NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PHILIPPE LÉGER
prednesené 9. marca 2006 [1]

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania bol Súdny dvor požiadaný rozhodnúť o otázke, či právo Spoločenstva bráni tomu, aby si štátny príslušník členského štátu, ktorý čiastočne podlieha dani z príjmov v inom členskom štáte, v tomto prípade v Spolkovej republike Nemecko, nemohol odpočítať z výšky svojho zdaniteľného príjmu náklady na daňové poradenstvo, ktoré vynaložil na účely splnenia svojich daňových povinností v tomto poslednom menovanom členskom štáte, hoci daňový poplatník, ktorému všetky príjmy podliehajú dani v tomto členskom štáte, je oprávnený odpočítať si takéto náklady.

I — Vnútroštátny právny rámec

2. Podľa zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) v znení z roku 1997 (ďalej len „EStG 1997") [2] je potrebné rozlišovať medzi daňovými poplatníkmi, ktorým všetky príjmy podliehajú dani z príjmov, a daňovými poplatníkmi čiastočne podliehajúcimi dani z príjmu. Daňoví poplatníci čiastočne podliehajúci dani na rozdiel od daňových poplatníkov menovaných vyššie nemajú v Nemecku ani bydlisko, ani obvyklé bydlisko a sú zdanení výlučne z príjmov dosiahnutých v tomto členskom štáte.

3. Medzi príjmami pochádzajúcimi z nemeckého zdroja uvádza § 49 ods. 1 bod 2 písm. a) EStG 1997 príjmy získané z remeselnej, priemyselnej alebo obchodnej činnosti.

4. § 50 ods. 1 EStG 1997 obsahuje špeciálne ustanovenia, ktoré sa uplatňujú na daňových poplatníkov čiastočne podliehajúcich dani z príjmu v Nemecku. Z týchto ustanovení najmä vyplýva, že títo daňoví poplatníci si nemôžu odpočítať zo svojich zdaniteľných príjmov „mimoriadne výdavky", ako napríklad náklady na daňové poradenstvo [3], hoci daňoví poplatníci, ktorým všetky príjmy podliehajú dani, si môžu takéto náklady odpočítať na základe § 10 ods. 1 bodu 6 EStG 1997.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — BGBl. 1997 I, s. 823 a nasl.

3 — Pozri § 50 ods. 1 piatu vetu EStG 1997.

5. Treba tiež upresniť, že tento článok odlišuje výdavky, ktoré patria do kategórie „mimoriadne výdavky", od výdavkov predstavujúcich „prevádzkové náklady" alebo „podnikateľské náklady".

II — Spor vo veci samej

6. Pán Conijn, ktorý má holandské štátne občianstvo a bydlisko v Holandsku, poberal v roku 1998, na základe svojej účasti v komanditnej spoločnosti podľa nemeckého práva prostredníctvom zdedeného obchodného podielu, príjmy pochádzajúce z nemeckého zdroja priemyselnej a obchodnej povahy vo výške 146 373,50 DEM. Táto suma predstavovala menej ako 90 % jeho celkového celosvetového príjmu.

7. Vo svojom daňovom priznaní za rok 1998 pán Conijn odpočítal sumu 1 046 DEM zodpovedajúcu nákladom na daňové poradenstvo, ktoré vynaložil na účely vyhotovenia tohto daňového priznania v Nemecku, ako „mimoriadne výdavky" na základe § 10 ods. 1 bodu 6 EStG 1997.

8. Finanzamt Hamburg-Nord (ďalej len „Finanzamt") na základe § 50 ods. 1 piatej vety EStG 1997 odmietol umožniť odpočítanie týchto nákladov.

9. Pán Conijn podal žalobu proti tomuto rozhodnutiu Finanzamt na Finanzgericht Hamburg. Uvedená žaloba bola zamietnutá rozsudkom z 11. novembra 2003.

10. Žalobca v konaní vo veci samej podal na Bundesfinanzhof opravný prostriedok — „návrh na preskúmanie rozhodnutia" a navrhoval, aby Bundesfinanzhof tento rozsudok zrušil a rozhodol, že náklady na poradenstvo sú odpočítateľnými nákladmi. Finanzamt navrhol zamietnuť tento opravný prostriedok.

III — Návrh na začatie prejudiciálneho konania

11. Vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania Bundesfinanzhof poukazuje na skutočnosť, že rozdielne zaobchádzanie s daňovými poplatníkmi rezidentmi a s dňovými poplatníkmi nerezidentmi, ktoré vyplýva z vyššie uvedených ustanovení EStG 1997, môže byť v rozpore so základnou slobodou priznanou v článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES), teda slobodou usadiť sa.

12. Predovšetkým konštatuje, že Súdny dvor už viackrát judikoval, že situácia rezidentov a situácia nerezidentov nie je vo všeobecnosti porovnateľná a že v dôsledku toho by sa právo na odpočítanie nákladov súvisiacich

s osobnou situáciou daňového poplatníka v štáte pôvodu príjmov nemalo nevyhnutne vzťahovať aj na nerezidentov.

13. Ďalej pripomína, že vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora iba v prípade, ak daňový poplatník čiastočne podliehajúci dani dosahuje takmer všetky svoje príjmy v štáte pôvodu zdaniteľných príjmov, vyžaduje zásada rovnosti zaobchádzania, aby sa naňho vzťahovali daňové výhody súvisiace s jeho osobnou alebo rodinnou situáciu. Podľa vnútroštátneho súdu sa však táto odchýlka priamo týka iba limitovanej kategórie daňových výhod súvisiacich s osobnou alebo rodinnou situáciou daňového poplatníka a nie „všetkých možných situácií v súkromnom živote".

14. Bundesfinanzhof v tejto súvislosti poznamenáva, že odpočítateľnosť nákladov na daňové poradenstvo je predovšetkým odôvodnená takými cieľmi, ako sú dotácie alebo stimuly, ktoré nijako nesúvisia s osobnou situáciou daňového poplatníka. Daňový poplatník by mal dostať určitú náhradu, pretože sa musel obrátiť na daňové poradenstvo z dôvodu komplexnosti daňového práva, pričom táto náhrada by mala zohľadňovať „nevyhnutné náklady", ktoré musel vynaložiť a o ktoré sa znížili jeho príjmy. Tieto úvahy však nevysvetľujú, prečo by mala byť táto daňová výhoda odopretá nerezidentom prinajmenšom v prípade, ak sa daňové poradenstvo netýka daňového priznania v štáte bydliska daňového poplatníka, ale iba daňového priznania v štáte pôvodu príjmov.

15. Podľa vnútroštátneho súdu, ak by aj náklady na daňové poradenstvo boli nákladmi vynaloženými na osobný život, vzhľadom na skutočnosť, že nemecký zákonodarca sa rozhodol uznať odpočítanie týchto nákladov, toto rozhodnutie by sa malo dodržiavať bez vnútorných rozporov. Tieto náklady predstavujú bremeno zaťažujúce príjmy tak nerezidenta, ako aj rezidenta. Obidve kategórie sú totiž rovnakým spôsobom povinné vypracovať daňové priznanie.

16. Keďže Bundesfinanzhof mal vzhľadom na vyššie uvedené dôvody pochybnosti, pokiaľ ide o súlad nemeckých daňových právnych predpisov, ktoré sa v prejednávanej veci uplatňujú, s právom Spoločenstva, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporuje článku 52 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva (zmenený, teraz článok 43 ES) skutočnosť, aby bolo štátnemu príslušníkovi iného členskému štátu, ktorý čiastočne podlieha dani z príjmov na území Spolkovej republiky Nemecko, zakázané odpočítať si z výšky svojho zdaniteľného príjmu náklady na daňové poradenstvo, ktoré vynaložil ako mimoriadne výdavky, napriek tomu, že daňový poplatník, ktorému všetky príjmy podliehajú dani, tak môže urobiť?"

IV — Posúdenie

17. Svojou otázkou sa Bundesfinanzhof v podstate pýta, či článok 52 Zmluvy bráni tomu, aby si štátny príslušník členského štátu, ktorý čiastočne podlieha dani z príjmov v inom členskom štáte, v tomto prípade v Spolkovej republike Nemecko, nemohol odpočítať zo svojho zdaniteľného príjmu náklady na daňové poradenstvo, ktoré vynaložil na účely splnenia svojich daňových povinností v tomto poslednom menovanom členskom štáte, hoci daňový poplatník, ktorému všetky príjmy podliehajú dani v tomto členskom štáte, je oprávnený odpočítať si takéto náklady.

18. Na úvod treba uviesť, ako to urobila Komisia, že opis faktického rámca vnútroštátnym súdom nedáva odpoveď na otázku, aká významná je v prejednávanej veci účasť pána Conijn v komanditnej spoločnosti nemeckého práva.

19. Takýto údaj by však mohol byť užitočný na účely posúdenia, ktoré relevantné články Zmluvy sú uplatniteľné v konaní vo veci samej, či teda články týkajúce sa slobody usadiť sa, alebo články týkajúce sa voľného pohybu kapitálu.

20. Je známe, že podľa článku 52 druhého odseku Zmluvy „sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo začať vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky... za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa...". Podľa Súdneho dvora „právo usadiť sa vykonáva štátny príslušník členského štátu, ktorý má taký podiel na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktorý mu umožňuje mať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a umožňuje mu determinovať jej činnosti" [4].

21. Ak však nie je splnená vyššie uvedená podmienka, stanú sa uplatniteľnými ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu kapitálu.

22. Ako odpoveď na pochybnosti, ktoré by mohli vzniknúť v súvislosti s uplatniteľnosťou článku 52 Zmluvy v rámci sporu vo veci samej a vzhľadom na neexistenciu dostatočného upresnenia v tomto bode v návrhu na začatie prejudiciálneho konania treba pripomenúť, že podľa Súdneho dvora „v rámci konania podľa článku 234 ES, ktoré spočíva na jednoznačnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, je pre posúdenie konkrétneho skutkového

4 — Rozsudok z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 22. Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky z 5. novembra 2002, Überseering, C-208/00, Zb. s. I-9919, bod 77, a z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 37.

stavu príslušný vnútroštátny súd" [5]. Stačí preto v prejednávanej veci skonštatovať, že vnútroštátny súd zrejme dospel k záveru o uplatniteľnosti článku 52 Zmluvy na spor, ktorý mu bol predložený, a že vzhľadom na neexistenciu podstatných informácií v prospech uplatnenia pravidiel týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu musí Súdny dvor uskutočniť výklad normy uvedenej týmto vnútroštátnym súdom.

23. V nadväznosti na výklad, ktorý Súdny dvor dá v súvislosti s článkom 52 Zmluvy v prejednávanej veci, vnútroštátny súd bude následne príslušný overiť, či účasť v komanditnej spoločnosti nemeckého práva dáva pánovi Conijn určitý vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti a umožňuje mu determinovať jej činnosti. Ak to tak nie je, vnútroštátna právna úprava v rámci sporu vo veci samej by sa týkala voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 73 B Zmluvy ES (teraz článok 56 ES) a nie slobody usadiť sa chránenej článkom 52 Zmluvy. [6] Treba ale zdôrazniť, že v prípade uvedenom ako posledný by odpoveď Súdneho dvora na túto otázku platila aj pre oblasť voľného pohybu kapitálu, a to z dôvodu, že podstata problému spočíva v tom, ako sa ukáže nižšie, či nemecká právna úprava, ktorá neumožňuje osobám čiastočne podliehajúcim dani odpočítať si náklady na daňové poradenstvo vynaložené na súkromné účely, predstavuje alebo nie diskrimináciu zakázanú právom Spoločenstva.

24. Teraz treba odpovedať konkrétne na prejudiciálnu otázku položenú Bundesfinanzhof.

25. V tomto kontexte treba najskôr pripomenúť, že zákaz stanoviť obmedzenia slobody usadiť sa platný pre členské štáty sa uplatňuje tiež na daňové ustanovenia. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ak aj podľa súčasného platného práva Spoločenstva oblasť priamych daní ako taká nepatrí medzi právomoci Spoločenstva, naďalej zostáva pravdou, že členské štáty sú povinné vykonávať právomoci, ktoré si ponechali, v súlade s právom Spoločenstva. [7]

26. To predovšetkým znamená, že musia „sa vyhnúť... akejkoľvek otvorenej alebo skrytej diskriminácii založenej na štátnej príslušnosti" [8]. Zásada rovnosti zaobchádzania zakazuje nielen zjavnú diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale aj akúkoľvek skrytú formu diskriminácie, ktorá pri uplat-

5 — Rozsudok z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 41. Pozri tiež v tomto zmysle rozsudok z 25. februára 2003, IKA, C-326/00, Zb. s. I-1703, bod 27 a citovanú judikatúru.

6 — Pozri v tomto zmysle uznesenie Súdneho dvora z 8. júna 2004, De Baeck, C-268/03, Zb. s. I-5961, body 25 a 26.

7 — Pozri najmä rozsudok De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 44 a citovanú judikatúru.

8 — Pozri najmä rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16, a z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 75.

ňovaní iných kritérií rozlišovania v skutočnosti vedie k rovnakému výsledku. [9] Súdny dvor takto judikoval, že právna úprava členského štátu, ktorá vyhradzuje daňové výhody iba pre osoby s bydliskom na jeho území, predstavuje riziko, že bude v podstate znevýhodňovať štátnych príslušníkov iných členských štátov, pretože nerezidentmi sú najčastejšie osoby, ktoré nie sú jeho štátnymi príslušníkmi, a teda takáto právna úprava môže predstavovať nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti. [10]

27. Podľa tiež ustálenej judikatúry Súdneho dvora „diskriminácia spočíva v uplatnení rôznych pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na rôzne situácie“ [11]. Na účely overenia existencie diskriminácie Súdny dvor tradične vychádza z postulátu, podľa ktorého „v oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov štátu vo všeobecnosti porovnateľné, keďže príjem dosahovaný na území štátu nerezidentom tvorí najčastejšie iba časť jeho celkového príjmu sústredeného do miesta jeho bydliska a osobná schopnosť nerezidenta platiť dane, vychádzajúca zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov, môže byť najľahšie posúdená v mieste, kde má sústredené svoje osobné a majetkové záujmy, čomu vo všeobecnosti zodpovedá miesto obvyklého bydliska“ [12].

28. Z uvedeného vyplýva, že „skutočnosť, že členský štát nepriznal nerezidentovi určité daňové zvýhodnenie, ktoré poskytol rezidentovi..., vzhľadom na objektívne rozdiely existujúce medzi situáciou rezidentov a nerezidentov tak z hľadiska zdroja ich príjmov, ako aj z hľadiska osobnej daňovej schopnosti či osobnej a rodinnej situácie, však nie je vo všeobecnosti diskrimináciou“ [13].

29. Hneď po stanovení tejto zásady však Súdny dvor upresnil vo svojom už citovanom rozsudku Schumacker, že nerezident a rezident sa nenachádzajú v objektívne rozdielnej situácii, ak „nerezident nedosahuje významnejší príjem v štáte bydliska a poberá podstatnú časť svojich zdaniteľných príjmov v štáte, kde je zamestnaný, a teda štát pobytu mu nemôže priznať výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie“ [14]. Podľa Súdneho dvora „neexistuje

9 — Pozri najmä rozsudky z 12. februára 1974, Sotgiu, 152/73, Zb. s. 153, bod 11; z 21. novembra 1991, Le Manoir, C-27/91, Zb. s. I-5531, bod 10, a zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 26.

10 — Pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, body 28 a 29, a z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089, bod 38.

11 — Pozri najmä rozsudok Wielockx, už citovaný, bod 17.

12 — Pozri najmä rozsudok z 1. júla 2004, Wallentin, C-169/03, Zb. s. I-6443, bod 15 a už citovanú judikatúru.

13 — Tamže, bod 16 a citovaná judikatúra.

14 — Rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 36. Súdny dvor tiež vo svojom už citovanom rozsudku Wielockx uznal, že „daňový poplatník nerezident — zamestnanec alebo samostatne zárobkovo činná osoba —, ktorý dosahuje všetky alebo takmer všetky svoje príjmy v štáte, kde vykonáva svoju podnikateľskú činnosť, sa objektívne nachádza v rovnakej situácii, pokiaľ ide o daň z príjmov, ako rezident tohto štátu, ktorý tam vykonáva rovnakú činnosť“ (bod 20).

medzi takým nerezidentom a rezidentom vykonávajúcim porovnateľnú činnosť... žiadna objektívne rozdielna situácia, ktorá by mohla odôvodniť rozdielne zaobchádzanie, pokiaľ ide o zohľadnenie, na účely zdanenia, osobnej a rodinnej situácie daňového poplatníka" [15].

30. Táto judikatúra už bola niekoľkokrát uplatnená v súvislosti s daňovými výhodami súvisiacimi so zohľadnením osobnej a rodinnej situácie daňových poplatníkov, ako napríklad zmiernenie progresivity zdanenia v prospech manželských párov [16], odpočítanie zisku investovaného do vytvárania dôchodkových úspor od zdaniteľného príjmu [17] alebo tiež daňové úľavy súvisiace s osobnými povinnosťami, ako napríklad odvádzanie príspevkov na výživné [18].

31. Na rozdiel od nemeckej vlády sa nedomnievam, že judikatúra vydaná na základe už citovaného rozsudku Schumacker by sa nemala uplatniť vo veci, ktorú predložil Súdnemu dvoru Bundesfinanzhof.

32. Na jednej strane je v zmysle tejto judikatúry kritérium porovnateľnosti nerezidentov a rezidentov vzhľadom na daň z príjmov založené na skutočnosti, že tí prví na rozdiel od druhých dosahujú všetky alebo takmer všetky svoje zdaniteľné príjmy z činnosti vykonávanej v štáte zdanenia. To však nie je prípad štátneho príslušníka z členského štátu, ako pán Conijn, ktorého príjmy dosiahnuté v štáte zdanenia predstavujú podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom menej ako 90 % jeho celkového celosvetového príjmu. [19]

33. Na druhej strane sa táto judikatúra od svojho počiatku obmedzovala na daňové výhody súvisiace s osobnou a rodinnou situáciou daňových poplatníkov. Nemyslím si však, že náklady na daňové poradenstvo môžu byť súčasťou tejto kategórie daňových výhod, pretože nijakým spôsobom sa netýkajú toho, čo charakterizuje osobnú a rodinnú situáciu zdaneného daňového poplatníka.

34. V tejto súvislosti nie je podľa môjho názoru príliš dôležité, že daňové priznanie vypracované za pomoci daňového poradcu uvádza niektoré údaje týkajúce sa osobného alebo rodinného stavu daňového poplatníka. Nezdá sa mi, že by odkaz na takéto údaje mohol spochybniť skutočnosť, že cieľom

15 — Rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 37.

16 — Rozsudok Schumacker, už citovaný.

17 — Rozsudok Wielockx, už citovaný.

18 — Rozsudok De Groot, už citovaný.

19 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok zo 14. septembra 1999, Gschwind (C-391/97, Zb. s. I-5451), v ktorom Súdny dvor pripustil, že členský štát môže na uplatnenie daňového zvýhodnenia na nerezidentov, ktoré vyplýva zo zohľadnenia ich osobnej a rodinnej situácie, stanoviť podmienku, že aspoň 90 % výšky ich celosvetových príjmov bude podliehať dani v tomto štáte (bod 32).

odpočítateľnosti nákladov na daňového poradcu nie je zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu daňových poplatníkov.

35. Keďže sa domnievam, že odpočítateľnosť takýchto nákladov nepredstavuje daňovú výhodu súvisiacu so zohľadnením osobnej a rodinnej situácie daňového poplatníka nerezidenta, treba teraz určiť, či a ako môže byť tento typ daňovej výhody posudzovaný z hľadiska práva Spoločenstva a osobitne článku 52 Zmluvy.

36. Pokiaľ ide o povahu tejto daňovej výhody, nemecká vláda vo svojich písomných pripomienkach tvrdí, že náklady na daňové poradenstvo, ktoré podľa nemeckého práva patria do kategórie „výnimočné výdavky", predstavujú „výdavky vynaložené na súkromný život", pretože je to práve daňový poplatník, ktorý sa sám súkromne rozhodne, či sa obráti na daňového poradcu. [20]

37. Nemecká vláda tiež vysvetľuje, že tieto náklady na daňové poradenstvo, na ktoré sa hľadí ako na súkromné výdavky, treba odlišovať od výdavkov, ktoré sú vynaložené na podnikateľské účely. Ak majú totiž tieto výdavky pôvod v podnikaní, možno ich na účely zdanenia odpočítať ako prevádzkové náklady alebo náklady na podnikanie. Túto možnosť majú fyzické osoby, ako aj kapitálové spoločnosti, a to nezávisle od otázky, či podliehajú čiastočne alebo úplne zdaneniu v Nemecku. Daňový poplatník nerezident v situácii ako pán Conijn by si teda mohol účinne odpočítať z príjmu podliehajúceho zdaneniu náklady na daňové poradenstvo, ktoré majú podnikateľský charakter. [21]

38. Nemecká vláda nakoniec uvádza, že podľa nemeckého práva výdavky vynaložené na súkromný život v zásade nezakladajú právo na odpočítanie na účely dane z príjmu. Súkromné výdavky však výnimočne môžu byť odpočítané z dane z príjmov, ak to zákon výslovne stanovuje a ak predstavujú „nevyhnutný náklad zaťažujúci daňovú a ekonomickú schopnosť". Tak je to podľa tejto vlády v prípade nákladov na daňové poradenstvo uvedených v § 10 ods. 1 bode 6 EStG 1997. Tieto náklady sú však považované za „mimoriadne výdavky" pre daňových poplatníkov podliehajúcich dani v plnom rozsahu, „pretože tieto náklady môžu byť často nevyhnutné z dôvodu komplexnosti daňového práva, a môžu mať tak dosah na

20 — Bod 22 písomných pripomienok. Pokiaľ ide o túto kategóriu výdavkov, treba spomenúť rozsudok z 13. novembra 2003, Schilling a Fleck-Schilling (C-209/01, Zb. s. I-13389), ktorý sa týka daňovej výhody spočívajúcej v odpočítateľnosti výdavkov vynaložených na pomocníčku v domácnosti. Pripomínam však, že tento rozsudok treba vnímať v osobitnom kontexte poznačenom najmä skutočnosťou, že „úradníci a iní zamestnanci Európskych spoločenstiev podliehajú osobitným pravidlám v daňovej oblasti, ktoré ich odlišujú od ostatných pracovníkov" (bod 29).

21 — Bod 21 písomných pripomienok.

ekonomickú situáciu daňového poplatníka“ [22].

39. Priznávam, že tieto vysvetlenia sa mi nezdajú byť takej povahy, aby preukázali, že dotknutá daňová úprava je v súlade s právom Spoločenstva a osobitne s článkom 52 Zmluvy.

40. Je totiž nesporné, že podľa EStG 1997 predstavuje právo na odpočítanie nákladov na daňové poradenstvo ako „mimoriadnych výdavkov“ daňovú výhodu vyhradenú výlučne pre daňových poplatníkov, ktorí majú bydlisko v Nemecku. Daňoví poplatníci nerezidenti sa teda z tohto hľadiska nachádzajú v menej priaznivej situácii ako daňoví poplatníci rezidenti, čo ich môže odrádzať usadiť sa v Nemecku. [23]

41. Je takéto rozdielne zaobchádzanie s daňovými poplatníkmi rezidentmi a s dňovými poplatníkmi nerezidentmi založené na objektívne rozdielnej situácii medzi týmito dvoma kategóriami daňových poplatníkov, a teda nemalo by byť kvalifikované ako nepriama diskriminácia na základe štátnej príslušnosti?

42. Nemyslím si to.

43. Domnievam sa totiž, že pokiaľ ide o odpočítateľnosť nákladov na daňové poradenstvo, daňoví poplatníci rezidenti a daňoví poplatníci nerezidenti sa nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii, a teda uplatnenie odlišného zaobchádzania voči nim by v tejto súvislosti predstavovalo nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti.

44. V prejednávanej veci by podľa môjho názoru mala byť porovnateľnosť situácie daňových poplatníkov rezidentov a situácie daňových poplatníkov nerezidentov preskúmaná podľa rovnakých úvah, aké uplatnil Súdny dvor vo svojom rozsudku z 12. júna 2003, Gerritse [24].

45. Pripomínam, že v tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že „vnútroštátna právna úprava, ktorá nerezidentom odopiera právo

22 — Bod 23 písomných pripomienok. Nemecká vláda upresňuje, že toto pravidlo sa netýka iba nákladov na poradenstvo týkajúce sa vnútroštátneho daňového systému, ale tiež nákladov na poradenstvo týkajúce sa zahraničného daňového systému. Podľa nej totiž „zahraničné daňové právo je častokrát rovnako komplexné ako nemecké daňové právo“ (ten istý bod).

23 — Bezpochyby náklady na daňové poradenstvo môžu, ako v spore vo veci samej, predstavovať iba malú časť zdanených príjmov. Pripomínam však, že podľa Súdneho dvora „aj obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré má menší rozsah alebo malý význam, je článkom 52 ES zakázané“ (pozri najmä rozsudok De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 43).

24 — C-234/01, Zb. s. I-5933.

v oblasti zdanenia odpočítať prevádzkové náklady, ktoré je naopak rezidentom priznané, môže pôsobiť predovšetkým na úkor štátnych príslušníkov iných členských štátov, a predstavuje teda nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti..." [25].

46. Skôr ako Súdny dvor dospel k tomuto zisteniu, musel sa uistiť o porovnateľnosti situácie rezidentov so situáciou nerezidentov z hľadiska možnosti odpočítať prevádzkové náklady. V tejto súvislosti skonštatoval, že „prevádzkové náklady, o ktoré ide, priamo súvisia s činnosťou, z ktorej vznikli zdaniteľné príjmy, takže rezidenti aj nerezidenti sa z tohto hľadiska nachádzajú v porovnateľnej situácii" [26].

47. Kritérium porovnateľnosti medzi rezidentmi a nerezidentmi je založené na myšlienke, podľa ktorej, pokiaľ ide o príjmy dosiahnuté za tú istú podnikateľskú činnosť vykonávanú v Nemecku, tieto dve kategórie daňových poplatníkov rovnakým spôsobom znášajú zníženie týchto príjmov o prevádzkové náklady, ktoré museli priamo vynaložiť na dotknutú činnosť. Keďže z tohto pohľadu neexistuje medzi nimi žiaden objektívny rozdiel, uplatniť na nich rozdielne zaobchádzanie z hľadiska možnosti odpočítať tieto náklady predstavuje nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti.

48. Súdny dvor teda paralelne s už citovanou judikatúrou Schumacker pripustil, že pokiaľ ide o daňové výhody, ktoré nesúvisia so zohľadnením osobnej a rodinnej situácie daňového poplatníka, môžu sa uplatniť iné kritériá porovnateľnosti rezidentov s nerezidentmi.

49. Domnievam sa, že v prejednávanej veci porovnateľnosť situácie rezidentov so situáciou nerezidentov vyplýva z nasledujúcich skutočností.

50. Po prvé, náklady na daňové poradenstvo vynaložené daňovým poplatníkom, či je rezident, alebo je nerezident v Nemecku, na účely vypracovania daňového priznania v tomto členskom štáte priamo súvisia s príjmami zdanenými v tomto členskom štáte, takže rovnakým spôsobom zaťažujú príjmy dosiahnuté týmito dvoma kategóriami daňových poplatníkov.

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

51. Po druhé, daňoví poplatníci rezidenti a daňoví poplatníci nerezidenti sa podľa môjho názoru nachádzajú v porovnateľnej situácii vzhľadom na komplexnosť daňového práva.

52. Pripomínam v tejto súvislosti, že podľa nemeckej vlády sa odpočítateľnosť nákladov na daňové poradenstvo vysvetľuje skutočnosťou, že tieto náklady môžu byť často nevyhnutné z dôvodu komplexnosti daňového práva, a môžu mať tak dosah na ekonomickú situáciu daňového poplatníka. Podľa názoru tejto vlády treba teda „daňovému poplatníkovi priznať náhradu za výdavky, o ktoré sa znížili jeho príjmy na základe daňového práva“ [27].

53. Domnievame sa, že tieto úvahy sa musia tiež uplatniť na daňového poplatníka nerezidenta, ktorý, tak ako daňový poplatník rezident, je povinný vypracovať svoje daňové priznanie, a teda je porovnateľným spôsobom konfrontovaný s komplexnosťou daňového práva.

54. V dôsledku toho sa domnievam, že vzhľadom na možnosť odpočítať si náklady na daňové poradenstvo ako „mimoriadne výdavky“ sa daňoví poplatníci rezidenti a daňoví poplatníci nerezidenti nachádzajú v porovnateľnej situácii jednak z toho dôvodu, že tieto náklady priamo súvisia s príjmami zdanenými v Nemecku, a jednak preto, lebo na účely vypracovania daňového priznania sú tieto dve kategórie konfrontované s komplexnosťou daňového práva.

55. Preto podľa môjho názoru treba rozdielne zaobchádzanie medzi daňovými poplatníkmi rezidentmi a daňovými poplatníkmi nerezidentmi, tak ako vyplýva z vyššie uvedených ustanovení EStG 1997, považovať za nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ktorá je v rozpore s článkom 52 Zmluvy.

56. Keďže nebolo v rámci tohto konania uvedené žiadne odôvodnenie takéhoto obmedzenia slobody usadiť sa, domnievam sa, že Súdny dvor by mal dospieť k záveru, podľa ktorého článku 52 Zmluvy odporuje, ak si štátny príslušník členského štátu, ktorý čiastočne podlieha dani z príjmov v inom členskom štáte, nemôže odpočítať z výšky svojho zdaniteľného príjmu náklady na daňové poradenstvo, ktoré vynaložil na účely splnenia svojich daňových povinností v tomto poslednom menovanom členskom štáte, hoci daňový poplatník, ktorému všetky príjmy podliehajú dani v tomto členskom štáte, je oprávnený odpočítať si také náklady.

27 — Bod 29 jej písomných pripomienok.

V — Návrh

57. Vzhľadom na všetky tieto úvahy navrhujem Súdnemu dvoru odpovedať na prejudiciálnu otázku položenú Bundesfinanzhof takto:

Článku 52 Zmluvy (zmenený, teraz článok 43 ES) odporuje, ak si štátny príslušník členského štátu, ktorý čiastočne podlieha dani z príjmov v inom členskom štáte, nemôže odpočítať z výšky svojho zdaniteľného príjmu náklady na daňové poradenstvo, ktoré vynaložil na účely splnenia svojich daňových povinností v tomto poslednom menovanom členskom štáte, hoci daňový poplatník, ktorému všetky príjmy podliehajú dani v tomto členskom štáte, je oprávnený odpočítať si také náklady.