STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 9. března 2006 [1]

1. Touto předběžnou otázkou je Soudní dvůr žádán, aby určil, zda právo Společenství brání tomu, aby státnímu příslušníku členského státu, který částečně podléhá dani z příjmů v jiném členském státě, v daném případě ve Spolkové republice Německo, bylo znemožněno odečíst ze svého zdanitelného příjmu náklady na daňové poradenství, které vynaložil za účelem splnění svých daňových povinností v posledně uvedeném členském státě, zatímco daňový poplatník, jehož příjmy jsou plně zdanitelné v tomtéž členském státě, odpočet takových nákladů uplatnit může.

I – Vnitrostátní právní rámec

2. Podle zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz), v jeho znění z roku 1997 (dále jen „EStG 1997") [2], je třeba rozlišovat mezi daňovými poplatníky, kteří plně podléhají dani z příjmů, a daňovými poplatníky, kteří této dani podléhají částečně. Daňoví poplatníci částečně podléhající dani se od dříve jmenovaných liší tím, že nemají pobyt ani obvyklé bydliště v Německu a podléhají zde dani pouze z příjmů dosažených v tomto členském státě.

3. K těmto příjmům z německého zdroje patří podle čl. 49 odst. 1 bodu 2 písm. a) EStG 1997 příjmy plynoucí z řemeslné, průmyslové nebo obchodní činnosti.

4. Článek 50 odst. 1 EStG 1997 obsahuje zvláštní ustanovení vztahující se na daňové poplatníky částečně podléhající dani z příjmů v Německu. Z něj zejména vyplývá, že tito daňoví poplatníci nemohou odečíst ze svého zdanitelného příjmu „výjimečné výdaje", jako jsou náklady na daňové poradenství [3], zatímco daňoví poplatníci plně podléhající dani mohou takové náklady odečíst na základě čl. 10 odst. 1 bodu 6 EStG 1997.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — BGBl. 1997 I, s. 823 a násl.

3 — Viz čl. 50 odst. 1 pátou větu EStG 1997.

5. Dále je třeba upřesnit, že v posledně uvedeném článku se rozlišuje mezi výdaji spadajícími do kategorie „výjimečných výdajů" a výdaji, které tvoří „provozní náklady" nebo „podnikatelské náklady".

II – Spor v původním řízení

6. Robert H. Conijn, nizozemské státní příslušnosti s bydlištěm v Nizozemsku, pobíral v roce 1998 na základě své účasti v komanditní společnosti založené podle německého práva prostřednictvím zděděného spoluvlastnického podílu příjmy plynoucí z německého zdroje průmyslové a obchodní povahy ve výši 146 373,50 DEM. Tato částka představovala méně než 90 % celosvětového příjmu R. H. Conijna.

7. Ve svém daňovém přiznání za rok 1998 R. H. Conijn odečetl částku 1 046 DEM odpovídající nákladům na daňové poradenství, které vynaložil za účelem vyhotovení uvedeného daňového přiznání v Německu, jako „výjimečné výdaje" na základě čl. 10 odst. 1 bodu 6 EStG 1997.

8. Finanzamt Hamburg-Nord (dále jen „Finanzamt") odmítl povolit odpočet těchto nákladů opíraje se o čl. 50 odst. 1 pátou větu EStG 1997.

9. Robert H. Conijn podal proti rozhodnutí Finanzamt žalobu k Finanzgericht Hamburg. Tato žaloba byla rozsudkem ze dne 11. listopadu 2003 zamítnuta.

10. Žalobce v původním řízení podal opravný prostředek „Revision" u Bundesfinanzhof (Německo), jímž se domáhal, aby tento soud zrušil uvedený rozsudek a rozhodl, že náklady na daňové poradenství jsou odpočitatelné. Finanzamt navrhl, aby byl opravný prostředek zamítnut.

III – Předběžná otázka

11. Bundesfinanzhof ve svém předkládacím rozhodnutí uvádí, že rozdíl v zacházení mezi daňovými poplatníky, kteří jsou rezidenty, a těmi, kteří jsou nerezidenty, vyplývající z výše uvedených ustanovení EStG 1997, by mohl být v rozporu se základní svobodou přiznanou článkem 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES), a sice se svobodou usazování.

12. Nejprve konstatuje, že Soudní dvůr již několikrát rozhodl, že situace rezidentů a situace nerezidentů zpravidla nejsou srovnatelné, a že se tedy nárok na odpočet

související s osobní situací daňového poplatníka ve státě původu příjmů nemusí nutně vztahovat i na nerezidenty.

13. Dále s ohledem na judikaturu Soudního dvora poznamenává, že pouze v případě, kdy daňový poplatník částečně podléhající dani pobírá téměř veškeré své zdroje příjmů ve státě původu zdanitelných příjmů, se na něj vztahují v souladu se zásadou rovného zacházení daňová zvýhodnění spojená s jeho osobní či rodinnou situací. Podle předkládajícího soudu se však tato odchylka bezprostředně týká pouze omezené kategorie daňových zvýhodnění spojených s osobní nebo rodinnou situací daňového poplatníka, a nikoli „veškerých možných situací v soukromém životě".

14. Bundesfinanzhof v tomto ohledu podotýká, že odpočitatelnost nákladů na daňové poradenství je odůvodněna zejména takovými cíli, jako jsou dotace a pobídky, které nijak nesouvisejí s osobní situací daňového poplatníka. Jelikož musel daňový poplatník využít služeb daňového poradce z důvodu složitosti daňového práva, měl by obdržet jistou náhradu, která by zohlednila „nutné výdaje", které musel vynaložit a o které se snížily jeho příjmy. Tyto úvahy však neobjasňují, proč by mělo být toto daňové zvýhodnění odepřeno nerezidentům, přinejmenším v případě, kdy se daňové poradenství netýká daňového přiznání v členském státě, kde má daňový poplatník bydliště, nýbrž pouze daňového přiznání ve státě, odkud příjmy pocházejí.

15. Předkládající soud se domnívá, že i kdyby byly náklady na daňové poradenství považovány za náklady vynakládané v osobním životě, měl by německý zákonodárce, který se rozhodl povolit odpočet těchto nákladů, se tohoto svého rozhodnutí držet bez jakýchkoli vnitřních rozporů. Tyto náklady představují břemeno, které zatěžuje stejně tak příjmy nerezidenta jako příjmy rezidenta. Oba jsou totiž stejnou měrou povinni vyhotovit daňové přiznání.

16. Vzhledem k tomu, že měl Bundesfinanzhof z výše uvedených důvodů pochybnosti o slučitelnosti německého daňového právního předpisu, který je v projednávané věci použitelný, s právem Společenství, rozhodl se tedy přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 52 Smlouvy o založení Evropského společenství [nyní po změně článek 43 ES] tomu, aby bylo státnímu příslušníku jiného členského státu částečně podléhajícímu dani na území Spolkové republiky Německo zakázáno odečíst z částky jeho zdanitelného příjmu náklady na daňové poradenství, které vynaložil, jako výjimečné výdaje, zatímco daňový poplatník, jehož příjmy jsou plně zdanitelné, tak může učinit?"

IV – Analýza

17. Podstatou této otázky Bundesfinanzhof je, zda článek 52 Smlouvy brání tomu, aby státnímu příslušníku členského státu, který částečně podléhá dani z příjmů v jiném členském státě, v daném případě v Německu, bylo znemožněno odečíst ze svého zdanitelného příjmu náklady na daňové poradenství, které vynaložil za účelem splnění svých daňových povinností v posledně uvedeném členském státě, zatímco daňový poplatník, jehož příjmy jsou plně zdanitelné v tomtéž členském státě, odpočet takových nákladů uplatnit může.

18. Předem je třeba uvést, podobně jak to učinila Komise, že z popisu skutkového rámce provedeného předkládajícím soudem nelze zjistit, jaký je v projednávané věci rozsah účasti R. H. Conijna v komanditní společnosti založené podle německého práva.

19. Takový údaj by přitom mohl být užitečný pro určení relevantních článků Smlouvy použitelných v rámci sporu v původním řízení, tedy zda se má jednat o články týkající se svobody usazování, nebo o články o volném pohybu kapitálu.

20. Jak je známo, čl. 52 druhý pododstavec Smlouvy stanoví, že „[s]voboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků [...] za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení [...]“. Podle Soudního dvora „[t]ak vykonává své právo usazování státní příslušník členského státu, který má kapitálovou účast na společnosti usazené v jiném členském státě, která mu přiznává určitý vliv na rozhodování této společnosti a umožňuje mu určit její činnosti“ [4].

21. Jestliže naproti tomu tato posledně uvedená podmínka není splněna, použijí se pravidla týkající se volného pohybu kapitálu.

22. S ohledem na pochybnosti, které by mohla vzbudit otázka použitelnosti článku 52 Smlouvy v rámci sporu v původním řízení, a vzhledem k nedostatku upřesnění k tomuto bodu v předkládacím rozhodnutí je namístě připomenout, že podle Soudního dvora „v rámci řízení uvedeného v článku 234 ES, které je založeno na jasném oddělení funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, spadá veškeré posouzení skutkových

4 — Rozsudek ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 22). Viz rovněž v tomto smyslu rozsudky ze dne 5. listopadu 2002, Überseering (C-208/00, Recueil, s. I-9919, bod 77), a ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 37).

okolností do pravomoci vnitrostátního soudu“ [5]. Stačí tedy prohlásit, že v daném případě předkládající soud podle všeho dospěl k závěru, že článek 52 Smlouvy je použitelný na spor, který mu byl předložen, a že s ohledem na nedostatek rozhodných prvků, které by hovořily ve prospěch použitelnosti pravidel týkajících se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby Soudní dvůr provedl výklad normy, jíž se tento soud dovolává.

23. Uvedenému soudu přísluší ověřit, se zřetelem k tomu, jak Soudní dvůr v projednávané věci vyloží článek 52 Smlouvy, zda má R. H. Conijn díky své účasti v komanditní společnosti založené podle německého práva určitý vliv na rozhodování této společnosti a může určovat její činnosti. Pokud by tomu tak nebylo, vnitrostátní právní předpis, o nějž se ve sporu v původním řízení jedná, by se týkal volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 73 B Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES), a nikoli již svobody usazování, která je chráněna článkem 52 Smlouvy [6]. Přitom je však třeba zdůraznit, že v posledně uvedeném případě by odpověď Soudního dvora na projednávanou předběžnou otázku platila též pro oblast volného pohybu kapitálu, a to v tom rozsahu, v jakém je podstatou problému, jak uvidíme dále, zdali německá právní úprava, která osobám částečně podléhajícím dani neumožňuje odečíst náklady na daňové poradenství vynaložené pro soukromé účely, představuje diskriminaci zakázanou právem Společenství, či nikoli.

24. Na tomto místě je třeba odpovědět konkrétně na předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof.

25. Za tímto účelem je nutné nejprve připomenout, že se zákaz omezení svobody usazování platný pro členské státy vztahuje též na daňové předpisy. Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž platí, že i když za současného stavu práva Společenství nepatří oblast přímých daní jako taková do oblasti pravomoci Společenství, je nicméně pravda, že členské státy musí pravomoc, kterou si ponechaly, vykonávat v souladu s právem Společenství [7].

26. To zejména znamená, že se musejí „zdržet veškeré zjevné, nebo skryté diskriminace založené na státní příslušnosti“ [8]. Zásada rovného zacházení totiž zakazuje nejen zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také všechny skryté formy

5 — Rozsudek ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 41). Viz rovněž v tomto smyslu rozsudek ze dne 25. února 2003, IKA (C-326/00, Recueil, s. I-1703, bod 27 a uvedená judikatura).

6 — Viz v tomto smyslu usnesení Soudního dvora ze dne 8. června 2004, De Baeck (C-268/03, Sb. rozh. s. I-5961, body 25 a 26).

7 — Viz zejména výše uvedený rozsudek De Lasteyrie du Saillant, bod 44 a uvedená judikatura.

8 — Viz zejména rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16), a ze dne 12. prosince 2002, De Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 75).

diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku [9]. Soudní dvůr tudíž rozhodl, že právní úprava členského státu, která poskytuje daňová zvýhodnění pouze rezidentům na jeho státním území, může působit především v neprospěch státních příslušníků jiných členských států, neboť nerezidenti jsou nejčastěji cizí státní příslušníci, takže taková právní úprava může zakládat nepřímou diskriminaci založenou na státní příslušnosti [10].

27. Podle téže ustálené judikatury Soudního dvora platí, že „diskriminace spočívá v uplatňování různých norem na srovnatelné situace nebo v uplatňování téže normy na různé situace“ [11]. Při ověřování, zda se jedná o diskriminaci, Soudní dvůr tradičně vychází z postulátu, podle nějž „v oblasti přímých daní situace rezidentů a nerezidentů v určitém státě nejsou obecně srovnatelné, neboť příjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu soustředěného v místě bydliště a osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být nejsnadněji posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které obecně odpovídá jeho obvyklému bydlišti“ [12].

28. Z toho vyplývá, že „skutečnost, že členský stát neudělí nerezidentovi určitá daňová zvýhodnění, která uděluje rezidentovi, obecně není diskriminací, vzhledem k objektivním rozdílům mezi situací rezidentů a nerezidentů jak z hlediska zdroje příjmu, tak osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace“ [13].

29. Záhy po stanovení této zásady však Soudní dvůr již ve svém výše uvedeném rozsudku Schumacker upřesnil, že se nerezident a rezident nenacházejí v objektivně rozdílné situaci, pokud „nerezident nepobírá významnější příjem ve státě, kde má bydliště, a pobírá podstatnou část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané ve státě, kde pracuje, takže stát, ve kterém má bydliště, mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace“ [14]. Podle Soudního dvora „mezi takovým nerezidentem a rezidentem vyko-

9 — Viz zejména rozsudky ze dne 12. února 1974, Sotgiu (152/73, Recueil, s. 153, bod 11); ze dne 21. listopadu 1991, Le Manoir (C-27/91, Recueil, s. I-5531, bod 10), a ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 26).

10 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Schumacker (body 28 a 29) a rozsudek ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, Recueil, s. I-3089, bod 38).

11 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Wielockx, bod 17.

12 — Viz zejména rozsudek ze dne 1. července 2004, Wallentin (C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443, bod 15 a uvedená judikatura).

13 — Tamtéž, bod 16 a uvedená judikatura.

14 — Výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 36. Soudní dvůr tak ve výše uvedeném rozsudku Wielockx připustil, že „daňový poplatník, který je nerezidentem, vykonávající závislou nebo samostatně výdělečnou činnost a pobírající veškeré či téměř veškeré své příjmy ve státě, kde pracuje, se objektivně nachází v téže situaci, pokud jde o daň z příjmů, jako rezident tohoto státu, který vykonává tytéž činnosti“ (bod 20).

návajícím srovnatelnou [...] činnost neexistuje žádný objektivní rozdíl, pokud jde o jejich situaci, který by mohl založit rozdílné zacházení, co se týče zohlednění osobní a rodinné situace daňového poplatníka pro účely zdanění" [15].

30. Tato judikatura byla použita v řadě případů týkajících se daňových zvýhodnění souvisejících se zohledněním osobní a rodinné situace daňových poplatníků, jako například zmírnění progresivity daňové stupnice ve prospěch manželských párů [16], odpočet zisků vložených do vytváření důchodových úspor ze zdanitelného příjmu [17] či daňové úlevy spojené s osobními povinnostmi, jako je například placení výživného [18].

31. Na rozdíl od německé vlády se domnívám, že judikatura vzešlá z výše uvedeného rozsudku Schumacker se na případ, který Soudnímu dvoru předložil Bundesfinanzhof, nepoužije.

32. Podle této judikatury totiž kritérium srovnatelnosti nerezidentů a rezidentů ve vztahu k dani z příjmů spočívá v tom, že nerezidenti podobně jako rezidenti pobírají veškeré či téměř veškeré své zdanitelné zdroje příjmů z činnosti vykonávané ve státě, kde dochází k zdanění. To však neplatí pro státního příslušníka členského státu, jakým je R. H. Conijn, jehož příjmy dosažené ve státě, kde dochází k zdanění, představují v souladu s údaji poskytnutými předkládajícím soudem méně než 90 % jeho celosvětového příjmu [19].

33. Dále se tato judikatura již od počátku omezovala na daňová zvýhodnění související se zohledněním osobní a rodinné situace daňových poplatníků. Nedomnívám se však, že by bylo možné řadit náklady na daňové poradenství do této kategorie daňových zvýhodnění, jelikož nijak nesouvisejí s tím, co vystihuje osobní a rodinnou situaci daňového poplatníka.

34. Podle mého mínění je v tomto ohledu bezvýznamné, obsahuje-li daňové přiznání vyhotovené s pomocí daňového poradce zmínku o jistých skutečnostech týkajících se osobního stavu nebo rodinné situace daňového poplatníka. Podle mého názoru totiž taková zmínka nemůže zpochybnit skuteč-

15 — Výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 37.

16 — Výše uvedený rozsudek Schumacker.

17 — Výše uvedený rozsudek Wielockx.

18 — Výše uvedený rozsudek De Groot.

19 — Viz v tomto ohledu rozsudek ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, Recueil, s. I-5451), v němž Soudní dvůr připustil, že členský stát může pro účely uplatnění daňového zvýhodnění na nerezidenty, které vyplývá ze zohlednění jejich osobní a rodinné situace, stanovit podmínku, že nejméně 90 % jejich celosvětového příjmu bude podléhat dani v tomto státě (bod 32).

nost, že účelem odpočitatelnosti nákladů na daňové poradenství není zohlednit osobní a rodinnou situaci daňových poplatníků.

35. Jelikož se domnívám, že odpočitatelnost takových nákladů není daňovým zvýhodněním souvisejícím se zohledněním osobní a rodinné situace daňového poplatníka, který je nerezidentem, je třeba nyní určit, zda a jak lze tento druh daňového zvýhodnění posuzovat z hlediska práva Společenství, a zejména z hlediska článku 52 Smlouvy.

36. Pokud jde o povahu tohoto daňového zvýhodnění, německá vláda ve svém písemném vyjádření uvádí, že náklady na daňové poradenství, které v německém právu spadají do kategorie „výjimečných výdajů", představují „výdaje vynaložené v soukromém životě", neboť o využití služeb daňového poradce rozhoduje soukromě sám daňový poplatník [20].

37. Německá vláda též vysvětluje, že tyto náklady na daňové poradenství, na které se hledí jako na soukromé výdaje, je třeba odlišit od těch, které jsou vynakládány v rámci podnikání. Pocházejí-li totiž tyto náklady z podnikání, lze je pro účely zdanění odečíst jakožto provozní náklady nebo podnikatelské náklady. Tuto možnost mají jak fyzické osoby, tak kapitálové společnosti, a to bez ohledu na to, zda v Německu podléhají dani částečně, nebo plně. Daňový poplatník, který je nerezidentem a nachází se v situaci R. H. Conijna, by proto zajisté mohl odečíst od zdanitelného příjmu náklady na daňové poradenství, které mají podnikatelský charakter [21].

38. Německá vláda konečně uvádí, že v německém právu zpravidla nelze od zdanitelného příjmu odečíst výdaje vynaložené v soukromém životě. Soukromé výdaje však mohou být výjimečně odečteny, jestliže tak zákon výslovně stanoví a tyto výdaje představují „nevyhnutelné náklady zatěžující daňovou a hospodářskou schopnost". Podle uvedené vlády je tomu tak v případě nákladů na daňové poradenství uvedených v čl. 10 odst. 1 bodu 6 EStG 1997. Tyto náklady jsou totiž považovány za „výjimečné výdaje" pro daňové poplatníky plně podléhající dani, „protože tyto náklady mohou být často nezbytné z důvodu složitosti daňového

20 — Bod 22 písemného vyjádření. Pokud jde o tuto kategorii výdajů, je třeba zmínit rozsudek ze dne 13. listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling (C-209/01, Recueil, s. I-13389), který se týká daňového zvýhodnění spočívajícího v odpočtu výdajů vynaložených na pomocnici v domácnosti. Poznamenávám nicméně, že tento rozsudek zapadá do zvláštního kontextu, který se vyznačuje zejména tím, že „úředníci a ostatní zaměstnanci Evropských společenství podléhají zvláštním pravidlům v daňové oblasti, která je odlišují od jiných pracovníků" (bod 29).

21 — Bod 21 písemného vyjádření.

práva, a mít tím pádem vliv na hospodářskou sílu daňového poplatníka“ [22].

39. Připouštím, že tato vysvětlení zřejmě nejsou s to prokázat, že dotčená daňová úprava je slučitelná s právem Společenství, a zejména s článkem 52 Smlouvy.

40. Je totiž nesporné, že na základě EStG 1997 nárok na odpočet nákladů na daňové poradenství jakožto „výjimečných výdajů“ představuje daňové zvýhodnění vyhrazené pouze těm daňovým poplatníkům, kteří mají bydliště v Německu. Daňoví poplatníci, kteří jsou nerezidenty, se tedy v tomto ohledu nacházejí v méně příznivé situaci v porovnání s daňovými poplatníky, kteří jsou rezidenty, což je může odradit od usazení se v Německu [23].

41. Spočívá tento rozdíl v zacházení mezi daňovými poplatníky, kteří jsou rezidenty, a těmi, kteří jsou nerezidenty, v odlišné objektivní situaci z těchto dvou kategorií daňových poplatníků, takže jej nelze kvalifikovat jako nepřímou diskriminaci založenou na státní příslušnosti?

42. Domnívám se, že nikoli.

43. Mám totiž za to, že pokud jde o odpočitatelnost nákladů na daňové poradenství, daňoví poplatníci, kteří jsou rezidenty, a ti, kteří jsou nerezidenty, se nacházejí v objektivně srovnatelné situaci, takže rozdílné zacházení s nimi v tomto ohledu je nepřímou diskriminaci založenou na státní příslušnosti.

44. V projednávané věci by měla být srovnatelnost situace daňových poplatníků, kteří jsou rezidenty, se situací daňových poplatníků, kteří jsou nerezidenty, podle mého názoru posuzována na základě obdobných úvah, jakými se řídil Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 12. června 2003, Gerritse [24].

45. Připomínám, že v tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že „vnitrostátní právní úprava, která odmítá nerezidentům v daňové

22 — Bod 23 písemného vyjádření Německá vláda upřesňuje, že se toto pravidlo nevztahuje pouze na náklady na poradenství týkající se tuzemského daňového režimu, ale též na náklady na poradenství týkající se zahraničního daňového režimu. Podle jejího názoru je totiž „zahraniční daňové právo často stejně tak složité jako daňové právo německé“ (tentýž bod).

23 — Náklady na daňové poradenství mohou zajisté představovat, tak jako ve sporu v původním řízení, pouze menší část zdanitelných příjmů. Připomínám však, že podle Soudního dvora „i omezení svobody usazování menšího dosahu či významu je zakázáno článkem 52 Smlouvy“ (viz zejména výše uvedený rozsudek De Lasteyrie du Saillant, bod 43).

24 — C-234/01, Recueil, s. I-5933.

oblasti odpočet podnikatelských nákladů, jejž naopak umožňuje rezidentům, může působit především v neprospěch státních příslušníků jiných členských států, a zakládá tak nepřímou diskriminaci založenou na státní příslušnosti [...]“ [25].

46. Než Soudní dvůr k tomuto zjištění dospěl, musel se nejprve ujistit o srovnatelnosti situace rezidentů se situací nerezidentů z hlediska možnosti odečíst podnikatelské náklady. V této souvislosti shledal, že „podnikatelské náklady, o něž se jedná, přímo souvisejí s činností, z níž plynou zdanitelné příjmy v Německu, takže rezidenti a nerezidenti se v tomto ohledu nacházejí ve srovnatelné situaci“ [26].

47. Kritérium srovnatelnosti mezi rezidenty a nerezidenty tu spočívá na myšlence, že jedná-li se o příjmy dosažené z téže podnikatelské činnosti vykonávané v Německu, těmto oběma kategoriím daňových poplatníků se uvedené příjmy snižují stejným způsobem o podnikatelské náklady, jež museli vynaložit v přímé souvislosti s dotčenou činností. Vzhledem k tomu, že z tohoto úhlu pohledu mezi nimi neexistuje žádný objektivní rozdíl, rozdílné zacházení s nimi z hlediska možnosti odečíst takové náklady představuje nepřímou diskriminaci založenou na státní příslušnosti.

48. Soudní dvůr tedy souběžně se svou výše uvedenou judikaturou Schumacker připustil, že jde-li o daňová zvýhodnění, která nesouvisejí se zohledněním osobní a rodinné situace daňového poplatníka, lze stanovit další kritéria srovnatelnosti mezi rezidenty a nerezidenty.

49. Jsem toho názoru, že srovnatelnost situace rezidentů se situací nerezidentů v projednávané věci vyplývá z následujících skutečností.

50. Zaprvé, náklady na daňové poradenství vynaložené daňovým poplatníkem, ať již je v Německu rezidentem, či nikoli, za účelem vyhotovení jeho přiznání k dani z příjmů v tomto členském státě přímo souvisejí s příjmy zdaněnými v tomtéž členském státě, takže stejným způsobem zatěžují příjmy dosažené těmito oběma kategoriemi daňových poplatníků.

25 — Tamtéž, bod 28.
26 — Tamtéž, bod 27.

51. Zadruhé, daňoví poplatníci, kteří jsou rezidenty, i ti, kteří jsou nerezidenty, se podle mého názoru nacházejí ve srovnatelné situaci z hlediska složitosti daňového práva.

52. V tomto ohledu připomínám, že podle německé vlády lze odpočitatelnost nákladů na daňové poradenství vysvětlit tím, že tyto náklady mohou být často nezbytné z důvodu složitosti daňového práva, a ovlivnit tak hospodářskou sílu daňového poplatníka. Podle názoru německé vlády je tedy zapotřebí „přiznat daňovému poplatníkovi náhradu za výdaje, o které se jeho zdroje snižují vlivem daňového práva“ [27].

53. Mám za to, že tyto úvahy musejí platit též pro daňového poplatníka, který je nerezidentem, neboť i ten je stejně jako daňový poplatník, který je rezidentem, povinen vyhotovit své daňové přiznání, a potýká se tedy ve srovnatelné míře se složitostí daňového práva.

54. Domnívám se tedy, že z hlediska možnosti odečíst náklady na daňové poradenství jakožto „výjimečné výdaje“ se daňoví poplatníci, kteří jsou rezidenty, a ti, kteří jsou nerezidenti, nacházejí ve srovnatelné situaci jednak proto, že tyto náklady přímo souvisejí se zdanitelnými příjmy v Německu, a jednak proto, že se tyto obě kategorie daňových poplatníků při vyhotovování svých daňových přiznání potýkají se složitostí daňového práva.

55. Podle mého názoru proto musí být rozdíl v zacházení mezi daňovými poplatníky, kteří jsou rezidenty, a těmi, kteří jsou nerezidenty, vyplývající z výše uvedených ustanovení EStG 1997, považován za nepřímou diskriminaci založenou na státní příslušnosti, která se v rozporu s článkem 52 Smlouvy.

56. Jelikož k tomuto omezení svobody usazování nebylo v rámci tohoto řízení podáno žádné odůvodnění, měl by podle mého mínění Soudní dvůr prohlásit, že článek 52 Smlouvy brání tomu, aby státnímu příslušníku členského státu, který částečně podléhá dani z příjmů v jiném členském státě, bylo znemožněno odečíst od svého zdanitelného příjmu náklady na daňové poradenství, které vynaložil za účelem splnění svých daňových povinností v posledně uvedeném členském státě, zatímco daňový poplatník, jehož příjmy jsou plně zdanitelné v tomtéž členském státě, odpočet takových nákladů uplatnit může.

27 — Bod 29 jejího písemného vyjádření.

V – Závěry

57. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof odpověděl následovně:

„Článek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) brání tomu, aby státnímu příslušníku členského státu, který částečně podléhá dani z příjmů v jiném členském státě, bylo znemožněno odečíst od svého zdanitelného příjmu náklady na daňové poradenství, které vynaložil za účelem splnění svých daňových povinností v posledně uvedeném členském státě, zatímco daňový poplatník, jehož příjmy jsou plně zdanitelné v tomtéž členském státě, odpočet takových nákladů uplatnit může."