ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 6. júla 2006 *

Vo veci C-346/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 26. mája 2004 a doručený Súdnemu dvoru 12. augusta 2004, ktorý súvisí s konaním:

Robert Hans Conijn

proti

Finanzamt Hamburg-Nord,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (spravodajca) a A. Ó Caoimh,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: P. Léger,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— nemecká vláda, v zastúpení: C. D. Quassowski a A. Tiemann, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a K. Gross, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 9. marca 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania je výklad článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi pánom Conijnom a Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, ktorého úlohy 1. marca 2005 prevzal Finanzamt Hamburg-Nord (ďalej len „Finanzamt"). Pán Conijn navrhuje, aby mu bolo priznané právo znížiť si výšku svojho zdaniteľného príjmu o náklady na daňové poradenstvo vynaložené na vyhotovenie jeho daňového priznania k dani z príjmov poberaných v Nemecku v pozícii osoby čiastočne podliehajúcej tejto dani.

Vnútroštátny právny rámec

3 Podľa Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov) v znení z roku 1997 (ďalej len „EStG 1997") je potrebné rozlišovať medzi daňovými poplatníkmi s bydliskom v Nemecku, ktorým všetky príjmy podliehajú dani, a daňovými poplatníkmi čiastočne podliehajúcimi dani, ktorí síce nemajú bydlisko v Nemecku, ale podliehajú tam dani z výšky príjmov, ktoré v tomto štáte poberajú.

4 § 15 ods. 1 bod 2 EStG 1997, ktorý sa týka príjmov z remeselných, priemyselných alebo obchodných činností, znie takto:

„1. Príjmom z remeselných, priemyselných alebo obchodných činností sa rozumie:

1) ...

2) podiely zo zisku poskytnuté spoločníkom ‚Offene Handelsgesellschaft', ‚Kommanditgesellschaft' a ostatných spoločností, v ktorých je spoločník považovaný za vedúceho podniku (alebo za spoluprevádzkovateľa), ako aj odmena, ktorú spoločník poberal za svoju činnosť v spoločnosti, alebo odmena za poskytnutie pôžičky alebo za poskytnutie svojho majetku k dispozícii spoločnosti. Spoločník, ktorý má nepriamu účasť v spoločnosti prostredníctvom jednej alebo viacerých osobných spoločností, je považovaný za spoločníka s priamou účasťou. Za spoluprevádzkovateľa spoločnosti je spoločník s nepriamou účasťou považovaný vtedy, ak jeho samého a osobné spoločnosti, prostredníctvom ktorých má túto účasť, možno považovať za spoluprevádzkovateľov v osobných spoločnostiach, ktorých sú priamymi spoločníkmi."

5 § 49 ods. 1 bod 2 písm. a) EStG 1997 stanovuje, že príjmy z priemyselných alebo obchodných činností sú zdaniteľnými príjmami.

6 Podľa § 50 ods. 1 EStG 1997 daňovníci čiastočne podliehajúci dani v Nemecku si nemôžu odpočítať náklady na daňové poradenstvo vynaložené ako mimoriadne výdavky na rozdiel od daňových poplatníkov v plnom rozsahu podliehajúcich dani, ktorí si ich môžu odpočítať na základe § 10 ods. 1 bodu 6 EStG 1997.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7 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.

8 Vo svojom daňovom priznaní za rok 1998 odpočítal pán Conijn zo svojho daňového príjmu sumu 1 046 DEM zodpovedajúcu nákladom na daňové poradenstvo, ktoré využil na účely vyhotovenia svojho daňového priznania v Nemecku, v rámci mimoriadnych výdavkov na základe § 10 ods. 1 bodu 6 EStG 1997. Finanzamt na základe § 50 ods. 1 EStG 1997 odmietol umožniť odpočítanie týchto nákladov.

9 Pán Conijn podal žalobu proti tomuto odmietnutiu na Finanzgericht Hamburg. Táto žaloba bola zamietnutá rozsudkom z 11. novembra 2003. Pán Conijn podal proti tomuto rozsudku na Bundesfinanzhof opravný prostriedok „návrh na preskúmanie rozhodnutia" a navrhoval, aby tento rozsudok zrušil a rozhodol, že náklady na poradenstvo sú odpočítateľnými nákladmi. Finanzamt navrhol zamietnuť tento opravný prostriedok.

10 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporuje článku 52 Zmluvy... 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?"

O prejudiciálnej otázke

11 Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či vnútroštátna právna úprava, akou je sporná právna úprava vo veci samej, ktorá neumožňuje osobe čiastočne podliehajúcej dani odpočítať si z výšky svojho zdaniteľného príjmu náklady na daňové poradenstvo, ktoré táto osoba vynaložila na účely vyhotovenia daňového priznania ako mimoriadne výdavky na rovnakom základe ako osoba podliehajúca dani v plnom rozsahu, odporuje článku 52 Zmluvy.

12 Podľa ustálenej judikatúry sloboda štátnych občanov iného členského štátu usadiť sa na území iného členského štátu zahŕňa právo začať a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa (pozri najmä rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 13; z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 22, a z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 27).

13 Pán Conijn na základe § 49 EStG podlieha v Nemecku dani z dôvodu svojich príjmov z priemyselných a obchodných činností v tomto členskom štáte. Zdá sa, že z dôvodu tejto činnosti priamo podlieha dani z príjmov, ktoré pochádzajú zo zisku tejto komanditnej spoločnosti, a v tomto ohľade je teda on sám podľa vnútroštátneho daňového práva považovaný za osobu samostatne vykonávajúcu podnikateľskú činnosť.

14 Hoci systém priamych daní patrí do právomoci členských štátov, tieto štáty sú povinné vykonávať túto právomoc tak, aby dodržiavali právo Spoločenstva (pozri rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; zo 6. júna

2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 32, a z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 25).

15 Z tohto dôvodu nemôžu vnútroštátne daňové normy predstavovať ani zjavnú, ani skrytú diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti (pozri najmä rozsudky Wielockx, už citovaný, bod 16, a z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 75).

16 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 zdroju jeho príjmov, ako aj z hľadiska osobnej daňovej schopnosti či osobnej a rodinnej situácie, však nie je vo všeobecnosti diskrimináciou (rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 34, a zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 23).

17 Bydlisko okrem toho predstavuje hraničný daňový ukazovateľ, na ktorom sa vo všeobecnosti zakladá súčasné medzinárodné daňové právo, a najmä modelová zmluva Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) (modelová zmluva o dvojitom zdanení týkajúcom sa dedičstiev a darov, správa Výboru OECD pre daňové záležitosti, 1977, znenie z 29. apríla 2000) s cieľom rozdeliť medzi štáty právomoc v daňových veciach v prípade situácií s cudzím prvkom.

18 V tomto prípade zo spisu vyplýva, že pán Conijn, ktorý má bydlisko v Holandsku, poberal na nemeckom území menej ako 90 % svojich celkových príjmov.

19 Otázkou teda je, či objektívny rozdiel medzi situáciou takého nerezidenta a situáciou rezidenta umožňuje, aby vnútroštátna právna úprava, akou je sporná právna úprava vo veci samej, neposkytovala možnosť odpočítania nákladov na daňové poradenstvo prvému, hoci druhý si ich môže v rámci svojho daňového priznania odpočítať.

20 Pokiaľ ide o náklady priamo viazané na príjmy osoby čiastočne podliehajúcej dani, Súdny dvor rozhodol, že v súvislosti s nákladmi, ako sú prevádzkové náklady spojené s činnosťou v inom členskom štáte, sa musí s osobou čiastočne podliehajúcou dani zaobchádzať rovnakým spôsobom ako s osobou podliehajúcou dani v plnom rozsahu (pozri rozsudok z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 27).

21 Pokiaľ ide o náklady na daňové poradenstvo, možnosť ich odpočítania pre osoby podliehajúce dani v plnom rozsahu v rámci „mimoriadnych výdavkov" sa podľa nemeckej vlády vysvetľuje tým, že tieto náklady sú nevyhnutné z dôvodu zložitosti vnútroštátneho daňového práva.

22 Náklady na daňové poradenstvo, ako sú sporné náklady vo veci samej, boli pánom Conijnom vynaložené na vyhotovenie daňového priznania týkajúceho sa jeho príjmov poberaných v Nemecku. Povinnosť podať toto priznanie vyplýva zo skutočnosti, že táto osoba poberá príjmy v tomto členskom štáte. Náklady na daňové poradenstvo sú teda priamo viazané na príjmy zdaňované v tomto členskom štáte, takže rovnako zaťažujú príjmy všetkých daňových poplatníkov bez ohľadu na to, či sú rezidentmi, alebo nerezidentmi.

23 Navyše daňovníci rezidenti a daňovníci nerezidenti sa nachádzajú v porovnateľnej situácii vzhľadom na zložitosť vnútroštátneho daňového práva. Preto sa musí toto

právo na odpočítanie nákladov priznané daňovým poplatníkom rezidentom, ktorého cieľom je nahradiť náklady vynaložené na daňové poradenstvo, uplatňovať rovnako aj na daňových poplatníkov nerezidentov, ktorí čelia rovnakej zložitosti vnútroštátneho daňového systému.

24 Za týchto podmienok, vzhľadom na možnosť odpočítania nákladov na daňové poradenstvo v rámci mimoriadnych výdavkov, sa daňovníci rezidenti a daňovníci nerezidenti nachádzajú v porovnateľnej situácii a vnútroštátne ustanovenie, ktoré nerezidentom odmieta možnosť tohto odpočítania, predstavuje obmedzenie, ktoré je v zmysle článku 52 Zmluvy zakázané.

25 Keďže Súdnemu dvoru nebolo predložené žiadne tvrdenie, ktoré by odôvodňovalo takúto nerovnosť v zaobchádzaní, je potrebné dospieť k záveru, že vnútroštátne ustanovenie môže smerovať najmä v neprospech štátnych príslušníkov iných členských štátov, a teda predstavuje nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti.

26 V dôsledku toho je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že vnútroštátna právna úprava, ktorá neumožňuje osobe čiastočne podliehajúcej dani odpočítať si z výšky svojho zdaniteľného príjmu náklady na daňové poradenstvo, ktoré táto osoba vynaložila na vyhotovenie daňového priznania, ako mimoriadne výdavky na rovnakom základe ako osoba podliehajúca dani v plnom rozsahu, odporuje článku 52 Zmluvy.

O trovách

27 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Vnútroštátna právna úprava, ktorá neumožňuje osobe čiastočne podliehajúcej dani odpočítať si z výšky svojho zdaniteľného príjmu náklady na daňové poradenstvo, ktoré táto osoba vynaložila na vyhotovenie daňového priznania, ako mimoriadne výdavky na rovnakom základe ako osoba podliehajúca dani v plnom rozsahu, odporuje článku 52 Zmluvy ES (teraz článok 43 ES).

Podpisy