsledku čoho jeho brat a on museli od 1. decembra 2002 vyplácať mesačnú rentu 1 000 eur.

11. Tieto transakcie Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Dolné Sasko) opísal nasledujúcim spôsobom:

„Zmluvou uzatvorenou vo forme notárskej zápisnice z 27. apríla 1992 žalobca nadobudol od svojich rodičov pozemok v Hamelne, Wilhelmplatz 7, ktorý bol zaťažený užívacím právom rodičov. Ďalšou zmluvou z 2. decembra 2002 došlo k ďalším prevodom pozemkov z matky na žalobcu a na jeho brata Hermanna v rámci predčasného dedenia počas života poručiteľa. Parcela v Hamelne, Pyrmonter Str. 28, bola prevedená na brata žalobcu. Dohodli sa na povinnosti platiť rentu vo výške 1 000 eur mesačne. Dňom prevodu majetku a ťárch bol 1. november 2002. Žalobcov brat bol spoluvlastníkom pozemkov v Pötzene, Dorfe a Höxteri 1, 1A. K týmto pozemkom žalobca nadobudol od svojho brata ideálnu polovicu taktiež k 1. novembru 2002. Užívacie práva matky k rôznym pozemkom, ktoré do tohto momentu existovali, boli premenené na rentu, podľa ktorej mal žalobca – tak ako

aj jeho brat – povinnosť platiť matke 1 000 eur mesačne.“

12. V priebehu roka 2002 žalobca dosiahol príjmy z prenájmu týchto pozemkov vo výške 2 785 eur a 749,50 eura. V rámci zdanenia týchto príjmov z prenájmu v Nemecku nebola odpočítaná renta 1 000 eur vyplácaná žalobcom.

13. Podľa platného nemeckého práva je táto renta odpočítateľná ako mimoriadny výdavok v zmysle § 10 ods. 1 bodu 1a) zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) [2]. Podľa § 50 ods. 1 štvrtej vety EStG sa však tento odpočet nevzťahuje na daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou na území Spolkovej republiky Nemecko, teda na daňovníkov nerezidentov.

14. Vnútroštátny súd upresňuje:

„Žalobca má svoje bydlisko výlučne v Belgicku. V Nemecku má teda len obmedzenú daňovú povinnosť zo svojich príjmov v tuzemsku. Na základe § 49 ods. 1 bodu 6 EStG k týmto príjmom patria príjmy z prenájmu pozemkov v spoluvlastníctve, ako aj z pozemku vo Wilhelmplatz 7, ktorý vlastní len žalobca. Žalobca si na rozdiel od osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou nemôže znížiť príjem podľa § 50 ods. 1 štvrtej vety EStG... o uvedenú rentu ako mimoriadny výdavok podľa § 10 ods. 1 bodu 1a) EStG....“

15. Nemecká vláda predložila nasledujúce dodatočné informácie:

16. Článok 50 ods. 1 prvá a štvrtá veta EStG stanovuje:

„Daňovníci s obmedzenou daňovou povinnosťou sú oprávnení odpočítať si od dane prevádzkové náklady (§4 ods. 4 až 8) alebo náklady na dosiahnutie príjmu (§ 9) len v prípade, že tieto náklady hospodársky súvisia s príjmami pochádzajúcimi z tuzemska.... Ostatné ustanovenia § 34 a § 9a, 10, 10a, 10c, § 16 ods. 4, § 20 ods. 4, § 24a, 32, § 32a ods. 6, § 33, 33a, 33b, a 33c sa nepoužijú.“

17. Prevádzkové náklady sú vymedzené v § 4 ods. 4 EStG ako „výdavky spôsobené prevádzkou“. Nákladmi na dosiahnutie príjmu sú podľa § 9 ods. 1 prvej vety EStG „výdavky

2 — BGBl. 2002 I, s. 4245, ďalej len „EStG“.

vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov“.

18. Mimoriadne výdavky sú vymedzené v § 10 ods. 1 bode 1a) EStG takto:

„Mimoriadnymi výdavkami sú nasledujúce výdavky v prípade, že nie sú prevádzkovými nákladmi ani nákladmi na dosiahnutie príjmu:

…

1a) renty vyplývajúce z osobitných povinností a pravidelné platby, ktoré hospodársky nesúvisia s príjmami, ktoré tvoria základ dane.“

19. Vyživovacie renty (renty alebo pravidelné platby) sú opakujúce sa plnenia súvisiace s postúpením jednej alebo viacerých nehnuteľností vo forme predčasného dedenia počas života poručiteľa (postúpenie majetku). Plnenia nie sú protiplnením za postúpenie majetku ani nákladmi na nadobudnutie nehnuteľnosti, ale prípadne mimoriadnymi výdavkami v zmysle § 10 ods. 1 bodu 1a) EStG.

20. Pri tejto transakcii musí byť postupníkovi podľa vôle zmluvných strán aspoň čiastočne bezodplatne poskytnuté dispozičné právo (darovanie). Renta alebo pravidelná platba musí byť stanovená v závislosti od vyživovacích potrieb postupcu.

21. Pri postúpeniach, v ktorých sú jednou zmluvnou stranou rodičia, sa predpokladá, pokiaľ sa nepreukáže opak, že opakujúce sa plnenia boli stanovené nezávisle od hodnoty majetku výlučne v závislosti od vyživovacích potrieb príjemcu a od všeobecnej hospodárskej schopnosti dlžníka. Rodičia predstavujú typický prípad „vyživovacej solidarity“ požadovanej v tejto súvislosti.

22. Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) charakterizoval postúpenie, na základe ktorého vznikajú vyživovacie renty, takto:

„V občianskom práve je zmluva o prevode majetku zmluvou, na základe ktorej rodičia vzhľadom na budúce vysporiadanie dedičstva postúpia svoj majetok, konkrétne svoj podnik alebo nehnuteľnosť, jednému alebo viacerým dedičom, a zároveň si vyhradia... dostatočné prostriedky na obživu. Osobitosť zmluvy o prevode majetku spočíva v skutočnosti, že nasledujúcej generácii umožňuje formou predčasného nadobudnutia dedičstva využívať hospodársku jednotku prinajmenšom čiastočne na zabezpečenie svojich hmotných potrieb a pritom prinajmenšom čiastočne zaistiť živobytie postupcu čerpaním z postúpeného majetku. Keďže zmluva o prevode majetku je zároveň darovaním, odlišuje sa od zmluvy, v ktorej sa záväzky vyplácať dôchodok prijímajú na synalagmatickom základe

(BFHE 161, 317, 326f, BStBl. II 1990, 8472, písm. C. II. 1.a).“

23. Okrem toho z judikatúry Bundesfinanzhof vyplýva, že vyživovacie renty objektívne súvisiace s postúpením sa zaraďujú medzi mimoriadne výdavky [§ 10 ods. 1 bod 1a) EStG] a opakujúce sa plnenia (§ 22 ods. 1 EStG), pokiaľ si postupca v skutočnosti vyhradí formou vyživovacích rent príjmy zo svojho majetku, ktoré musia byť naďalej dosahované postupníkom majetku. Tieto plnenia sa odlišujú od jednoduchých vyživovacích dôchodkov uvedených v § 12 ods. 1 EStG na základe toho, že sa považujú za vyhradené príjmy z majetku. Keďže vyživovacie renty nie sú protiplnením nadobúdateľa, nesmú byť stanovené na základe hodnoty prevádzaného majetku [BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472, písm. C. II. 1.c)].

III — Návrh na začatie prejudiciálneho konania

24. Vnútroštátny súd sa zaoberá otázkou, či rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi zavedené vnútroštátnym právom je v súlade s právom Spoločenstva. Uvádza, že povinnosť vyplácať rentu je bremenom, ktoré zaťažuje príjmy žalobcu rovnakým spôsobom ako príjmy jeho brata, ktorý je daňovým rezidentom, keďže jeden aj druhý majú rovnakú povinnosť daňovo priznať svoje príjmy pochádzajúce z nehnuteľností, ktoré sa nachádzajú v Nemecku.

25. Niedersächsisches Finanzgericht preto rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Je v rozpore s článkami 56 ES a 12 ES, ak si člen rodiny s obmedzenou daňovou povinnosťou na území Spolkovej republiky Nemecko nemôže na rozdiel od zdaniteľnej osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou odpočítať od svojich príjmov z prenájmu vyplácané renty ako mimoriadne výdavky?“

IV — Analýza

A — *O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania*

26. Nemecká vláda tvrdí, že tento návrh na začatie prejudiciálneho konania je neprípustný. Podľa tejto vlády vnútroštátny súd na jednej strane dostatočne nevymedzil skutkový rámec, pokiaľ ide o spôsoby postúpenia nehnuteľného majetku na žalobcu, zánik existujúcich užívacích práv a vyplácanie

mesačnej renty. Na druhej strane neposkytol dostatočné informácie o obsahu a výklade vnútroštátnej právnej úpravy týkajúcej sa mimoriadnych výdavkov a o tom, ako sa tieto výdavky odlišujú od prevádzkových nákladov a nákladov na dosiahnutie príjmu.

27. S námietkami nemeckej vlády nesúhlasím.

28. Ako táto vláda pripomenula, podľa ustálenej judikatúry nevyhnutnosť dopracovať sa k výkladu práva Spoločenstva, ktorý bude pre vnútroštátny súd užitočný, vyžaduje, aby súd definoval skutkový a právny rámec, do ktorého zasadí svoje otázky, alebo aby prinajmenšom vysvetlil faktické okolnosti, na ktorých sú tieto otázky založené. Je takisto nepochybné, že informácie poskytnuté v návrhoch na začatie prejudiciálneho konania nemajú len umožniť Súdnemu dvoru dať užitočné odpovede, ale aj poskytnúť vládam členských štátov, ako aj iným dotknutým účastníkom konania možnosť predložiť pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie. V dôsledku toho je úlohou Súdneho dvora dbať na to, aby bola táto možnosť zachovaná s prihliadnutím na skutočnosť, že podľa tohto ustanovenia sa oprávneným subjektom doručujú len návrhy na začatie prejudiciálneho konania. [3]

29. Je takisto pravda, že návrh na začatie prejudiciálneho konania neuvádza veľmi podrobné údaje o podmienkach, za ktorých boli realizované postúpenia nehnuteľností a za ktorých boli užívacie práva premenené na mesačnú rentu. Opis vnútroštátneho práva je tu tiež menej podrobný ako opis, ktorý predložila nemecká vláda vo svojich písomných pripomienkach.

30. Zastávam názor, že údaje obsiahnuté v návrhu na začatie prejudiciálneho konania o právnom a skutkovom rámci sporu vo veci samej sú dostatočné na to, aby účastníkom konania, ktorí majú právo sa v tomto konaní vyjadriť, umožnili predložiť ich pripomienky Súdnemu dvoru a poslednému menovanému umožnili podať odpoveď vnútroštátnemu súdu, ktorá bude užitočná pri riešení tohto sporu.

31. Na základe týchto údajov možno pochopiť, že predmetná vnútroštátna právna úprava vyhradzuje daňovníkom rezidentom výhodu spočívajúcu v tom, že si môžu odpočítať od svojich zdaniteľných príjmov rentu splatnú rodičovi v dôsledku prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti postúpením alebo predčasným dedením počas života poručiteľa. Z opisu skutkového stavu možno tiež vyvodiť, že výška spornej renty nezodpovedá hospodárskej hodnote postúpenej alebo darovanej nehnuteľnosti. Z toho napokon vyplýva, že vnútroštátnemu súdu je predložený

3 — Rozsudky z 21. septembra 1999, Albany, C-67/96, Zb. s. I-5751, body 39 a 40, ako aj zo 16. decembra 2004, My, C-293/03, Zb. s. I-12013, bod 17 a citovaná judikatúra.

spor, v ktorom riešenie závisí od otázky, či je takéto rozdielne zaobchádzanie s daňovníkom rezidentom a daňovníkom nerezidentom v súlade s právom Spoločenstva.

32. Okrem toho je potrebné tiež zdôrazniť, že okrem žalobcu a nemeckej vlády podali písomné pripomienky aj francúzska vláda a Komisia, pričom ich obsah potvrdzuje, že títo vedľajší účastníci konania boli schopní pochopiť skutkový a právny kontext sporu vo veci samej.

33. Zastávam teda názor, že tento návrh na začatie prejudiciálneho konania musí byť napriek nepresnostiam vyhlásený za prípustný.

B — *O veci samej*

34. Vnútroštátny súd sa zaoberá otázkou, či je dotknutá právna úprava v súlade s článkami 56 ES a 12 ES. V podstate sa tiež pýta, či sa tieto články majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej potomok s obmedzenou daňovou povinnosťou v tuzemsku, ktorý vypláca svojim rodičom rentu v dôsledku prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam, nie je oprávnený odpočítať si túto rentu od príjmov z prenájmu týchto nehnuteľností, kým takáto možnosť existuje v prospech daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou.

35. Na úvod uvediem, že súlad tejto právnej úpravy s právom Spoločenstva musí byť posúdený výlučne podľa ustanovení Zmluvy ES týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu. Ďalej vysvetlím dôvody, na základe ktorých takáto právna úprava podľa môjho názoru predstavuje obmedzenie, ktoré je v rozpore s touto slobodou pohybu.

1. Uplatniteľná sloboda pohybu

36. Na úvod je potrebné pripomenúť, že aj keď si členské štáty až dodnes zachovali svoje právomoci v oblasti priamych daní, napriek tomu musia podľa ustálenej judikatúry pri ich vykonávaní dodržiavať záväzky, ktoré prijali v rámci Európskeho spoločenstva, a najmä

zásady a slobody voľného pohybu stanovené Zmluvou. [4]

37. Pokiaľ ide v prejednávanej veci o uplatňovanie článku 12 ES, ktorý stanovuje všeobecnú zásadu zákazu akejkoľvek diskriminácie založenej na štátnej príslušnosti, z judikatúry vyplýva, že tento článok sa samostatne uplatňuje len v situáciách upravených právom Spoločenstva, pri ktorých Zmluva ES nestanovuje osobitné pravidlá zákazu diskriminácie. [5]

38. Článok 56 ES, o ktorom sa vnútroštátny súd zmienil vo svojej prejudiciálnej otázke a ktorý zakazuje diskrimináciu v osobitnej oblasti pohybu kapitálu, sa však v spore vo veci samej bude uplatňovať. Z judikatúry totiž vyplýva, že právna úprava členského štátu týkajúca sa zdanenia príjmov z prenájmu plynúcich daňovníkom nerezidentom patrí do pôsobnosti voľného pohybu kapitálu. [6]

39. Táto judikatúra vychádza zo skutočnosti, že investície do nehnuteľností sú uvedené medzi kapitálovými pohybmi vymenovanými v nomenklatúre uvedenej v prílohe I smernice Rady 88/361/EHS [7], ktorá si zachováva informatívnu hodnotu na účely určenia rozsahu pôsobnosti článku 56 ES. [8] Nadobudnutie nehnuteľností nachádzajúcich sa v Nemecku žalobcom, ktorý má bydlisko v Belgicku, teda predstavuje kapitálový pohyb. [9]

40. Z tejto nomenklatúry a judikatúry takisto vyplýva, že prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnosti v dôsledku dedenia alebo darovania občanovi Únie s bydliskom v inom členskom štáte tiež predstavuje kapitálový pohyb. [10]. Z tejto judikatúry logicky vyplýva, že prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam formou predčasného dedenia počas života poručiteľa, pokiaľ takýto prevod rovnako ako v prejednávanej veci vykazuje cezhraničný prvok týkajúci sa bydliska príjemcu v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom sa tieto nehnuteľnosti nachádzajú, patrí do pôsobnosti článku 56 ES.

4 — Rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 21, ako aj z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 19 a citovaná judikatúra.

5 — Rozsudok z 11. októbra 2007, Hollmann, C-443/06, Zb. s. I-8491, bod 28 a citovaná judikatúra.

6 — Rozsudok zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 24.

7 — Smernica z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10).

8 — Pozri rozsudky zo 6. decembra 2007, Federconsumatori a i., C-463/04 a C-464/04, Zb. s. I-10419, bod 20, ako aj z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 38.

9 — Rozsudok z 11. decembra 2003, Barbier, C-364/01, Zb. s. I-15013, bod 58.

10 — Pokiaľ ide o dedenie, pozri rozsudky z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 42, a zo 17. januára 2008, Jäger, C-256/06, Zb. s. I-123, body 25 až 27. Pokiaľ ide o darovanie, pozri rozsudok z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, bod 27.

41. V dôsledku toho sa tento článok bude uplatňovať v prejednávanej veci, ako sa na tom zhodujú zúčastnené strany, a preto navrhujem, aby Súdny dvor obmedzil skúmanie predloženej otázky na výklad tohto článku.

2. Existencia neodôvodneného obmedzenia

42. Otázka, ktorá je centrom prejednávanej veci, sa týka toho, či sa má renta, ktorú musí žalobca vyplácať, považovať za náklady priamo súvisiace s nájomným, ktoré dostáva v Nemecku, alebo sa musí považovať za osobnú povinnosť.

43. Táto otázka totiž vzniká preto, že články 56 ES až 58 ES zakazujú členskému štátu stanovovať rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi, ak sa obe tieto kategórie daňovníkov nachádzajú v rovnakej situácii.

44. Ako pripomína francúzska vláda, v oblasti priamych daní sa pritom pripúšťa, že daňovníci rezidenti a daňovníci nerezidenti sa v zásade nachádzajú v rozdielnych situáciách. [11] Príjem dosahovaný daňovníkom nerezidentom teda najčastejšie tvorí len časť jeho celkového príjmu sústredeného v mieste jeho bydliska. Okrem toho členský štát, v ktorom má tento daňovník bydlisko, môže najlepšie poznať osobnú a rodinnú situáciu daňovníka, a tak určiť jeho daňovú schopnosť. Daňovník nerezident teda nemôže v zásade dôvodne vytýkať členskému štátu, v ktorom poberá len malú časť svojich príjmov, že mu odmietol priznať daňovú výhodu založenú na jeho osobnej a rodinnej situácii, ako je odpočítanie výživného, ktoré musí vyplácať, pretože táto povinnosť prislúcha členskému štátu, v ktorom má bydlisko. [12]

45. Podľa ustálenej judikatúry má členský štát, z ktorého pochádzajú príjmy daňovníka nerezidenta, povinnosť prihliadať na jeho osobnú a rodinnú situáciu len v prípade, že tento daňovník dosahuje všetky alebo takmer všetky zdaniteľné zdroje v tomto členskom štáte. [13]

46. V prejednávanej veci je zrejmé, že nájomné poberané žalobcom v Nemecku tvorí len malú časť jeho zdaniteľných príjmov, pretože podľa údajov poskytnutých vnútroštátnym súdom žalobca dosahoval viac ako 90 % svojich príjmov v Belgicku, kde má bydlisko. Z toho vyplýva, že ak by sa mala sporná renta považovať za osobnú povinnosť porovnateľnú

11 — Rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 31, a z 18. marca 2010, Gielen, C-440/08, Zb. s. I-2323, bod 43.

12 — Rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 32, a z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, body 99 až 102.

13 — Rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 36, a zo 16. októbra 2008, Renneberg, C-527/06, Zb. s. I-7735, bod 61.

s výživným, potom by žalobca nemal nemeckému daňovému úradu vytýkať, že mu ju odmieta odpočítať od jeho príjmov z prenájmu zdaniteľných v Nemecku.

47. Žalobca môže naproti tomu dôvodne požadovať takýto odpočet, ak takúto rentu možno považovať za náklady priamo súvisiace s týmto nájomným. Z judikatúry totiž vyplýva, že v súvislosti s týmito nákladmi sa daňovníci rezidenti a daňovníci nerezidenti nachádzajú v porovnateľných situáciách, a preto sa s nimi musí zaobchádzať rovnakým spôsobom. [14]

48. Nemecká a francúzska vláda tvrdia, že táto judikatúra sa na spornú rentu nevzťahuje z dôvodov, ktoré možno zhrnúť nasledujúcim spôsobom.

49. Nemecká vláda uvádza, že jej vnútroštátne právo uplatňuje kritérium priamej súvislosti. Podľa § 50 ods. 1 prvej vety EStG je daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou oprávnený odpočítať si prevádzkové náklady, teda výdavky spôsobené prevádzkou, ako aj náklady na dosiahnutie príjmu, teda výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu.

50. V prejednávanej veci je však zrejmé, že predmetná renta nie je nákladom na dosiahnutie príjmu, ale mimoriadnym výdavkom v zmysle § 10 EStG. Táto renta totiž nie je protiplnením za nadobudnutie nehnuteľností. Jej výška bola stanovená bez ohľadu na hodnotu nehnuteľností, podľa vyživovacích potrieb príjemcu a podľa všeobecnej hospodárskej schopnosti dlžníka. Táto renta je výsledkom dohody v kruhu rodiny. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že si matka žalobcu priala postúpiť svoj nehnuteľný majetok a zároveň chcela zaistiť pokrytie svojich vyživovacích potrieb.

51. Nemecká vláda z toho vyvodzuje, že v tomto prípade neexistuje žiadna priama súvislosť medzi príjmami z prenájmu poberaných U. Schröderom a rentou, ktorú vyplácal svojej matke, pretože táto renta nie je neoddeliteľná od týchto príjmov v zmysle bodu 25 už citovaného rozsudku Centro Equestre da Lezíria Grande.

52. Treba tiež uviesť, že Súdny dvor v bode 22 už citovaného rozsudku Conijn rozhodol, že náklady na daňové poradenstvo, kvalifikované aj ako mimoriadne výdavky v zmysle § 10 EStG, boli priamo spojené s poberaním príjmov podliehajúcich obmedzenej daňovej povinnosti. Vo veci, v ktorej bol vydaný

14 — Rozsudky z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 27; zo 6. júla 2006, Conijn, C-346/04, Zb. s. I-6137, body 20 až 24, a z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Zb. s. I-1425, body 23 až 25.

tento rozsudok, však existoval určitý druh nevyhnutnej súvislosti, takže tieto výdavky museli byť takmer nutne vynaložené na dosiahnutie týchto príjmov a tvorili skôr náklady na dosiahnutie príjmu ako mimoriadne výdavky. Renta dotknutá vo veci samej naproti tomu nie je charakteristickým alebo právnym následkom poberania príjmov z prenájmu, ale je založená na rodinných vzťahoch U. Schrödera.

53. Francúzska vláda takisto spochybňuje existenciu priamej súvislosti medzi rentou vyplácanou žalobcom a jeho príjmami z prenájmu.

54. Táto vláda v súvislosti s predmetom a obsahom § 10 ods. 1 bodu 1a) EStG tvrdí, že rentu, na ktorú sa vzťahuje toto ustanovenie, nemožno považovať za priame hospodárske protiplnenie za to, že sa matka žalobcu vzdala svojho užívacieho práva k prenajatým nehnuteľnostiam. Francúzska vláda tiež zdôrazňuje, že výška renty vyplácanej žalobcom nie je v priamom pomere k výške jeho príjmov z prenájmu. Podľa tejto vlády nie je medzi výškou renty vyplácanej žalobcom a príjmami z prenájmu žiadna priama hospodárska súvislosť, pretože tieto nehnuteľnosti by nemuseli generovať takéto príjmy alebo ich výška by mohla byť naopak veľmi vysoká, pričom by sa výška renty nezmenila.

55. So stanoviskom týchto vlád nesúhlasím. Rovnako ako Komisia zastávam názor, že v prípade renty, ktorú žalobca vypláca svojej matke v dôsledku prevodu vlastníckeho práva k viacerým nehnuteľnostiam nachádzajúcim sa v Nemecku, sa možno domnievať, že renta priamo súvisí s nájomným z týchto nehnuteľností, a to z nasledujúcich dôvodov.

56. Zo skúmania rozsudkov, ktoré citovali účastníci konania vo svojich písomných pripomienkach, vyplýva, že Súdny dvor potvrdil existenciu priamej súvislosti medzi príjmami a výdavkami daňovníka nerezidenta za nasledujúcich okolností.

57. V už citovanom rozsudku Gerritse išlo o náklady na dosiahnutie príjmu vynaložené hudobníkom, holandským štátnym príslušníkom, v rámci plnenia uskutočneného v rozhlasovej stanici v Nemecku a zdaneného v tomto členskom štáte. Súdny dvor sa domnieval, že tieto náklady na dosiahnutie príjmu „priamo súvisia s činnosťou, z ktorej plynú príjmy zdaniteľné v Nemecku, takže rezidenti a nerezidenti sa v tomto ohľade nachádzajú v porovnateľnej situácii“ [15].

58. V už citovanom rozsudku Conijn Súdny dvor rozšíril túto analýzu na náklady na

15 — Bod 27 uvedeného rozsudku.

daňové poradenstvo vynaložené daňovníkom nerezidentom v Nemecku na podanie daňového priznania týkajúceho sa jeho príjmov dosiahnutých v tomto členskom štáte. Uviedol, že povinnosť podať daňové priznanie vyplýva zo skutočnosti, že táto osoba dosahuje v uvedenom členskom štáte príjmy. Súdny dvor z toho vyvodil, že tieto náklady priamo súvisia s príjmami zdanenými v Nemecku, a tak rovnakou mierou zaťažujú príjmy všetkých daňovníkov bez ohľadu na to, či sú rezidenti, alebo nerezidenti. [16] Súdny dvor dodal, že daňovníci rezidenti a daňovníci nerezidenti sa nachádzajú v porovnateľnej situácii s ohľadom na zložitosť vnútroštátneho daňového práva a že právo na odpočet, ktorého cieľom je nahradiť náklady vynaložené v rámci daňového poradenstva priznané daňovníkom rezidentom, sa musí uplatňovať rovnako aj na daňovníkov nerezidentov, ktorí čelia rovnakej zložitosti vnútroštátneho daňového systému. [17]

59. V už citovanom rozsudku Centro Equestre da Lezíria Grande nakoniec Súdny dvor upresnil, že pojem „prevádzkové náklady priamo súvisiace s príjmami dosiahnutými v členskom štáte, v ktorom dochádza k výkonu činnosti“, je potrebné chápať ako náklady, ktoré priamo hospodársky súvisia s výkonom činnosti vedúcej k zdaneniu v tomto štáte a ktoré nemožno od tejto činnosti oddeliť, ako sú napríklad náklady na cestovné a ubytovanie, bez ohľadu na miesto a čas, kedy boli tieto náklady vynaložené. [18]

16 — Bod 22 uvedeného rozsudku.
17 — Tamže, bod 23.
18 — Bod 25 uvedeného rozsudku.

60. Pri skúmaní tejto judikatúry som dospel k názoru, že rozhodujúcim určujúcim kritériom na to, či sa má výdavok považovať za osobnú povinnosť, alebo za náklady priamo súvisiace so zdaniteľnými príjmami, je skutočnosť, na základe ktorej tento výdavok vzniká. Výdavok je potrebné považovať za náklad priamo súvisiaci s týmito príjmami, ak je skutočnosťou vedúcou k jeho vzniku činnosť, ktorá umožnila dosiahnuť uvedené príjmy, a nie osobná situácia daňovníka.

61. V prejednávanej veci, ako zdôrazňuje Komisia, mohli byť príjmy z prenájmu dosiahnuté žalobcom len vďaka prevodu vlastníckeho práva k predmetných nehnuteľnostiam a k tomuto prevodu mohlo dôjsť len za protiplnenie formou vyplácania predmetnej renty.

62. Je zrejmé, že výška tejto renty, ako vyplýva z dokumentov v spise, nezodpovedá hospodárskej hodnote prevedených nehnuteľností. Ako uvádza nemecká vláda, jej výška mohla byť stanovená spoločnou dohodou medzi účastníkmi v rámci rodiny s prihliadnutím na potreby darcu a zároveň na hospodársku schopnosť obdarovaného. Táto skutočnosť však nič nemení na tom, že obdarovaný musí prijať záväzok vyplácať uvedenú rentu, aby mohol získať vlastnícke právo k nehnuteľnostiam rodičov, a v dôsledku toho nájomné plynúce z týchto nehnuteľností.

63. Inými slovami, bez vyplácania renty by žalobca nemohol získať vlastnícke právo k prenajímaným nehnuteľnostiam, a teda ani z nich plynúce príjmy z prenájmu.

64. V prejednávanej veci je teda podľa môjho názoru rozhodujúcim kritériom skutočnosť, že pri dotknutej rente je skutočnosťou vedúcou k jej vzniku prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam, z ktorých pochádzajú príjmy z prenájmu v Nemecku, a nielen samotná povinnosť poskytnúť pomoc, ktorú majú deti voči svojim rodičom. Keďže skutočnosťou vedúcou k vzniku spornej renty je prevod vlastníckeho práva k prenajatým nehnuteľnostiam, čo musí preveriť vnútroštátny súd, zastávam názor, že táto renta sa má považovať za náklady priamo súvisiace s nájomným plynúcim z týchto nehnuteľností.

65. Táto analýza nie je podľa môjho názoru v rozpore so skutočnosťou, že na rozdiel od nákladov na dosiahnutie príjmu a nákladov na daňové poradenstvo, ktorých sa týkali už citované rozsudky Gerritse a Conijn, by sporná renta musela byť vyplácaná aj v prípade, že by žalobca nehnuteľnosti neprenajal a nemal by v Nemecku žiadny zdaniteľný príjem.

66. Podľa mňa je dôležité to, že pokiaľ majú daňovníci nerezidenti tieto príjmy z prenájmu, sú zdaňovaní rovnako ako daňovníci rezidenti a že bez záväzku vyplácať rentu darcovi nehnuteľností by nemohli získať vlastnícke právo k týmto nehnuteľnostiam, a teda dávať ich do prenájmu.

67. Z toho vyplýva, pokiaľ bude Súdny dvor s mojím stanoviskom súhlasiť, že daňovníci nerezidenti, ako je žalobca, sa vzhľadom na takúto rentu nachádzajú v rovnakej situácii ako daňovníci rezidenti. Vnútroštátna právna úprava v rozsahu, v akom vyhradzuje možnosť odpočítať si túto rentu od príjmov zdaniteľných v Nemecku výlučne daňovníkom rezidentom, sa teda zdá byť v rozpore s článkom 56 ES.

68. Okrem toho nemecká vláda nepredložila žiadne odôvodnenie tohto rozdielneho zaobchádzania.

69. V dôsledku toho navrhujem odpovedať na otázku položenú vnútroštátnym súdom, že článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že právna úprava členského štátu, podľa ktorej potomok s obmedzenou daňovou povinnosťou na území tohto štátu, ktorý vypláca svojim rodičom rentu v dôsledku prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam formou postúpenia alebo predčasného dedenia počas života poručiteľa, nie je na rozdiel od daňovníka rezidenta oprávnený odpočítať si túto rentu z príjmov z prenájmu plynúcich z týchto nehnuteľností, je v rozpore s ustanoveniami tohto článku v prípade, ak je skutočnosťou vedúcou k vzniku tejto renty tento prevod vlastníckeho práva.

V — Návrh

70. S ohľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na otázku položenú Niedersächsisches Finanzgericht nasledujúcim spôsobom:

Článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že právna úprava členského štátu, podľa ktorej potomok s obmedzenou daňovou povinnosťou na území tohto štátu, ktorý vypláca svojim rodičom rentu v dôsledku prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam formou postúpenia alebo predčasného dedenia počas života poručiteľa, nie je na rozdiel od daňovníka rezidenta oprávnený odpočítať si túto rentu z príjmov z prenájmu plynúcich z týchto nehnuteľností, je v rozpore s ustanoveniami tohto článku v prípade, ak je skutočnosťou vedúcou k vzniku tejto renty tento prevod vlastníckeho práva.