ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

6. července 2006 *

Ve věci C-346/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 26. května 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 12. srpna 2004, v řízení

Robert Hans Conijn

proti

Finanzamt Hamburg-Nord,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za německou vládu C. D. Quassowskim a A. Tiemann, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a K. Grossem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 9. března 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi R. H. Conijnem a Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, jehož agenda byla dne 1. března 2005 převzata Finanzamt Hamburg-Nord (dále jen „Finanzamt"). R. H. Conijn se domáhá, aby mu byl přiznán nárok odečíst od částky svého zdanitelného příjmu náklady na daňové poradenství vynaložené v souvislosti s vyhotovením jeho daňového přiznání k dani z příjmů pobíraných v Německu jako osoba částečně podléhající dani.

Vnitrostátní právní rámec

3 Podle Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů), v jeho znění z roku 1997 (dále jen „EStG 1997"), je třeba rozlišovat mezi daňovými poplatníky, jejichž příjmy plně podléhají dani a kteří mají bydliště v Německu, a daňovými poplatníky částečně podléhajícími dani, kteří nemají bydliště v Německu, ale kteří tam podléhají dani ve výši příjmů, které pobírají v tomto členském státě.

4 Článek 15 odst. 1 bod 2 EStG 1997, který se týká příjmů plynoucích z řemeslných, průmyslových nebo obchodních činností zní takto:

„1. Příjmy z řemeslné, průmyslové nebo obchodní činnosti se rozumí:

1) [...]

2) podíly na zisku společníků ‚Offene Handelsgesellschaft (veřejné obchodní společnosti)', ‚Kommanditgesellschaft (komanditní společnosti)' a dalších společností, ve kterých je společník považován za vedoucího podniku (nebo za spoluprovozovatele), jakož i odměna, kterou společník obdržel za svou činnost ve společnosti nebo náhrada za poskytnutí půjčky nebo poskytnutí kapitálu. Společník s nepřímou účastí v jedné nebo více osobních společnostech je považován za společníka s přímou účastí; je považován za spoluprovozovatele ve společnosti, jíž je nepřímým společníkem, pokud on sám a osobní společnosti, prostřednictvím kterých má svou účast, mohou být považovány za spoluprovozovatele v osobních společnostech, jejichž jsou přímými společníky."

5 Článek 49 odst. 1 bod 2 písm. a) EstG 1997 stanoví, že příjmy z průmyslových a obchodních činností jsou zdanitelnými příjmy.

6 V souladu s čl. 50 odst. 1 EStG 1997, daňoví poplatníci částečně podléhající dani v Německu nemohou odečíst náklady na daňové poradenství jako výjimečné výdaje, na rozdíl od daňových poplatníků plně podléhajících dani, kteří je mohou odečíst na základě čl. 10 odst. 1 bodu 6 EStG 1997.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 R. 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 % jeho celosvětového příjmu.

8 Ve svém daňovém přiznání za rok 1998 odečetl R. H. Conijn ze svého zdanitelného příjmu částku 1046 DEM, tj. částku odpovídající nákladům na daňové poradenství, kterého využil za účelem vyhotovení svého daňového přiznání v Německu, jako výjimečné výdaje na základě čl. 10 odst. 1 bodu 6 EStG 1997. Finanzamt odmítl povolit odpočet těchto nákladů, opíraje se o čl. 50 odst. 1 EStG 1997.

9 R. H. Conijn podal žalobu proti tomuto odmítnutí k Finanzgericht Hamburg. Tato žaloba byla zamítnuta rozsudkem ze dne 11. listopadu 2003. R. H. Conjin proto podal proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision" u Bundesfinanzhof, domáhaje se jeho zrušení a rozhodnutí, že náklady na poradenství jsou odpočitatelné. Finanzamt navrhoval opravný prostředek zamítnout.

10 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 52 Smlouvy [...] 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?"

K předběžné otázce

11 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda článek 52 Smlouvy brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou vnitrostátní právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, které neumožňují osobě částečně podléhající dani odečíst od částky jejího zdanitelného příjmu náklady na daňové poradenství, které vynaložila v souvislosti s vyhotovení svého daňového přiznání, jako výjimečné výdaje, na stejném základě jako osobě plně podléhající dani.

12 Podle ustálené judikatury svoboda usazování státních příslušníků jednoho členského státu na území jiného členského státu zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právními předpisy státu usazení (viz zejména rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 13; ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 22, a ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 27).

13 R. H. Conijn podléhá dani v Německu na základě článku 49 EStG z důvodu svých příjmů z průmyslových a obchodních činností v tomto členském státě. Jeví se, že na základě této činnosti jsou přímo zdaňovány jeho zisky plynoucí z komanditní společnosti, a z toho důvodu je on sám považován za osobu vykonávající podnikatelskou činnost podle vnitrostátního daňového práva.

14 Přestože přímé zdanění spadá do pravomoci členských států, členské státy nicméně musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16; ze dne 6. června 2000,

Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 32, a ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 25).

15 Vnitrostátní daňová ustanovení tedy nemohou zakládat zjevnou nebo skrytou diskriminaci založenou na státní příslušnosti (viz zejména výše uvedený rozsudek Wielockx, bod 16, a rozsudek ze dne 12. prosince 2002, De Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 75).

16 Nicméně skutečnost, že členský stát nepřiznává nerezidentu určitá daňová zvýhodnění, která přiznává rezidentovi, není zpravidla diskriminační, s přihlédnutím k objektivním rozdílům mezi situací rezidentů a nerezidentů jak z hlediska zdroje příjmů, tak z hlediska osobní daňové schopnosti nebo z hlediska osobní a rodinné situace (rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 34, a ze dne 14. září 1999, Gschwind, C-391/97, Recueil, s. I-5451, bod 23).

17 Bydliště je ostatně kolizním daňovým kritériem, na kterém je zpravidla založeno současné mezinárodní daňové právo a zejména vzorová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) (vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění týkající se zisku a majetku, zpráva daňového výboru OECD, 1977, znění ze dne 29. dubna 2000) za účelem rozdělení daňové pravomoci mezi státy v případě situací zahrnujících mezinárodní prvek.

18 V projednávaném případě vyplývá ze spisu, že R. H. Conijn, který má bydliště v Nizozemsku, pobíral na německém území méně než 90 % svého celkového příjmu.

19 Vyvstává tedy otázka, zda objektivní rozdíl mezi situací takového nerezidenta a situací rezidenta umožňuje, aby taková vnitrostátní právní úprava, jako je ta dotčená v původním řízení, nepřiznávala odpočet nákladů na daňové poradenství nerezidentovi, zatímco rezident je může v rámci svého daňového přiznání odečíst.

20 Pokud jde o výdaje přímo spojené s příjmy osoby částečně podléhající dani, Soudní dvůr rozhodl, že ohledně takových výdajů, jako jsou náklady na odborné úkony spojené s činností v jiném členském státě, musí být s osobou částečně podléhající dani zacházeno stejně jako s osobou plně podléhající dani (viz rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse, C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 27).

21 Pokud jde o náklady na daňové poradenství, jejich odpočet pro daňové poplatníky plně podléhající dani jako „výjimečné výdaje" je podle německé vlády vysvětlen, neboť tyto náklady se staly nezbytnými z důvodu složitosti vnitrostátního daňového práva.

22 Takové náklady na daňové poradenství, jako jsou náklady dotčené ve věci v původním řízení, R. H. Conijn vynaložil v souvislosti s vyhotovením svého daňového přiznání týkajícího se jeho příjmů pobíraných v Německu. Povinnost podat jeho přiznání vyplývá ze skutečnosti, že tato osoba pobírá příjmy v tomto členském státě. Náklady na daňové poradenství jsou tedy přímo spojeny s příjmy zdanitelnými v tomto členském státě, takže zatěžují stejným způsobem příjmy pobírané všemi daňovými poplatníky, ať jsou rezidenty, či nerezidenty.

23 Mimoto daňoví poplatníci, kteří jsou rezidenty, a daňoví poplatníci, kteří jsou nerezidenty, se nacházejí ve srovnatelné situaci vzhledem ke složitosti vnitrostátního

daňového práva. Nárok na odpočet, jehož cílem je nahrazení nákladů vynaložených v rámci daňového poradenství, přiznaný daňovým poplatníkům, kteří jsou rezidenty, se musí použít rovněž na daňové poplatníky, kteří jsou nerezidenty, jež jsou konfrontováni se stejnou složitostí vnitrostátního daňového systému.

24 Za těchto podmínek, s ohledem na možnost odečíst náklady na daňové poradenství jako výjimečné výdaje, se daňoví poplatníci, kteří jsou rezidenty, a daňoví poplatníci, kteří jsou nerezidenty, nacházejí ve srovnatelné situaci a vnitrostátní ustanovení, které odmítá možnost tohoto odpočtu nerezidentům, je omezením zakázaným ve smyslu článku 52 Smlouvy.

25 Jelikož Soudnímu dvoru nebyl předložen žádný konkrétní argument, který by odůvodňoval takové rozdílné zacházení, je třeba mít za to, že vnitrostátní ustanovení může působit především v neprospěch státních příslušníků jiných členských států, a zakládá tak nepřímou diskriminaci založenou na státní příslušnosti.

26 V důsledku toho je namístě na položenou otázku odpovědět tak, že článek 52 Smlouvy brání vnitrostátním právním předpisům, které neumožňují osobě částečně podléhající dani odečíst z částky jejího zdanitelného příjmu náklady na daňové poradenství, které vynaložila v souvislosti s vyhotovením svého daňového přiznání k dani z příjmů, jako výjimečné výdaje, na stejném základě jako osobě plně podléhající dani.

K nákladům řízení

27 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) brání vnitrostátním právním předpisům, které neumožňují osobě částečně podléhající dani odečíst z částky jejího zdanitelného příjmu náklady na daňové poradenství, které vynaložila v souvislosti s vyhotovením svého daňového přiznání k dani z příjmů, jako výjimečné výdaje, na stejném základě jako osobě plně podléhající dani.

Podpisy.