Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 18. novembra 2014[1]

Vec C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
protiJosefovi Grünewaldovi
[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal

Bundesfinanzhof (Nemecko)]

„Voľný pohyb kapitálu — Priame dane — Daň z príjmov — Odpočet rent vyplatených rodičovi v súvislosti s predčasným dedením — Vylúčenie vzťahujúce sa na daňovníkov nerezidentov“

1. Bundesfinanzhof (Nemecko) svojím návrhom na začatie prejudiciálneho konania opätovne požiadal Súdny dvor, aby zaujal stanovisko vo veci zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy, podľa ktorej výlučne daňovníci rezidenti majú právo odpočítať si od svojich zdaniteľných príjmov vyživovacie renty vyplatené v dôsledku prevodu majetku z titulu predčasného dedenia, s ustanoveniami práva EÚ v oblasti voľného pohybu kapitálu.

2. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v rámci sporu, ktorý vznikol medzi fyzickou osobou, ktorá nemá bydlisko v Nemecku, pánom Grünewaldom, a nemeckým daňovým úradom po tom, ako tento úrad odmietol tejto osobe uznať, aby si z príjmov, ktoré dosiahla v Nemecku, odpočítala vyživovacie renty vyplatené z titulu predčasného dedenia svojim rodičom prostredníctvom prevodu podielov v osobnej spoločnosti vykonávajúcej činnosť v sektore ovocia a zeleniny.

3. Otázkou zlučiteľnosti dotknutých vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti daní s právom EÚ v oblasti voľného pohybu kapitálu sa už Súdny dvor zaoberal. V rozsudku Schröder[2] už Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, ktorá znevýhodňuje daňovníkov nerezidentov voči daňovníkom rezidentom, pokiaľ ide o možnosť odpočítať si renty vyplatené rodičovi v rámci prevodu majetku z titulu predčasného dedenia, pokiaľ záväzok vyplácať tieto renty vyplýva z predmetného úkonu, nie je zlučiteľná s právom EÚ.

4. Bundesfinanzhof však z viacerých dôvodov uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré budú opísané nižšie, pochybuje, že riešenie prijaté Súdnym dvorom v rozsudku Schröder s konečnom platnosťou objasnilo stav práva Únie v tejto veci a môže poskytnúť vyčerpávajúcu odpoveď na spornú právnu otázku, o ktorej rozhoduje vnútroštátny súd. Okrem toho si vnútroštátny súd kladie otázku, či nemožno dotknutú vnútroštátnu právnu úpravu odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd rozhodol opätovne predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o tejto otázke.

1 — Jazyk prednesu: taliančina.
2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

I – **Vnútroštátny právny rámec**

5. Napriek tomu, že vnútroštátny právny rámec už bol predmetom výkladu vo veci Schröder,[3] považujem za potrebné podrobnejšie ho pripomenúť v ďalšom texte, keďže Bundesfinanzhof aj nemecká vláda tvrdia, že návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý viedol k rozhodnutiu v prejudiciálnom konaní vo veci Schröder, neposkytol dostatočný výklad vnútroštátnej právnej úpravy, čo mohlo mať vplyv na rozhodnutie, ktoré v uvedenej veci prijal Súdny dvor. Budem sa preto najprv venovať relevantnému právnemu rámcu týkajúcemu sa dane z príjmov, potom právnemu režimu predčasného dedenia v nemeckom práve, a napokon daňovému zaobchádzaniu s prevodmi z titulu predčasného dedenia.

6. Po prvé, pokiaľ ide o relevantný právny rámec týkajúci sa dane z príjmov, treba pripomenúť, že nemecký zákon o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz, ďalej len „EStG“)[4] rozlišuje medzi daňovníkmi s bydliskom alebo obvyklým pobytom v Nemecku a daňovníkmi, ktorí nemajú bydlisko alebo obvyklý pobyt v Nemecku. Prví uvedení daňovníci podliehajú dani z príjmov bez obmedzenia. Druhí uvedení daňovníci však majú obmedzenú daňovú povinnosť, a to pokiaľ ide o príjmy dosiahnuté v Nemecku. Medzi zdaniteľné príjmy subjektov s obmedzenou daňovou povinnosťou patria aj príjmy z vykonávania priemyselnej alebo obchodnej činnosti v tomto členskom štáte.[5]

7. Podľa § 10 ods. 1 EStG môžu byť renty a pravidelné platby vyplývajúce z určitých záväzkov za určitých podmienok odpočítané ako „mimoriadne výdavky“, ak nie sú prevádzkovými nákladmi ani nákladmi na dosiahnutie príjmu.[6]

8. § 50 EStG obsahuje osobitné ustanovenia pre daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou. Podľa jeho odseku 1 sú títo daňovníci oprávnení odpočítať si prevádzkové náklady alebo náklady na dosiahnutie príjmu len v prípade, že tieto náklady majú hospodársku súvislosť s príjmami pochádzajúcimi z tuzemska. Pre týchto daňovníkov je naopak vylúčené uplatnenie § 10 EstG, čiže odpočítanie mimoriadnych výdavkov.

9. Po druhé, pokiaľ ide o predčasné dedenie v nemeckom práve, to predstavuje prevod majetku, prostredníctvom ktorého vzhľadom na budúce dedenie jeden alebo viac poručiteľov prevedie na jedného alebo viacerých budúcich dedičov svoj majetok, a to najmä svoj podnik alebo nehnuteľnosti. V súvislosti s týmto prevodom si prevodca obvykle vyhradzuje dostatočné prostriedky na vlastné živobytie, ktoré môžu pozostávať z pravidelných rent (tzv. „súkromné vyživovacie renty“). Nemecká judikatúra identifikovala význam predčasného dedenia v tom, že umožňuje členom nasledujúcej generácie, aby pred začatím dedičského konania mali prospech z hospodárskej jednotky vytvárajúcej príjmy, ktoré im umožnia zabezpečiť si aspoň čiastočne svoje hmotné potreby a zároveň zabezpečiť živobytie prevodcu. Podľa judikatúry Bundesfinanzhofu si teda prevodca prevodom majetku z titulu predčasného dedenia vyhradzuje v podobe opakujúcich sa rent príjmy, ktoré v skutočnosti pochádzajú z jeho majetku, ale ktoré už musí vytvárať nadobúdateľ.[7]

10. V zmluve o prevode majetku z titulu predčasného dedenia, ktorá je v zákone kvalifikovaná ako darovanie, nie je výška príjmov stanovená vo vzťahu k hodnote prevádzaného majetku, ale v závislosti od vyživovacích potrieb prevodcu a schopnosti dlžníka prispievať na ne.[8] Tento prvok odlišuje túto zmluvu od prevodov majetku za protihodnotu, založených na vzájomnosti, v rámci ktorých prípadné opakujúce sa plnenia naopak predstavujú finančnú protihodnotu prevedeného majetku.

3 — Pozri body 5 až 7 rozsudku Schröder (EU:C:2011:198), ako aj body 13 až 23 návrhov, ktoré v tejto predniesol generálny advokát Bot, EU:C:2010:761.

4 — V znení uplatniteľnom na spor vo veci samej BGBl. 2002-I, s. 4210.

5 — Pozri § 1 a § 49 EStG.

6 — Tak, ako sú definované v § 4 a § 9 EStG.

7 — Rozsudky Bundesfinanzhofu z 5. júla 1990, GrS od 4/89 do 6/89, bod C.II.1.C, a z 12. mája 2003, GrS 1/00, bod C.II.3.

8 — Rozsudok Bundesfinanzhofu z 5. júla 1990, GrS od 4/89 do 6/89, bod CI1.

11. Po tretie, pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie s prevodmi majetku z titulu predčasného dedenia v prípade, ak nadobúdateľ poskytne prevodcovi súkromné vyživovacie renty, podľa ustálenej judikatúry Bundesfinanzhofu sa tieto plnenia nepovažujú za protihodnotu za prevod ani za obstarávacie náklady nadobúdateľa, ale musia byť zaradené na daňové účely medzi mimoriadne výdavky a opakujúce sa plnenia.[9] Toto zaradenie má svoj základ vo význame právneho režimu predčasného dedenia, ako sa uvádza v bode 9 týchto návrhov. Podľa § 10 EStG sú teda súkromné vyživovacie renty v prípade daňovníkov rezidentov plne odpočítateľné na účely určenia zdaniteľného príjmu ako mimoriadne výdavky, keďže ide o pravidelné platby, a to za predpokladu, že sú variabilné. Daňovníci nerezidenti si však nemôžu odpočítať tieto renty, keďže § 50 EStG výslovne vylučuje uplatniteľnosť § 10 EStG na daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou.

12. Z významu právneho režimu predčasného dedenia, ako sa uvádza v bode 9 týchto návrhov, z ktorého vyplýva, že vyhradenie príjmov v podobe opakujúcich sa rent v prospech prevodcu vedie k „prevodu schopnosti platiť dane“,[10] rovnako vyplýva, že odpočítaniu súkromnej vyživovacej renty nadobúdateľom/dlžníkom zodpovedá zdanenie plnenia prevodcovi/veriteľovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou v podobe „ostatných príjmov“ (tzv. zásada Korrespondenzprinzip).

II – **Skutkové okolnosti, vnútroštátne konanie a prejudiciálne otázky**

13. Pán Grünewald, odporca v konaní pred vnútroštátnym súdom, a jeho brat získali úkonom zo 17. januára 1989 spočívajúcim v prevode majetku z titulu predčasného dedenia od svojho otca každý 50 % z podielu v spoločnosti založenej podľa občianskeho práva a podnikajúcej v sektore ovocia a zeleniny. V rámci tejto transakcie sa bratia zaviazali vyplácať v prospech otca alebo rodičov súkromnú vyživovaciu rentu za podmienok stanovených v uvedenom úkone o prevode.

14. Pán Grünewald, ktorý nemá bydlisko ani obvyklý pobyt v Spolkovej republike Nemecko, ale má bydlisko v inom členskom štáte Európskej únie, dosiahol v rokoch 1999 a 2002 na základe uvedenej účasti určité príjmy pochádzajúce z podnikateľskej činnosti. V tom istom období dosiahol aj ďalšie príjmy v Nemecku.

15. Keďže Finanzamt Dortmund-Unna, žalobca v konaní pred vnútroštátnym súdom, považoval pána Grünewalda za subjekt s obmedzenou povinnosťou platiť daň z príjmov, odmietol mu na základe § 50 EStG možnosť odpočítať si súkromné vyživovacie renty vyplatené otcovi.

16. Pán Grünewald sa proti rozhodnutiu Finanzamt Dortmund-Unna odvolal na Finanzgericht Münster (Finančný súd v Münsteri), ktorý jeho odvolaniu vyhovel. Finanzamt Dortmund-Unna preto podal dovolanie na vnútroštátny súd a domáhal sa zrušenia rozsudku Finanzgerichtu Münster, ako aj zamietnutia odvolania podaného pánom Grünewaldom na Finanzgericht Münster.

17. Vnútroštátny súd uvádza, že v súlade s platným vnútroštátnym právom Finanzamt oprávnene odmietol pánovi Grünewaldovi uznať odpočítanie súkromných vyživovacích rent, keďže ide o mimoriadne výdavky, ktoré si pán Grünewald ako subjekt s obmedzenou daňovou povinnosťou nemôže odpočítať. Vnútroštátny súd však s odkazom na uvedený rozsudok Schröder uvádza, že stále existujú pochybnosti o zlučiteľnosti takéhoto daňového systému s právom EÚ.

18. Bundesfinanzhof vyjadruje najmä viacero pochybností o uplatniteľnosti rozsudku Schröder na konanie, ktoré pred ním prebieha. Po prvé návrh na začatie prejudiciálneho konania v predmetnej veci neobjasnil dostatočne, aké postavenie má vo vnútroštátnom systéme uvedená zásada „Korrespondenzprinzip“[11], t. j. zásada zhody medzi odpočtom v prospech dlžníka renty a zdanením

9 — Rozsudky Bundesfinanzhof z 5. júla 1990, GrS od 4/89 do 6/89, bod C.II.1.C, a z 12. mája 2003, GrS 1/00, bod C.II.1.C.

10 — Rozsudok Bundesfinanzhofu z 31. marca 2004, X R 66/98, bod II.3 a citovaná judikatúra.

11 — Pozri bod 12 vyššie.

príjemcu. Po druhé daňový úrad zastáva názor, že Súdny dvor sa v uvedenom rozsudku vyjadril len k situácii týkajúcej sa prevodu za protihodnotu, čo by nemal byť prípad plnenia z titulu predčasného dedenia. Navyše v takom prípade by platba prípadných rent nebola plne odpočítateľná, ale rozdelila by sa na obstarávacie náklady (odpočítateľné v rámci podielov) a úroky (okamžite odpočítateľné). Po tretie rozsudok Schröder sa týka príjmov z prenájmu, ktoré majú občianskoprávnu povahu, a nie príjmov z účasti v spoločnosti, ktoré majú obchodnoprávnu povahu, ako v predmetnej veci.

19. Vnútroštátny súd preto zdôrazňuje dva aspekty relevantné pre analýzu práva EÚ. Na jednej strane vnútroštátny súd vyjadruje pochybnosti, pokiaľ ide o tvrdenie Finanzgerichtu Münster o existencii priamej súvislosti medzi dosiahnutím príjmov z podnikania vyplývajúcich z účasti v osobnej spoločnosti a súkromnými vyživovacími rentami, ktoré pán Grünewald vypláca. Finanzgericht totiž nezohľadnil skutočnosť, že súkromné vyživovacie renty sú určené pre potreby zabezpečenia živobytia príjemcov (t. j. rodičov žalobcu), čo je okolnosť, ktorá by umožňovala zaradiť tieto renty do osobnej sféry. Na druhej strane si vnútroštátny súd kladie otázku, či predmetnú právnu úpravu možno odôvodniť zásadou teritoriality alebo cieľom zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

20. S ohľadom na tieto úvahy vnútroštátny súd rozhodol uznesením zo 14. mája 2013, že je nevyhnutné prerušiť konanie vo veci samej a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporuje článku 63 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ) taká právna úprava členského štátu, podľa ktorej nie sú odpočítateľné súkromné vyživovacie plnenia daňovníkov nerezidentov, ktoré súvisia s prevodom tuzemského majetku prinášajúceho príjmy na základe takzvaného predčasného dedenia, pričom takéto platby sú v prípade neobmedzenej daňovej povinnosti odpočítateľné, avšak toto odpočítanie má za následok zodpovedajúcu daňovú povinnosť príjemcu plnenia (s neobmedzenou daňovou povinnosťou)?“

III – **Konanie pred Súdnym dvorom**

21. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol kancelárii Súdneho dvora podaný 30. októbra 2013. Nemecká a francúzska vláda, ako aj Európska komisia predložili písomné vyjadrenia. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 16. septembra 2014, sa zúčastnili Finanzamt Dortmund-Unna, nemecká a francúzska vláda a Komisia.

22. Listom z 18. februára 2014 nemecká vláda podala v súlade s článkom 16 tretím odsekom Štatútu žiadosť, aby Súdny dvor prejednal túto vec na zasadnutí veľkej komory.

IV – **Právna analýza**

23. Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá umožňuje daňovníkovi rezidentovi, na rozdiel od daňovníka nerezidenta, odpočítať súkromné vyživovacie renty vyplatené na základe predčasného dedenia v súvislosti s prevodom tuzemského majetku vytvárajúceho príjmy, a ktorá stanovuje, že tomuto odpočtu zodpovedá rovnocenná daňová povinnosť príjemcu rent s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte.

A – *O uplatniteľnosti slobody pohybu*

24. Na úvod treba pripomenúť, že článok 63 ods. 1 ZFEÚ vo všeobecnosti zakazuje všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi.

25. Keďže v ZFEÚ nie je vymedzený pojem „pohyb kapitálu“, Súdny dvor priznal nomenklatúre uvedenej v prílohe I smernice 88/361 orientačný charakter, pričom podľa úvodnej časti tejto prílohy zoznam, ktorý obsahuje, nie je taxatívny. [12]

26. V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že darovanie a dedenie, na ktoré sa vzťahuje bod XI prílohy I smernice 88/361, predstavujú pohyb kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ, s výnimkou prípadov, keď sú podstatné prvky darovania alebo dedenia obmedzené len na jediný členský štát. [13] Preto sa s výnimkou týchto konkrétnych prípadov na daňové zaobchádzanie s dedičskými úkonmi a darmi, či už ide o peniaze, hnuteľné alebo nehnuteľné veci, vzťahujú ustanovenia ZFEÚ týkajúce sa pohybu kapitálu. [14]

27. Treba tiež poznamenať, že v uvedenom rozsudku Schröder Súdny dvor už uznal, že na prevody majetku formou predčasného dedenia, ktoré zahŕňajú cezhraničný prvok, sa vzťahuje článok 63 ZFEÚ. [15] Samotná skutočnosť, že v predmetnej veci sú predmetom prevodu z dôvodu predčasného dedenia podiely v osobnej spoločnosti, a nie nehnuteľnosti ako v prípade, ktorý viedol k rozsudku Schröder, nepredstavuje podľa môjho názoru okolnosť, ktorá by mala vplyv na analýzu, pokiaľ ide o slobodu pohybu uplatniteľnú na predmetnú vnútroštátnu právnu úpravu. [16]

28. Situácia, keď osoba, ktorá má bydlisko v Nemecku, prevedie z titulu predčasného dedenia podiely v osobnej spoločnosti založenej podľa nemeckého práva a vykonávajúcej poľnohospodársku činnosť v Nemecku na dieťa, ktoré má bydlisko v inom členskom štáte, teda predstavuje úkon, ktorý má cezhraničné prvky a spadá v zásade pod pojem pohyb kapitálu podľa článku 63 ZFEÚ.

B – *O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu*

29. Teba pripomenúť, že opatrenia, zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ, ako obmedzenia pohybu kapitálu, zahŕňajú najmä opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo od ponechania si takýchto investícií [17] alebo odradiť osoby s bydliskom v predmetnom členskom štáte od investovania v iných štátoch. [18]

12 — Pozri rozsudok Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 19).

13 — Pozri rozsudky Welte (EU:C:2013:662, bod 20 a citovanú judikatúru) a Schröder (EU:C:2011:198, bod 26).

14 — Rozsudky Komisia/Španielsko (C-127/12, EU:C:2014:2130, bod 53) a Mattner (C–510/08, EU:C:2010:216, bod 20, ako aj citovaná judikatúra).

15 — V citovanom rozsudku Schröder (EU:C:2011:198, bod 27) Súdny dvor rozhodol, že na prevod nehnuteľností nachádzajúcich sa v jednom členskom štáte formou predčasného dedenia na fyzickú osobu s bydliskom v inom členskom štáte sa vzťahuje článok 63 ZFEÚ.

16 — Na jednej strane Súdny dvor už v tejto súvislosti rozhodol, že prevod podielov v spoločnostiach rezidentov medzi subjektom, ktorý je rezidentom, a subjektom, ktorý je nerezidentom, predstavuje pohyb kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudok Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, bod 43). Na druhej strane v predmetnej veci podľa môjho názoru nevzniká otázka prípadného uplatňovania slobody usadiť sa podľa článku 49 ZFEÚ, na ktorú mimochodom nikto z vedľajších účastníkov konania nepoukázal. Podľa ustálenej judikatúry na účely určenia, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá sloboda pohybu, treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation C-35/11, 2012:707, bod 90 a citovanú judikatúru). Treba však konštatovať, že dotknutá vnútroštátna právna úprava sa týka daňového zaobchádzania so súkromnými vyživovacími rentami vyplácanými v súvislosti s úkonom predčasného dedenia, a najmä možnosti odpočítať tieto renty ako „mimoriadne výdavky“, a to bez ohľadu na skutočnosť, či predmetom tohto úkonu bol prevod podielov v spoločnosti, alebo nie (tento prvok odlišuje dotknutú právnu úpravu v oblasti daní od právnej úpravy, ktorá bola predmetom rozsudku Scheunemann, C-31/11 EU:C:2012:481, pozri najmä bod 21). V dôsledku toho vzhľadom na jej predmet a za predpokladu, že dotknutá právna úprava môže mať obmedzujúce účinky na slobodu usadiť sa, a to najmä v prípade, ak predmetom prevodu z titulu predčasného dedenia sú podiely v spoločnosti, ktoré umožňujú vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, tieto účinky by boli len nevyhnutným dôsledkom prípadnej prekážky voľného pohybu kapitálu, a preto neodôvodňujú skúmanie uvedenej právnej úpravy vzhľadom na článok 49 ZFEÚ [pozri v tomto zmysle rozsudok Glaxo Wellcome (EU:C:2009:559, bod 51 a citovanú judikatúru)]. Okrem iného tiež treba uviesť, že v predmetnej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu nie je zrejmé, akú úlohu pri riadení spoločnosti umožňujú podiely, ktoré sú predmetom prevodu.

17 — Rozsudky Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, bod 22 a citovaná judikatúra) a Schröder (EU:C:2011:198, bod 30).

18 — Rozsudky Komisia/Fínsko (C-342/10, EU:C:2012:688, bod 28) a Komisia/Nemecko (C-600/10, EU:C:2012:737, bod 14).

30. V zmysle spornej právnej úpravy fyzická osoba, ktorá nemá v Nemecku svoje bydlisko alebo obvyklý pobyt, podlieha podľa § 49 EStG dani z príjmov dosiahnutých v tomto členskom štáte, ktoré zahŕňajú príjmy z vykonávania priemyselnej alebo obchodnej činnosti v Nemecku. [19] Na rozdiel od daňovníka rezidenta si však podľa § 50 EStG tento daňovník nerezident nemôže od týchto príjmov odpočítať – ako mimoriadne výdavky podľa § 10 ods. 1 EStG – súkromnú vyživovaciu rentu, akú vypláca pán Grünewald otcovi alebo rodičom z titulu predčasného dedenia.

31. Toto menej výhodné daňové zaobchádzanie s nerezidentmi, pokiaľ ide o súkromné vyživovacie renty, ich môže odradiť od nadobúdania alebo zachovania podielov v nemeckých spoločnostiach vykonávajúcich priemyselné alebo obchodné činnosti v Nemecku z titulu predčasného dedenia. [20] Môže zároveň odradiť nemeckých rezidentov od toho, aby v rámci predčasného dedenia stanovili za nadobúdateľov osoby, ktoré bývajú v inom členskom štáte než v Spolkovej republike Nemecko. [21]

32. Z uvedeného vyplýva, že právna úprava, ktorá stanovuje takéto menej výhodné zaobchádzanie s daňovníkmi nerezidentmi, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ.

C – O existencii prípadného odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu

33. Treba však preskúmať, či vnútroštátnu právnu úpravu v oblasti daní, ako je právna úprava vo veci samej, možno považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami ZFEÚ týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, hoci ide o obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

34. Podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ ustanovenia článku 63 ZFEÚ „majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov… uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál…“. Toto ustanovenie sa však musí ako výnimka zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu vykladať striktne a je obmedzené článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63 (ZFEÚ)“. [22]

35. Treba teda preskúmať, či vnútroštátna právna úprava, ako je predmetná úprava, ktorá odlišuje daňovníkov rezidentov od daňovníkov nerezidentov, predstavuje nerovnaké zaobchádzanie povolené podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ, alebo ide o svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie zakázané odsekom 3 uvedeného článku. V tomto ohľade z ustálenej judikatúry vyplýva, že takú vnútroštátnu právnu úpravu možno považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu len v dvoch prípadoch: ak sa rozdiel v zaobchádzaní týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je to odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. [23] Navyše na to, aby rozdielne zaobchádzanie bolo odôvodnené, nesmie ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje predmetná právna úprava. [24]

19 — Pokiaľ ide o príjmy z prenájmu nehnuteľností, pozri rozsudok Schröder (EU:C:2011:198, bod 31).

20 — Pokiaľ ide o nadobúdanie nehnuteľností, pozri analogicky rozsudok Schröder (EU:C:2011:198, bod 31). Pokiaľ ide o odrádzanie od nadobúdania podielov v spoločnostiach, pozri rozsudky Haribo Lakritzen Hans Riegel (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 52 a 53) a Glaxo Wellcome (EU:C:2009:559, body 57 a 58).

21 — Pozri rozsudok Schröder (EU:C:2011:198, bod 32).

22 — Pozri rozsudky Komisia/Nemecko (C-211/13, EU:C:2014:2148, body 45 a 46) a Welte (EU:C:2013:662, body 42 a 43 a citovanú judikatúru).

23 — Rozsudok Komisia/Fínsko (EU:C:2012:688, bod 35 a citovaná judikatúra).

24 — Rozsudky Schröder (EU:C:2011:198, bod 35 a citovaná judikatúra) a Komisia/Nemecko (EU:C:2014:2148, bod 47).

1. O porovnateľnosti predmetných situácií

36. Podľa ustálenej judikatúry, ktorá siaha až k rozsudku Schumacker [25], v oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov 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 jeho obvyklého bydliska. [26]

37. Rovnako aj skutočnosť, že členský štát nepriznáva nerezidentom určité daňové zvýhodnenia, ktoré priznáva rezidentom, sa preto v judikatúre zvyčajne nepovažuje za diskriminačnú. [27]

38. 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. Členský štát, z ktorého pochádzajú príjmy daňovníka nerezidenta, má 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. [28]

39. Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že v súvislosti s výdavkami, ako sú výdavky na dosiahnutie príjmu priamo súvisiace s činnosťou, z ktorej pochádzajú príjmy zdaniteľné v členskom štáte, sa rezidenti a nerezidenti členského štátu nachádzajú v porovnateľnej situácii, takže právna úprava tohto štátu, ktorá nerezidentom v daňovej oblasti neumožňuje odpočítanie týchto nákladov, hoci rezidentom to umožňuje, bude pôsobiť v zásade na úkor príslušníkov iných členských štátov, a preto je nepriamou diskrimináciou na základe štátnej príslušnosti. [29]

40. Vzhľadom na zásady judikatúry uvedené v predchádzajúcich bodoch treba určiť, či situácia daňovníka nerezidenta, akým je pán Grünewald, ktorý vypláca súkromné vyživovacie renty v súvislosti s prevodom podielov v spoločnostiach z titulu predčasného dedenia, je alebo nie je porovnateľná so situáciou daňovníka rezidenta, akým je brat pána Grünewalda, ktorý z rovnakého titulu získal rovnaký majetok a vypláca rovnaké súkromné vyživovacie renty.

41. V tejto súvislosti treba najprv uviesť, že v predmetnej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania jasne nevyplýva, akú časť celkových príjmov pána Grünewalda predstavujú príjmy dosiahnuté v Nemecku v predmetných zdaňovacích obdobiach.

42. Ak by vnútroštátny súd dospel k záveru, že pán Grünewald v týchto obdobiach dosiahol podstatnú časť svojho celkového príjmu v Nemecku, bude potrebné konštatovať, že situácia je porovnateľná so situáciou daňovníka rezidenta a rozdielne daňové zaobchádzanie, pokiaľ ide o odpočet súkromných vyživovacích rent, by teda nemalo byť v zásade prípustné.

25 — C–279/93 EU:C:1995:31.

26 — Rozsudky Schumacker (EU:C:1995:31, body 31 a 32) Schröder (EU:C:2011:198, bod 37 a citovaná judikatúra).

27 — Vzhľadom na objektívne rozdiely medzi situáciou rezidentov a nerezidentov či už z hľadiska zdroja príjmov, alebo z hľadiska osobnej schopnosti platiť dane, alebo osobných a rodinných pomerov, pozri rozsudok Schröder (EU:C:2011:198, bod 38 a citovanú judikatúru).

28 — Rozsudok Schumacker (EU:C:1995:31, bod 32). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Schröder (EU:C:2010:761, body 44 a 45).

29 — Rozsudky Komisia/Fínsko (EU:C:2012:688, bod 37) a Schröder (EU:C:2011:198, bod 40 a citovaná judikatúra).

43. Ak by však vnútroštátny súd rozhodol, že príjmy, ktoré pán Grünewald dosiahol v Nemecku, nepredstavujú podstatnú časť jeho celkového príjmu, jeho situácia by bola porovnateľná so situáciou daňového rezidenta v prípade, ak by sa vyplatené súkromné vyživovacie renty podľa judikatúry citovanej v bode 39 považovali za výdavky priamo súvisiace s činnosťou, z ktorej pochádzajú zdaniteľné príjmy.

44. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že výdavky 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. [30]

45. Súdny dvor teda vo veci Schröder výslovne rozhodol, že do tej miery, do akej záväzok vyplácať súkromnú vyživovaciu rentu z titulu predčasného dedenia vyplýva z prevodu predmetného majetku na nadobúdateľa, je úlohou vnútroštátneho súdu preveriť, či táto renta je výdavkom, ktorý priamo súvisí s prevádzkou tohto majetku a v dôsledku toho sa daňovník nerezident, ktorý je povinný vyplatiť tieto renty, nachádza v situácii, ktorá je porovnateľná so situáciou daňovníka rezidenta. [31]

46. Z uplatnenia tohto prístupu na predmetnú vec vyplýva, že ak by vnútroštátny súd konštatoval, čo zrejme nastane v tomto prípade, [32] že záväzok pána Grünewalda vyplácať súkromnú vyživovaciu rentu z titulu predčasného dedenia vyplýva z prevodu podielu v osobnej spoločnosti, z ktorého pochádzajú, aspoň čiastočne, príjmy zdaniteľné v Nemecku, potom by sa tieto renty mali považovať za výdavky priamo súvisiace s činnosťou, z ktorej pochádzajú zdaniteľné príjmy, a postavenie pána Grünewalda by sa malo považovať za porovnateľné s postavením daňovníka rezidenta, akým je jeho brat.

47. Vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania však Bundesfinanzhof odkazuje na viacero dôvodov, uvedených v bode 18, ktoré spochybňujú uplatniteľnosť riešenia prijatého v rozsudku Schröder na predmetnú vec. Nijaký z týchto dôvodov ma však nepresvedčil.

48. Po prvé Bundesfinanzhof odkazuje na možné nedostatky návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci Schröder, ktorý najmä neobjasnil existenciu „zásady zhody“ [33] medzi odpočtom v prospech dlžníka renty a zdanením príjemcu. V tejto súvislosti sa rovnako ako Komisia domnievam, že aj keby vnútroštátny právny rámec, ktorý Súdnemu dvoru predložil vnútroštátny súd, nebol v tomto prípade dostatočne objasnený, prípadná absencia odkazu na zásadu „Korrespondenzprinzip“ nič nemení na posúdení diskriminačného daňového zaobchádzania z hľadiska práva Únie voči daňovníkovi nerezidentovi. Na jednej strane táto zásada nezohráva nijakú rolu pri kvalifikácii súkromných vyživovacích rent ako „výdavkov priamo súvisiacich“ s činnosťou, z ktorej pochádzajú zdaniteľné príjmy podľa judikatúry citovanej v predchádzajúcich bodoch. Na druhej strane neexistuje nijaký dôvod – a s výnimkou úvah o dôvodoch prevažujúceho verejného záujmu uvedených v bode 66 a ďalej vnútroštátny súd ani nemecká vláda neuvádzajú nijaké dôvody – prisúdiť daňovému zaobchádzaniu so súkromnými rentami pre príjemcu účinok, ktorý spôsobuje rozdielne daňové zaobchádzanie s dlžníkom tejto renty v závislosti od toho, či je, alebo nie je daňovníkom rezidentom.

49. Po druhé, pokiaľ ide o názor nemeckého daňového úradu, na ktorý odkazuje Bundesfinanzhof a podľa ktorého sa Súdny dvor v rozsudku Schröder vyjadril len k situácii týkajúcej sa prevodu za protihodnotu, a nie predčasného dedenia, a v prípade zodpovedajúcom tejto prvej situácii má teda význam rozlišovanie medzi odpočítaním obstarávacích nákladov a úrokov, musím uviesť, že tento názor je celkom prekvapujúci. Po jednoduchom prečítaní rozsudku Súdneho dvora vo veci Schröder

30 — Pozri rozsudok Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, bod 25).

31 — Pozri rozsudok Schröder (EU:C:2011:198, bod 46).

32 — Pozri bod 59 nižšie.

33 — Čiže zásada „Korrespondenzprinzip“ uvedená v bode 12 vyššie.

a návrhov, ktoré v uvedenej veci predniesol generálny advokát Bot, neexistujú nijaké pochybnosti o tom, že Súdny dvor sa v tomto rozsudku, rovnako ako v predmetnej veci, zaoberal prevodom z titulu predčasného dedenia za protihodnotu.[34] Nemecká vláda navyše na pojednávaní jasne uviedla, že tieto dve veci boli fakticky podobné.

50. Po tretie, pokiaľ ide o pochybnosti, ktoré má Bundesfinanzhof vo vzťahu k zdroju zdaniteľných príjmov, domnievam sa, že okolnosť, že predmetom prevodu z titulu predčasného dedenia v predmetnej veci sú podiely v osobnej spoločnosti vykonávajúcej hospodársku činnosť, a nie nehnuteľnosti ako vo veci Schröder, nie je pre analýzu práva Únie relevantná. V oboch prípadoch ide v skutočnosti o prevod majetku, ktorý vytvára príjmy zdaniteľné v Nemecku, a skutočnosť, že tieto príjmy pochádzajú z obchodnej činnosti, a nie z prenájmu nehnuteľností, nepredstavuje na účely predmetnej veci nijaký rozdiel s ich zaobchádzaním z daňového hľadiska, a to najmä s ohľadom na rozdielne daňové zaobchádzanie s daňovníkmi nerezidentmi.

51. Vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania Bundesfinanzhof namieta, že Finanzgericht nezohľadnil okolnosť, že súkromné vyživovacie renty sú určené na potreby zabezpečenia živobytia príjemcov, čo je okolnosť, ktorá by umožnila klasifikovať tieto príjmy v rámci osobnej sféry nadobúdateľa tak, aby ich mohol zohľadniť štát, v ktorom má nadobúdateľ bydlisko, bez povinnosti odpočtu zo strany štátu, v ktorom bol príjem dosiahnutý.[35]

52. Nemecká vláda vo svojom vyjadrení tiež tvrdí, že súkromné vyživovacie renty sa musia kvalifikovať, tak ako v nemeckom práve, ako odpočty osobného charakteru, keďže sú založené na rodinných väzbách.[36] Tvrdí, že takáto kvalifikácia súkromných vyživovacích rent vo vnútroštátnom práve by mala byť rozhodujúca aj pre posúdenie daňového zaobchádzania s týmito rentami podľa práva Únie. Keďže neexistuje harmonizovaný systém priamych daní, vnútroštátny zákonodarca a vnútroštátne súdy by mali mať možnosť určiť právne postavenie daňových odpočtov.

53. V tejto súvislosti, pokiaľ ide o skutočnosť, na ktorú upozornil Bundesfinanzhof, že súkromné vyživovacie renty sú určené pre potreby zabezpečenia živobytia príjemcov, Súdny dvor v rozsudku Schröder podobné tvrdenia nemeckej vlády odmietol a uviedol, že táto skutočnosť nespochybňuje existenciu priamej súvislosti v zmysle judikatúry, keďže nevyplýva zo vzťahu medzi výškou sporného výdavku a výškou zdaniteľných príjmov, ale zo skutočnosti, že tento výdavok je neoddeliteľne spätý s činnosťou, z ktorej pochádzajú uvedené príjmy.[37]

54. Pokiaľ však ide o tvrdenie nemeckej vlády o nevyhnutnom posúdení kvalifikácie dotknutých odpočtov vo vnútroštátnom práve, pripomínam, že akúkoľvek kvalifikáciu výdavku alebo odpočtu vo vnútroštátnom práve (či už sú kvalifikované ako osobné alebo prevádzkové, alebo iné) nemožno v rozpore s právom EÚ uplatniť na odôvodnenie diskriminácie medzi európskymi občanmi na základe ich bydliska, hoci tieto výdavky a odpočty majú na vnútroštátnej úrovni význam, ktorý im chce prisúdiť vnútroštátny zákonodarca a vnútroštátne súdy.

55. V tejto súvislosti treba tiež poznamenať, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že aj keď platí, že členské štáty majú v súčasnosti naďalej právomoci v oblasti priamych daní, pri výkone týchto právomocí musia dodržiavať záväzky, ktoré prevzali v rámci práva Únie.[38]

34 — Pozri body 9, 12 a tiež 42 a 43 rozsudku Schröder (EU:C:2011:198) a pre ešte lepšiu názornosť body 20 až 23 návrhov, ktoré v tejto veci predniesol generálny advokát Bot (EU:C:2010:761).

35 — Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 25.

36 — Nemecká vláda predovšetkým tvrdí, že osobný charakter súkromných vyživovacích rent sa odvodzuje od charakteru zmluvného typu, ktorý patrí do oblasti rodinného a dedičského práva, od účelu prevodu, ktorým je finančné zabezpečenie rodičov s pribúdajúcim vekom, od skutočnosti, že renta sa neposudzuje podľa hodnoty protiplnenia, ale podľa vyživovacích potrieb prevodcu a schopnosti dlžníka poskytovať toto plnenie, ako aj od skutočnosti, že zmluvné strany sa riadia myšlienkou udržať výrobnú činnosť v rukách rodiny.

37 — Pozri rozsudok Schröder (EU:C:2011:198, bod 43).

38 — Pozri rozsudky Schumacker (EU:C:1995:31, bod 21), Itelcar (C-282/12 EU:C:2013:629, bod 26 a citovanú judikatúru) a Conijn (C-346/04, EU:C:2006:445, bod 14 a citovanú judikatúru).

56. Nemecká vláda subsidiárne tvrdí, že v predmetnej veci neexistuje priama súvislosť medzi výdavkami, o odpočet ktorých sa žiada, a zdaniteľnými príjmami. Na preukázanie existencie „priamej súvislosti“ medzi rentami a príjmami z obchodnej činnosti nepostačuje skutočnosť, že pán Grünewald nemohol získať podiel v spoločnosti bez prijatia záväzku zaplatiť rentu. Na preukázanie existencie takejto súvislosti by bola určujúca skutočnosť, že uplatňované výdavky sa použili práve v dôsledku hospodárskej činnosti zdaniteľnej v Nemecku, čiže v rámci riadenia spoločnosti, alebo sú neoddeliteľne späté s touto hospodárskou činnosťou.

57. V tom istom zmysle, podľa francúzskej vlády, súvislosť medzi dotknutými rentami a príjmami z obchodnej činnosti nemožno kvalifikovať ako priamu, pretože renty nemajú špecifickú súvislosť s uvedenými príjmami z obchodnej činnosti. Francúzska vláda sa odvoláva na dva nedávne rozsudky Súdneho dvora, Komisia/Fínsko [39] a Komisia/Nemecko [40], v ktorých Súdny dvor objasnil význam a rozsah pojmu „priama súvislosť“.

58. V tejto súvislosti však treba poznamenať, že neexistuje nijaký dôvod nepotvrdiť, čo uviedol Súdny dvor vo veci Schröder, a to, že ak vnútroštátny súd zistí, že záväzok zaplatiť súkromnú vyživovaciu rentu vyplýva, čiže pochádza alebo vznikol, z prevodu aktív, ktoré vytvárajú príjem, výdavky súvisiace s plnením tohto záväzku predstavujú výdavky priamo súvisiace s prevádzkou týchto prvkov. [41]

59. Z predmetnej veci teda okrem zistení vnútroštátneho súdu vyplýva, že rovnako ako vo veci Schröder záväzok vyplácať súkromné vyživovacie renty vychádza z prevodu podielov v spoločnosti, z ktorého bol vytvorený zdaniteľný príjem. Prevod podielov a renty sú súčasťou tej istej zmluvy a predstavujú výmenný vzťah. Bundesfinanzhof vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že z článku 2 uvedenej zmluvy vyplýva, že strany sa dohodli na poskytovaní rent z titulu „protiplnenia“ (Gegenleistung). To dokazuje, že ak by pán Grünewald neprijal záväzok vyplácať otcovi rentu, nezískal by podiely v osobnej spoločnosti.

60. Na druhej strane existencia „priamej súvislosti“ v prípadoch prevodu z titulu predčasného dedenia vyplýva z toho, ako tento právny režim predčasného dedenia vo svojej judikatúre charakterizoval samotný Bundesfinanzhof. Ako vyplýva z bodu 9, súkromné vyživovacie renty predstavujú podľa judikatúry uvedeného súdu príjmy pochádzajúce z prevedeného majetku, ktoré si prevodca vyhradzuje, ale ktoré musí vytvárať nadobúdateľ. Renta sa preto v podstate zhoduje aspoň sčasti s príjmom pochádzajúcim z prevedeného majetku. To dokazuje, že nejde iba o priamu súvislosť, ale o skutočnú zhodu medzi výdavkom, ktorého odpočet sa požaduje (súkromná vyživovacia renta), a zdaniteľným príjmom (príjmy pochádzajúce z podielu v spoločnosti).

61. Pokiaľ ide o rozsudky citované francúzskou vládou vo veci Komisia/Fínsko, Súdny dvor mal posúdiť, či je s článkom 63 ZFEÚ zlučiteľný fínsky systém zdanenia dividend vyplácaných dôchodkovým fondom, ktorým sa diskriminovali fondy nerezidentov. [42] Z uvedeného rozsudku však podľa môjho názoru nemožno vyvodiť, inak než sa domnieva francúzska vláda, že Súdny dvor mal v úmysle odkázať na jediné kritérium zámeru zákonodarcu, ktorým sa malo nahradiť kritérium neoddeliteľnosti výdavkov a príjmov, ktoré rozvinula skoršia judikatúra s cieľom určiť existenciu priamej súvislosti. V bodoch 41 až 43 tohto rozsudku Súdny dvor nerozvinul nijaké nové kritérium a obmedzil sa na odmietnutie tvrdenia fínskej vlády o neporovnateľnosti situácií fondov rezidentov a nerezidentov z dôvodu absencie priamej súvislosti, pričom konštatoval, že samotný zákonodarca

39 — C-342/10, EU:C:2012:688.

40 — C-600/10, EU:C: 2012:737.

41 — Pozri bod 45 vyššie a rozsudok Schröder (EU:C:2011:198, body 45, 46 a 49).

42 — Zatiaľ čo pri fondoch rezidentov sa na daňové účely mohli odpočítať rezervné prostriedky na krytie ich záväzkov v oblasti dôchodkov, čo malo za následok skutočné oslobodenie od dane z prijatých dividend, táto možnosť nebola priznaná fondom nerezidentom. Pozri rozsudok Komisia/Fínsko (EU:C:2012:688, body 25 a 26).

dotknutou vnútroštátnou právnou úpravou zaviedol priamu súvislosť medzi odpočítateľným výdavkom (t. j. rezervné prostriedky na krytie záväzkov v oblasti dôchodkov) a zdaniteľnými príjmami (t. j. dividendy) s cieľom zohľadniť špecifický účel dôchodkových fondov,[43] ktorý je spoločný pre fondy rezidentov aj nerezidentov.

62. Vo veci Komisia/Nemecko mal však Súdny dvor posúdiť, či je s článkom 63 ZFEÚ zlučiteľný nemecký daňový systém, v rámci ktorého si dôchodkové fondy nerezidenti nemohli od dividend a úrokov prijatých v Nemecku odpočítať tie výdavky, ktoré sa podľa Komisie mali považovať za výdavky v priamej súvislosti s nimi. Inak než tvrdí francúzska vláda, však Súdny dvor v tomto rozsudku nezmenil prístup prijatý v rozsudku Schröder, na ktorom bol dokonca založený,[44] a obmedzil sa na odmietnutie žaloby Komisie, ktorá neuniesla dôkazné bremeno, keďže nepreukázala nesplnenie povinnosti. Súdny dvor kritizoval Komisiu predovšetkým za to, že neposkytla dostatočné dôkazy o tom, že výdavky (bankové poplatky a transakčné náklady, ako aj výdavky na ľudské zdroje), o ktorých tvrdila, že majú priamu súvislosť so zdaniteľnými príjmami (dividendy a úroky), boli potrebné na dosiahnutie týchto príjmov. Inými slovami a s použitím terminológie rozsudku Schröder, Komisia dostatočne nepreukázala, že tieto výdavky vyplývali alebo vznikli z činnosti, z ktorej pochádzajú zdaniteľné príjmy.

63. Nemecká vláda tiež tvrdí, že v prípade, ak by aj členský štát, v ktorom má pán Grünewald bydlisko, mal na účely osobného odpočtu zohľadňovať ním vyplatené súkromné vyživovacie renty, vzniklo by riziko dvojitého odpočítania týchto príjmov a následného priaznivejšieho zaobchádzania s nerezidentmi v porovnaní so zaobchádzaním, ktoré sa zaručuje rezidentom. Prípadnou existenciou takéhoto rizika, ktorá sa v predmetnej veci javí skôr ako teoretická, však nemožno odôvodniť diskriminačné zaobchádzanie s daňovníkmi nerezidentmi. Smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie[45] v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej, ako aj smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799[46] totiž stanovujú výmenu informácií medzi dotknutými daňovými orgánmi, takže nemecké ministerstvo financií môže informovať členský štát, v ktorom má bydlisko daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou, o tom, že takýto daňovník podal žiadosť o odpočet, s cieľom zamedziť dvojitému odpočtu.[47]

64. A napokon, francúzska vláda subsidiárne tvrdí, že ak by Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, ktorá bráni daňovníkovi nerezidentovi, aby si odpočítal vyplatené súkromné vyživovacie renty, je v rozpore s článkom 63 ZFEÚ, odpočet by sa nemal započítať do celkového príjmu dosiahnutého v členskom štáte, v ktorom nie je rezidentom, ale mal by sa povoliť len v súvislosti s jednotlivými kategóriami príjmov týkajúcich sa činnosti priamo súvisiacej s rentami, čiže v predmetnej veci len v súvislosti s príjmami, ktoré pán Grünewald dosiahol v Nemecku na základe jeho účasti v osobnej spoločnosti.

65. V tejto súvislosti však v súlade s vyhlásením Komisie na pojednávaní konštatujem, že do tej miery, do akej zvolený prístup nepredstavuje diskrimináciu medzi daňovníkom rezidentom a nerezidentom, je úlohou vnútroštátnych daňových orgánov stanoviť presné podmienky, na základe ktorých možno vypočítať odpočty alebo výšku základu dane, z ktorého sa môžu odpočty vykonávať.

43 — Tento účel Súdny dvor identifikoval ako akumuláciu kapitálu prostredníctvom investícií vytvárajúcich zisk najmä vo forme dividend, s cieľom čeliť svojim budúcim záväzkom podľa poistných zmlúv. Pozri rozsudok Komisia/Fínsko (EU:C:2012:688, bod 42).

44 — Rozsudok Komisia/Nemecko (EU:C:2012:737, bod 17).

45 — Ú. v. EÚ L 336, s. 15.

46 — Ú. v. EÚ L 64, s. 1.

47 — Pozri v tejto súvislosti tiež rozsudky Centro Equestre da Lezíria Grande (EU:C:2007:96, bod 36) a van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, bod 55).

2. O existencii naliehavého dôvodu všeobecného záujmu

66. Podľa ustálenej judikatúry môže byť obmedzenie voľného pohybu kapitálu prípustné, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.[48] Kým vo veci Schröder nemecká vláda neuviedla nijaký naliehavý dôvod všeobecného záujmu a ani vnútroštátny súd takýto dôvod neskúmal,[49] v predmetnej veci sa uvádzajú dva takéto dôvody.

a) O vyváženom rozdelení daňovej právomoci medzi členskými štátmi

67. Vnútroštátny súd si predovšetkým kladie otázku, či skutočnosť, že daňovníkovi nerezidentovi sa neuznala možnosť odpočítať si renty, ktoré musí ako dlžník vyplatiť, možno odôvodniť cieľom zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi v súlade so zásadou teritoriality. S odkazom na uvedenú zásadu „Korrespondenzprinzip“,[50] z ktorej vyplýva, že právne posúdenie dotknutej právnej úpravy z hľadiska práva Únie sa nemôže vykonať bez zohľadnenia daňovej situácie príjemcu renty, si vnútroštátny súd kladie otázku, či je možné, aby členský štát pôvodu príjmov nemal právomoc zachovať si svoju daňovú právnu úpravu zákazom odpočtu v súvislosti s daňovníkom nerezidentom, ak z objektívnych dôvodov nie je možné zdanenie príjemcu, ako je to v prípade, keď má príjemca svoje bydlisko mimo vnútroštátneho územia.

68. V tejto súvislosti treba jednak pripomenúť, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty je legitímnym cieľom uznaným Súdnym dvorom, a jednak, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že v prípade neexistencie unifikačných alebo harmonizačných opatrení prijatých na úrovni Európskej únie si členské štáty naďalej zachovávajú právomoc definovať prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu.[51]

69. V predmetnej veci však treba predovšetkým poznamenať, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania ani z nijakej inej časti spisu nie je zrejmé, že renty, ktoré pán Grünewald vyplatil svojmu otcovi ako príjemcovi, nemôžu byť predmetom zdanenia v Nemecku. Nič totiž nenasvedčuje tomu, že otec je rezident mimo nemeckého územia alebo že mu renty nemožno zdaniť z akéhokoľvek iného dôvodu. Tvrdenie o tom, že v predmetnej veci v nijakom prípade nemožno preukázať diskrimináciu, ktorú utrpel pán Grünewald, sa preto javí ako hypotetické, okrem zjavného zistenia zo strany vnútroštátneho súdu.

70. Po druhé, a v každom prípade bez ohľadu na zásadu „Korrespondenzprinzip“[52], ako sa uvádza v bode 48, daňové zaobchádzanie s príjemcom rent nie je dôvodom na diskrimináciu daňovníka nerezidenta. Predmetná právna úprava, najmä § 50 EstG, zakazuje akýkoľvek odpočet „mimoriadneho výdavku“ vo všeobecnosti, ak ide o dlžníka s obmedzenou daňovou povinnosťou. Odpočet súkromných vyživovacích rent daňovníkom nerezidentom je preto zakázaný v každom prípade, a to bez ohľadu na miesto bydliska veriteľa, ako aj na skutočnosť, že tieto renty sú zdanené príjemcovi. Účelom tejto právnej úpravy nie je v nijakom prípade zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci, a preto sa nemôže považovať za primerané opatrenie na tento účel.

48 — Pozri *ex multis* rozsudok DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 44 a citovanú judikatúru).

49 — Pozri rozsudok Schröder (EU:C:2011:198, bod 48).

50 — Pozri bod 12 vyššie.

51 — Pozri rozsudok DMC (EU:C:2014:20, body 46 a 47 a citovanú judikatúru).

52 — Bundesfinanzhof odkazuje vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania na rozsudok Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). Tento odkaz sa mi však javí ako irelevantný, keďže uvedená vec sa týkala neodpočítateľnosti výživného, ktoré bolo zaplatené v jednom členskom štáte, v inom členskom štáte, a teda vzťahu medzi dvoma rôznymi daňovými predpismi (pozri najmä bod 35), kým otázka odpočítateľnosti súkromných rent a zodpovedajúceho zdanenia príjemcu sa týka len nemeckého daňového systému.

b) O súdržnosti vnútroštátneho daňového systému

71. Nemecká vláda uvádza ako dôvod predmetného daňového zaobchádzania aj potrebu zabezpečiť súdržnosť vnútroštátneho daňového systému, a to s odkazom na rovnaké tvrdenia, na ktoré výslovne odkazuje Bundesfinanzhof, keď vyjadruje svoje pochybnosti, pokiaľ ide o dôvod týkajúci sa vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi. Na základe zásady „Korrespondenzprinzip“ a z nej vyplývajúceho prenosu schopnosti platiť dane z dlžníka na veriteľa týchto rent [53] by sa podľa nemeckej vlády celá skupina nástupníckych generácií (Generationennachfolgeverbund), v rámci ktorej dochádza k úkonu predčasného dedenia (v predmetnej veci rodičia a dve deti), mala považovať za jednu daňovú jednotku a mala by sa teda zdaniť jednotne. [54] Podľa nemeckej vlády, ak by bol v Nemecku povolený odpočet súkromných vyživovacích rent bez toho, aby sa tieto renty súčasne zdanili príjemcovi, jedna daňová jednotka by získala dvojnásobnú výhodu, a to by ohrozilo súdržnosť nemeckého daňového systému.

72. V tejto súvislosti treba poznamenať, že podľa ustálenej judikatúry Súdny dvor uznáva potrebu zabezpečiť súdržnosť vnútroštátneho daňového systému za naliehavý dôvod všeobecného záujmu. [55] Prípustnosť takého dôvodu však závisí od existencie priamej súvislosti medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, pričom priamy charakter tejto súvislosti musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou. [56] Okrem toho, takáto priama súvislosť nie je daná, ak ide najmä o rozdielne dane alebo o daňové zaobchádzanie s rozdielnymi daňovníkmi. [57]

73. V predmetnej veci je však zrejmé, že predmetné daňové zaobchádzanie sa týka rôznych daňovníkov, a to na jednej strane dlžníka, ktorý má vyplatiť súkromné vyživovacie renty, ktoré si môže odpočítať, ak je rezidentom, a na druhej strane príjemcu, ktorému sa renty zdania v súlade so zásadou „Korrespondenzprinzip“.

74. Nemecká vláda však tvrdí, že priama súvislosť medzi daňovou výhodou a odvodom požadovaným judikatúrou môže existovať aj vtedy, ak ide o rôznych daňovníkov, pretože „Generationennachfolgeverbund“ by sa mal vzhľadom na zásadu „Korrespondenzprinzip“ považovať za jednu daňovú jednotku.

75. Toto tvrdenie vôbec nepovažujem za presvedčivé.

76. Po prvé je toto tvrdenie podľa môjho názoru v jasnom rozpore s iným tvrdením nemeckej vlády, uvedeným v bode 56 a nasl., podľa ktorého medzi výdavkami, o odpočet ktorých sa žiada (t. j. súkromné vyživovacie renty zdanené príjemcovi), a zdaniteľnými príjmami nie je nijaká priama súvislosť. Ak sa totiž tvrdí, že medzi odpočítateľnými nákladmi a zdaniteľnými príjmami neexistuje priama súvislosť, pýtam sa, ako je možné tvrdiť, že takáto súvislosť existuje medzi daňovou výhodou a odvodom.

53 — Pozri body 10 a 12 vyššie.

54 — Nemecká vláda tiež tvrdí, že Súdny dvor v obdobných prípadoch skupín spoločností uznal rôzne subjekty ako jednu daňovú jednotku. Nemecká vláda odkazuje najmä na rozsudok Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659).

55 — Pozri *ex multis* rozsudky Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 42), Papillon (EU:C:2008:659, bod 43).

56 — Pozri *ex multis* rozsudok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12 EU:C:2014:249, bod 92 a citovanú judikatúru).

57 — Pozri rozsudok DI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, bod 47 a citovanú judikatúru). V tejto súvislosti odkazujem aj na bod 35 a nasl. návrhov, ktoré som predniesol vo veci Komisia/Portugalsko (C-493/09, EU:C:2011:344).

77. Po druhé je toto tvrdenie v rozpore s praxou nemeckých daňových orgánov, ktoré na základe predmetnej daňovej právnej úpravy nepovažujú Generationennachfolgeverbund za jednu daňovú jednotku vždy, ale len v prípade, ak daňovník, ktorý je dlžníkom, má bydlisko v Nemecku. Ide len o prípad, ak existuje zhoda medzi zdanením rent a ich odpočítaním. Naopak, podľa § 50 EstG je odpočítanie súkromných vyživovacích rent v každom prípade zakázané pre daňovníkov nerezidentov, a to bez ohľadu na to, či sú renty zdanené v Nemecku, alebo nie.

78. Okrem toho samotná nemecká vláda na pojednávaní pripustila, že ak je príjemca rent usadený v zahraničí, čo sa zdá byť v predmetnej veci, ako sa uviedlo, skôr hypotetický prípad, odpočítanie súkromných vyživovacích rent sa umožní dlžníkovi, ktorý je daňovníkom rezidentom, aj v prípade, ak tieto renty nie sú zdanené v Nemecku, pokiaľ predloží osvedčenie členského štátu, v ktorom má bydlisko príjemca rent, a z ktorého vyplýva, že uvedené renty sú predmetom zdanenia v tomto členskom štáte.

79. Z týchto úvah teda vyplýva, že zásada „Korrespondenzprinzip“ nepredstavuje základ súdržnosti, ktorý by bolo potrebné zachovať vo vnútroštátnom daňovom systéme, ako tvrdí nemecká vláda, a ktorý by mohol odôvodniť diskriminačné zaobchádzanie s daňovníkom nerezidentom.

80. Z uvedeného podľa môjho názoru vyplýva, že nijakým z naliehavých dôvodov všeobecného záujmu nemožno odôvodniť zistené obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

V – **Návrh**

81. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof, takto:

Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, akou je právna úprava v predmetnej veci, ktorá umožňuje daňovníkovi rezidentovi, na rozdiel od daňovníka nerezidenta, odpočítať súkromné vyživovacie renty vyplatené na základe predčasného dedenia v súvislosti s prevodom tuzemského majetku vytvárajúceho príjmy, pokiaľ záväzok vyplácať tieto renty vyplýva z prevodu tohto majetku, a to aj v prípade, ak táto právna úprava stanovuje, že tomuto odpočtu zodpovedá rovnocenná daňová povinnosť príjemcu rent s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte.