Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 18. listopadu 2014[1]

Věc C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
proti
Josefu Grünewaldovi

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Německo)]

„Volný pohyb kapitálu — Přímé daně — Daň z příjmů — Odpočitatelnost rent vyplácených rodiči v rámci předjímaného dědění — Vyloučení pro daňové poplatníky — nerezidenty“

1. V rámci této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Bundesfinanzhof (Německo) má Soudní dvůr znovu zaujmout stanovisko ke slučitelnosti vnitrostátních právních předpisů, podle kterých mají pouze daňoví poplatníci – rezidenti právo odpočíst od svých zdanitelných příjmů vyživovací renty vyplácené v důsledku převodu majetku na základě předjímaného dědění, s unijním právem v oblasti volného pohybu kapitálu.

2. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla předložena v rámci sporu mezi fyzickou osobou, která nemá bydliště v Německu, p. Grünewaldem, a německou daňovou správou v souvislosti s tím, že posledně uvedená zamítla povolení odpočtu od příjmů dosažených v Německu touto osobou, vyživovací renty vyplácené jeho rodičům v rámci převodu podílů na základě předjímaného dědění na společnosti občanského práva provozující zahradnictví.

3. Otázkou slučitelnosti dotčených vnitrostátních daňových právních předpisů s unijním právem v oblasti volného pohybu kapitálu se Soudní dvůr ve skutečnosti již zabýval. V rozsudku Schröder[2] již rozhodl, že vnitrostátní právní předpisy, které rozlišují mezi daňovými poplatníky – rezidenty a nerezidenty stran možnosti odpočíst renty vyplácené jednomu z rodičů v rámci převodu majetku na základě předjímaného dědění, pokud závazek vyplácet tyto renty vyplývá z dotčené transakce, jsou neslučitelné s unijním právem.

4. Nicméně z řady důvodů uvedených v předkládacím usnesení, které budou analyzovány níže, Bundesfinanzhof pochybuje, že řešení přijaté Soudním dvorem v rozsudku Schröder objasnilo právní situaci v unijním právu s konečnou platností, a tudíž může poskytnout vyčerpávající odpověď na spornou právní otázku, kterou projednává. Navíc si předkládající soud klade otázku, zda nemohou existovat naléhavé důvody obecného zájmu, které by odůvodnily dotčené vnitrostátní právní předpisy. V tomto kontextu se proto předkládající soud rozhodl znovu vznést otázku před Soudním dvorem prostřednictvím této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

1 — Původní jazyk: italština.
2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

I – **Vnitrostátní právní rámec**

5. Třebaže vnitrostátní právní rámec byl již uveden v rámci věci Schröder [3], považuji za nutné ho podrobně připomenout níže, protože jak Bundesfinanzhof, tak německá vláda tvrdí, že předkládací usnesení, na základě kterého bylo rozhodnuto o předběžné otázce ve věci Schröder, uvedlo vnitrostátní právní předpisy nedostatečně, a to mohlo mít vliv na řešení, které Soudní dvůr přijal v dané věci. Proto nejprve představím relevantní právní rámec týkající se daně z příjmů, poté právní úprava předjímaného dědění v německém právu a nakonec režim zdanění převodů na základě předjímaného dědění.

6. Co se týče zaprvé relevantního právního rámce týkajícího se daně z příjmů, je třeba připomenout, že německá právní úprava vztahující se k této dani (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG“) [4], rozlišuje mezi poplatníky, kteří mají bydliště nebo místo obvyklého pobytu v Německu, a poplatníky, kteří ho nemají. První neomezeně podléhají dani z příjmů. Druzí podléhají této dani pouze částečně, s omezením na příjmy ze zdrojů na území Německa. Mezi zdanitelné příjmy osob částečně podléhajících této dani náleží příjmy pocházející z průmyslové nebo obchodní činnosti na území daného státu [5].

7. Podle § 10 odst. 1 EStG mohou být za určitých podmínek jako „zvláštní výdaje“ odpočteny renty a pravidelné dávky vyplývající ze zvláštních závazků, v případě, že nejsou provozními náklady ani náklady na dosažení příjmu [6].

8. Ustanovení § 50 EStG obsahuje zvláštní ustanovení pro daňové poplatníky s omezenou daňovou povinností. Podle odstavce 1 tohoto paragrafu jsou tito poplatníci oprávněni odpočíst od daně provozní náklady nebo náklady na dosažení příjmu pouze v případě, že tyto náklady hospodářsky souvisí s příjmy pocházejícími z tuzemska. Pro tyto poplatníky je však vyloučeno použití §10 EStG, a tedy odpočet zvláštních výdajů.

9. Co se týče zadruhé předjímaného dědění v německém právu, předjímané dědění znamená převod majetku, prostřednictvím kterého s ohledem na budoucí dědické řízení, jeden nebo více zůstavitelů převede na jednoho nebo více budoucích dědiců svůj majetek, především jejich podnik nebo nemovitosti. Typicky si v rámci takového převodu postupitel vyhradí dostatečné prostředky k zajištění svého živobytí, které mohou sestávat z pravidelných příjmů (tzv. „soukromé vyživovací renty“). Německá judikatura identifikovala význam předjímaného dědění tak, že umožňuje členům další generace využívat před zahájením dědického řízení hospodářskou jednotku vytvářející příjmy, které jim umožnují alespoň částečně uspokojit jejich materiální potřeby a zároveň zabezpečit existenci postupitele. Podle judikatury Bundesfinanzhof si prostřednictvím převodu majetku na základě předjímaného dědění proto postupitel vyhrazuje v podobě opakujících se rent příjmy, které ve skutečnosti pocházejí z jeho majetku, ale musí být vytvořeny postupníkem [7].

10. Ve smlouvě o převodu majetku na základě předjímaného dědění, která je v zákoně kvalifikována jako darování, se výše rent stanoví nikoli v závislosti na hodnotě převáděného majetku, ale na základě vyživovacích potřeb postupitele a schopnosti povinného je splácet [8]. Tento prvek odlišuje tuto smlouvu od úplatných dvoustranných převodů majetku, ve kterých případná dohodnutá opakující se plnění představují naopak finanční protiplnění za převedený majetek.

3 — Viz body 5 až 7 rozsudku Schröder (EU:C:2011:198), jakož i body 13 až 23 příslušného stanoviska generálního advokáta Bota (EU:C:2010:761).

4 — Ve znění použitelném na spor v původním řízení BGBl. 2002 I, s. 4210.

5 — Viz § 1 a § 49 EstG.

6 — Jak jsou definovány v § 4 a § 9 EStG.

7 — Rozsudky Bundesfinanzhof ze dne 5. července 1990, GrS 4/89 až 6/89, bod C.II.1.C a ze dne 12. května 2003, GrS 1/00, bod C.II.3.

8 — Rozsudek Bundesfinanzhof ze dne 5. července 1990, GrS 4/89 až 6/89, bod C. I.1.

11. Co se týče zatření režimu zdanění převodů majetku na základě předjímaného dědění v případě, kdy je dohodnuto poskytování soukromých vyživovacích rent postupníkem postupiteli, nejsou podle ustálené judikatury Bundesfinanzhof tato plnění považována za protiplnění za převod ani za pořizovací náklady postupníka, ale jsou pro daňové účely klasifikována jako zvláštní výdaje a opakující se příjmy [9]. Tato klasifikace se zakládá na smyslu právní úpravy předjímaného dědění, jak je uveden výše v bodě 9. Podle § 10 EStG jsou pro daňové poplatníky – rezidenty soukromé vyživovací renty zcela odpočitatelné pro účely určení zdanitelného příjmu jako zvláštní výdaje, protože jde o pravidelné platby, pokud jsou změnitelné. Daňoví poplatníci – nerezidenti si však tyto příjmy odpočíst nemohou, protože §50 EStG výslovně vylučuje daňové poplatníky s omezenou daňovou povinností, z působnosti § 10 EStG.

12. Ze smyslu právní úpravy předjímaného dědění, jak je uveden výše v bodě 9, který znamená, že vyhrazení příjmů v podobě opakujících se rent ve prospěch postupitele vede k „převodu schopnosti splácet“ [10], vyplývá, že odpočtu soukromých vyživovacích rent ze strany postupníka/povinného odpovídá zdanění plnění jako „jiných příjmů“ na straně postupitele/oprávněného s neomezenou daňovou povinností (tzv. „Korrespondenzprinzip“).

II – **Skutkové okolnosti, vnitrostátní řízení a předběžná otázka**

13. Smlouvou ze dne 17. ledna 1989 nabyl p. Grünewald, odpůrce v řízení před předkládajícím soudem, v rámci převodu na základě předjímaného dědění společně se svým bratrem každý z nich 50% obchodní podíl na společnosti občanského práva – zahradnickém podniku – od svého otce. V rámci této transakce se bratři zavázali platit otci, resp. rodičům, soukromou vyživovací rentu v souladu s výše uvedenou smlouvou o převodu.

14. V letech 1999 až 2002 p. Grünewald, který nemá ani bydliště ani obvyklý pobyt ve Spolkové republice Německo, ale má bydliště v jiném členském státě Evropské unie, dosáhl na základě uvedeného podílu příjmů z podnikatelské činnosti. Ve stejném období dosáhl v Německu dalších příjmů.

15. Vzhledem k tomu, že Finanzamt Dortmund-Unna, který je žalobcem v řízení u předkládajícího soudu, považoval p. Grünewalda za osobu s omezenou povinností k dani z příjmů, zamítl dotyčnému na základě § 50 EStG možnost odpočíst soukromé vyživovací renty vyplacené otci.

16. Pan Grünewald podal proti rozhodnutí Finanzamt Dortmund-Unna žalobu k Finanzgericht Münster (Finanční soud v Münster), který této žalobě vyhověl. Finanzamt Dortmund-Unna proto podal kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, přičemž se domáhal zrušení rozsudku Finanzgericht Münster, jakož i zamítnutí žaloby podané p. Grünewaldem k Finanzgericht Münster.

17. Předkládající soud uvádí, že na základě použitelného vnitrostátního práva Finanzamt oprávněně zamítl předmětný odpočet soukromých vyživovacích rent, neboť jde o zvláštní výdaje, které si osoba s omezenou daňovou povinností, jako je p. Grünewald, nemůže odpočíst. Tento soud s odkazem na výše uvedený rozsudek Schröder nicméně uvádí, že stále existují pochybnosti o slučitelnosti tohoto daňového režimu s unijním právem.

18. Bundesfinanzhof má především řadu pochybností o použitelnosti rozsudku Schröder na případ, který se před ním projednává. Zaprvé předkládací usnesení týkající se této věci dostatečně neobjasnilo, jaké místo zaujímá výše uvedený „Korrespondezprinzip“ [11], tj. zásada shody mezi odpočtem ve prospěch toho, kdo renty vyplácí, a zdaněním jejich příjemce, ve vnitrostátním režimu. Zadruhé daňová správa je toho názoru, že se Soudní dvůr v uvedeném rozsudku vyjádřil pouze k situaci týkající se úplatného

9 — Rozsudky Bundesfinanzhof ze dne 5. července 1990, GrS 4/89 až 6/89, bod C.II.1.C a ze dne 12. května 2003, GrS 1/00, bod C.II.1.C.

10 — Rozsudek Bundesfinanzhof ze dne 31. března 2004, X R 66/98, bod II.3 a citovaná judikatura.

11 — Viz bod 12.

převodu, který nelze předpokládat v případě plnění na základě předjímaného dědění. Navíc by v takovém případě nebyla výplata případných rent plně odpočitatelná, ale dělila by se na pořizovací náklady (poměrně odpočitatelné) a úroky (okamžitě odpočitatelné). Zatřetí se rozsudek Schröder týkal příjmů z pronájmu soukromé povahy, a nikoli – jako v projednávaném případě – příjmů z obchodních podílů.

19. Předkládající soud proto zdůrazňuje dva důležité aspekty pro analýzu unijního práva. Předkládající soud vyjadřuje na jedné straně pochybnosti, pokud jde o tvrzení Finanzgericht Münster o existenci přímé souvislosti mezi dosažením příjmů z podnikatelské činnosti plynoucích z podílů v osobní společnosti a soukromými vyživovacími rentami placenými p. Grünewaldem. Finanzgericht totiž nezohlednil, že soukromé vyživovací renty jsou určeny k zajištění živobytí příjemců (tj. rodičů navrhovatele), což je skutečnost, která by umožnila zařadit tyto renty do soukromé sféry. Na druhé straně si předkládající soud klade otázku, zda dotčená právní úprava nemůže být odůvodněna na základě zásady teritoriality nebo cílem zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

20. Ve světle těchto úvah se předkládající soud usnesením ze dne 14. května 2013 rozhodl přerušit před ním probíhající řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 63 [SFEU] právní úpravě členského státu, podle které soukromé vyživovací renty daňových poplatníků – nerezidentů související s převodem tuzemského majetku vytvářejícího příjem v důsledku tzv. předjímaného dědění, nejsou daňově odpočitatelné, kdežto odpovídající platby v případě neomezené daňové povinnosti daňově odpočitatelné jsou, avšak tento odpočet má za následek odpovídající daňovou povinnost příjemce plnění (s neomezenou daňovou povinností)“?

III – **Řízení před Soudním dvorem**

21. Předkládací usnesení došlo kanceláři Soudního dvora dne 30. října 2013. Německá a francouzská vláda, jakož i Evropská komise předložily písemná vyjádření. Jednání, které se konalo dne 16. září 2014, se zúčastnily Finanzamt Dortmund-Unna, německá a francouzská vláda a Komise.

22. Dopisem ze dne 18. února 2014 požádala německá vláda na základě čl. 16 odst. 3 jednacího řádu, aby Soudní dvůr projednal tuto věc ve velkém senátu.

IV – **Právní analýza**

23. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která umožňuje daňovému poplatníkovi – rezidentovi, avšak nikoli daňovému poplatníkovi – nerezidentovi, odpočíst soukromé vyživovací renty vyplácené v rámci převodu tuzemského majetku vytvářejícího příjem v důsledku tzv. předjímaného dědění, a která stanoví, že tomuto odpočtu odpovídá rovnocenná daňová povinnost příjemce rent s neomezenou daňovou povinností v tomto státě.

A – *K uplatnitelnosti svobody volného pohybu*

24. Nejprve je třeba poznamenat, že čl. 63 odst. 1 SFEU obecně zakazuje všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy.

25. Jelikož Smlouva neobsahuje definici pojmu „pohyb kapitálu“, uznal Soudní dvůr informativní hodnotu klasifikace obsažené v příloze I směrnice 88/361, přičemž podle jejího úvodu je v ní obsažený seznam pouze demonstrativní [12].

26. Z ustálené judikatury Soudního dvora v tomto ohledu vyplývá, že dary a dědění, na které se vztahuje bod XI přílohy I směrnice 88/361, představují pohyb kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU, s výjimkou případů, kdy jsou jejich zakládající prvky omezeny hranicemi jediného členského stát [13]. Proto se tedy s výjimkou těchto zvláštních případů na daňové zacházení s děděním nebo darováním, ať již jsou jeho předmětem peníze, nemovitosti nebo věci movité, vztahují ustanovení SFEU týkající se pohybu kapitálu [14].

27. Je rovněž třeba podotknout, že ve výše uvedeném rozsudku Schröder Soudní dvůr uznal, že se na převody majetku na základě předjímaného dědění, které mají přeshraniční prvek, vztahuje článek 63 SFEU [15]. Skutečnost, že v projednávaném případě jsou předmětem převodu na základě předjímaného dědění podíly v osobní společnosti, a nikoli nemovitosti, jako tomu bylo ve věci, v níž byl vydán rozsudek Schröder, nemůže mít podle mého názoru sama o sobě vliv na analýzu ohledně volného pohybu použitelného na projednávanou vnitrostátní právní úpravu [16].

28. Situace, kdy osoba s bydlištěm v Německu převede na základě předjímaného dědění podíly v osobní společnosti založené podle německého práva, která vykonává zemědělskou činnost v Německu, na dítě s bydlištěm v jiném členském státě, představuje úkon, který vykazuje přeshraniční prvky a ze zásady spadá pod pojem „pohyb kapitálu“ ve smyslu článku 63 SFEU.

B – *K existenci omezení volného pohybu kapitálu*

29. Dále je třeba připomenout, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU jako omezení pohybu kapitálu jsou zejména ta, která mohou odradit osoby, které nemají v tomto státě bydliště či sídlo, od investování v některém členském státě nebo od toho, aby v tomto státě takové investice ponechaly [17], nebo odradit osoby s bydlištěm či sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech [18] .

12 — Viz rozsudek Welte, EU:C:2013:662, bod 20 a citovaná judikatura, jakož i Schröder, EU:C:2011:198, bod 26.

13 — Viz rozsudek Welte (EU:C:2013:662), bod 20 a citovaná judikatura, jakož i Schröder (EU:C:2011:198), bod 26.

14 — Rozsudky Komise v. Španělsko (C-127/12, EU:C:2014:2130), bod 53 a Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), bod 20, jakož i citovaná judikatura.

15 — V uvedeném rozsudku Schröder (EU:C:2011:198, bod 27) Soudní dvůr rozhodl, že převod nemovitostí nacházejících se v členském státě, na základě předjímaného dědění, na fyzickou osobu s bydlištěm v jiném členském státě spadá pod článek 63 SFEU.

16 — V tomto ohledu totiž Soudní dvůr, na jedné straně, již uvedl, že převod podílů ve společnosti, která je rezidentem, mezi osobou-rezidentem a nerezidentem představuje pohyb kapitálu (v tomto smyslu viz rozsudek Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, bod 43). Na druhé straně otázka případného použití svobody usazování podle článku 49 SFEU, na kterou mimo jiné žádný z účastníků neodkázal, dle mého názoru v projednávaném případě nevzniká. Podle ustálené judikatury totiž stran otázky, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje ta či ona svoboda pohybu, je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (viz rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation C-35/11, 2012:707, bod 90 a citovaná judikatura). Je však zřejmé, že projednávaná vnitrostátní právní úprava se týká režimu zdanění soukromých vyživovacích rent splatných v rámci transakce ve formě předjímaného dědění, a obzvláště možnosti odpočíst tyto renty jako „zvláštní výdaje“, a to bez ohledu na skutečnost, že předmětem této transakce je převod podílů ve společnosti (tento prvek odlišuje projednávanou daňovou úpravu od právní úpravy, která je předmětem rozsudku Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, viz zejména bod 21). Proto s ohledem na její předmět, i pokud může mít projednávaná právní úprava omezující účinek na svobodu usazování, zejména v případě, kdy jsou předmětem převodu na základě předjímaného dědění podíly ve společnosti, které umožňují vykonávat jistý vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost [C-31/11, bod 23], tyto účinky jsou pouze nevyhnutelným důsledkem případné překážky volnému pohybu kapitálu a neodůvodňují proto samostatný přezkum téže právní úpravy s ohledem na článek 49 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek Glaxo Wellcome EU:C:2009:559, bod 51 a citovaná judikatura). Mimo jiné je třeba uvést, že v projednávaném případě z předkládacího usnesení jasně nevyplývá, jakou roli dávají v řízení společnosti podíly, které jsou předmětem převodu.

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

18 — Rozsudek Komise v. Finsko (C-342/10, EU:C:2012:688), bod 28 a Komise v. Německo (C-600/10, EU:C:2012:737), bod 14.

30. Co se týče právní úpravy dotčené v původním řízení, fyzická osoba, která nemá bydliště ani obvyklý pobyt v Německu, podléhá v tomto členském státě podle § 49 EStG dani z příjmů ve vztahu k příjmům pocházejícím z průmyslové nebo obchodní činnosti vykonávané na německém území [19]. Na rozdíl od daňového poplatníka – rezidenta nemůže daňový poplatník – nerezident na základě §50 EStG odpočíst z těchto příjmů – jako zvláštní výdaje podle § 10 odst. 1 EStG – soukromou vyživovací rentu, jako je renta, již p. Grünewald vyplácí svému otci nebo rodičům na základě předjímaného dědění.

31. Takové méně příznivé daňové zacházení s nerezidenty, pokud jde o soukromé vyživovací renty, může tyto osoby odradit od toho, aby nabývaly na základě předjímaného dědění podíly v německých společnostech, které vykonávají průmyslovou nebo obchodní činnost na území Německa, nebo aby si tyto podíly ponechaly [20]. Takové zacházení může rovněž odradit německé rezidenty od toho, aby v rámci předjímaného dědění stanovili svými dědici osoby s bydlištěm v jiném členském státě než ve Spolkové republice Německo [21].

32. Z výše uvedeného vyplývá, že právní úprava, která stanoví takovéto nepříznivé zacházení s daňovými poplatníky – nerezidenty, představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě článkem 63 SFEU zakázáno.

C – *K existenci případného odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu*

33. Je třeba zjistit, zda taková vnitrostátní daňová právní úprava, jaká je dotčená v původním řízení, může být i přesto, že představuje omezení volného pohybu kapitálu, považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o FEU o volném pohybu kapitálu.

34. Ustanovení čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU stanoví, že článkem 63 SFEU „není dotčeno právo členských států […] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí v totožné situaci, pokud jde o jejich místo bydliště […]“. Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu předmětem restriktivního výkladu a je samo omezeno odst. 3 téhož článku 65 SFEU, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 [SFEU]“ [22].

35. Proto je třeba zjistit, zda taková vnitrostátní právní úprava, jaká je dotčena v projednávané věci, která odlišuje daňové poplatníky – rezidenty od nerezidentů, znamená nerovné zacházení, které je dovoleno na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU, nebo představuje svévolnou diskriminaci či zastřené omezování zakázané v odstavci 3 téhož článku. V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že takovou vnitrostátní právní úpravu lze považovat za slučitelnou s ustanoveními v oblasti volného pohybu kapitálu pouze ve dvou případech: pokud se nerovné zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu [23]. Kromě toho, aby bylo rozdílné zacházení odůvodněné, nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou [24].

19 — Viz s odkazem na příjmy pocházející z pronájmu nemovitostí, rozsudek Schröder (EU:C:2011, 198), bod 31.

20 — Obdobně pokud jde o nabývání nemovitostí, viz rozsudek Schröder (EU:C:2011:198), bod 31. Pokud jde o odrazování od nabývání podílů ve společnostech, viz 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 — Viz rozsudek Schröder (EU:C:2011:198), bod 32.

22 — Viz rozsudky Komise v. Německo, C-211/13 (EU:C:2014:2148), body 45 a 46, a Welte (EU:C:2013:662), body 42 a 43 a citovaná judikatura.

23 — Rozsudek Komise v. Finsko (EU:C:2012:688), bod 35 a citovaná judikatura.

24 — Rozsudky Schröder (EU:C:2011:198), bod 35 a citovaná judikatura a Komise v. Německo (EU:C:2014, 2148), bod 47.

1. K srovnatelnosti projednávaných situací

36. Z ustálené judikatury počínaje rozsudkem Schumacker [25] vyplývá, že v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů zpravidla srovnatelné, neboť příjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu soustředěného v místě jeho bydliště a osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být nejsnadněji posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které zpravidla odpovídá jeho obvyklému bydlišti [26].

37. Rovněž skutečnost, že členský stát nepřizná nerezidentovi určitá daňová zvýhodnění, která přiznává rezidentovi, není obecně diskriminací [27].

38. Daňový poplatník-nerezident tudíž nemůže v zásadě vytýkat členskému státu, ve kterém pobírá pouze nepatrnou část svých příjmů, že mu odmítá přiznat daňové zvýhodnění závislé na jeho osobní a rodinné situaci, jako je odpočet výživného, jež musí vyplácet, jelikož tato povinnost přísluší členskému státu, ve kterém má bydliště. Členský stát, ze kterého pocházejí příjmy daňového poplatníka – nerezidenta, má povinnost zohlednit jeho osobní a rodinnou situaci pouze tehdy, když tento daňový poplatník získává veškeré své příjmy nebo jejich podstatnou část ze zdanitelných zdrojů nacházejících se v posledně uvedeném státě [28].

39. Z ustálené judikatury ovšem vyplývá, že pokud jde o takové výdaje, jakými jsou náklady na dosažení příjmů, které bezprostředně souvisí s činností, ze které plynou zdanitelné příjmy v určitém členském státě, se rezidenti a nerezidenti tohoto členského státu nacházejí ve srovnatelné situaci, takže právní úprava uvedeného státu, která v daňové oblasti nerezidentům upírá nárok odpočíst od základu daně takové výdaje, zatímco rezidentům jej přiznává, může být především na újmu státním příslušníkům jiných členských států, a tudíž představovat nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti [29].

40. Právě se zřetelem na právní zásady uvedené v předchozích odstavcích je třeba určit, zda situace daňového poplatníka-nerezidenta, jako je p. Grünewald, který vyplácí soukromé vyživovací renty v rámci převodu podílů ve společnosti na základě předjímaného dědění, je nebo není srovnatelná se situací daňového poplatníka – rezidenta, jako je bratr p. Grünewalda, který získal stejný majetek na základě stejného titulu a vyplácí tytéž soukromé vyživovací renty.

41. V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že v projednávaném případě z předkládacího usnesení jasně nevyplývá, jakou část z celkového příjmu p. Grünewalda tvoří příjmy dosažené v Německu v dotčeném zdaňovacím období.

42. V případě, že by předkládající soud došel k závěru, že p. Grünewald v těchto obdobích pobíral v Německu většinu svého celkového příjmu, pak by bylo nutno shledat, že jeho situace je srovnatelná se situací daňového poplatníka –rezidenta tak, že jeho rozdílné zdanění, pokud jde o odpočet soukromých vyživovacích rent, je v zásadě nepřípustné.

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 judikatura.

27 — Vzhledem k objektivním rozdílům mezi situací rezidentů a nerezidentů jak z hlediska zdroje příjmů, tak osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace. Viz rozsudek Schröder (EU:C:2011:198), bod 38 a citovaná judikatura.

28 — Rozsudek Schumacker (EU:C:1995:31), bod 32. Viz také stanovisko generálního advokáta Y. Bota ve věci Schröder (EU:C:2010:761), body 44 a 45.

29 — Rozsudky Komise v. Finsko (EU:C:2012:688), bod 37, a Schröder (EU:C:2011:198), bod 40 a citovaná judikatura.

43. V případě, že by však předkládající soud došel k závěru, že příjmy získané p. Grünewaldem v Německu netvoří většinu jeho celkového příjmu, jeho situace by byla srovnatelná se situací daňového poplatníka – rezidenta, pokud by vyplácené soukromé vyživovací renty byly kvalifikovány jako náklady bezprostředně související s činností, ze které plynou zdanitelné příjmy, v souladu s judikaturou uvedenou výše v bodě 39.

44. V této souvislosti je třeba připomenout, že výdaji na dosažení příjmů, které mají přímou souvislost s příjmy dosaženými v členském státě, ve kterém je činnost vykonávána, je třeba rozumět výdaje, které vykazují přímou hospodářskou spojitost s plněním, na jehož základě dochází v tomto státě ke zdanění, a které od ní nelze oddělit [30].

45. Ve věci Schröder Soudní dvůr výslovně uvedl, že v rozsahu, ve kterém závazek vyplácet soukromou vyživovací rentu vyplývá ze skutečnosti, že na něho byly převedeny dotčené nemovitosti, což přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, představuje tato renta výdaj přímo související s provozem těchto nemovitostí, takže v tomto ohledu se daňový poplatník – nerezident, který musí tyto renty vyplácet, nachází v situaci, která je srovnatelná se situací daňového poplatníka-rezidenta [31].

46. Použije-li se na projednávaný případ tento přístup, vede to k tomu, že pokud by předkládající soud došel k závěru, k čemuž zřejmě v tomto případě dojde [32], že závazek p. Grünewalda vyplácet soukromou vyživovací rentu souvisí s převodem podílu v osobní společnosti, ze které alespoň částečně plynou příjmy zdanitelné v Německu, na základě předjímaného dědění ve prospěch p. Grünewalda, pak by byly takové renty považovány za výdaj přímo související s činností, ze které plynou zdanitelné příjmy, a postavení p. Grünewalda by mělo být považováno za srovnatelné s postavením daňového poplatníka-rezidenta, jakým je jeho bratr.

47. Ve svém předkládacím usnesení nicméně Bundesfinanzhof odkazuje na řadu důvodů, uvedených výše v bodě 18, které zpochybňují použitelnost řešení přijatého v rozsudku Schröder na projednávaný případ. Žádný z těchto důvodů mě však nepřesvědčil.

48. Bundesfinanzhof odkazuje nejprve na možné mezery v předkládacím usnesení, na základě kterého byl zahájen případ Schröder, které především nezdůraznilo existenci „zásady souvztažnosti“ [33] mezi odpočtem na straně povinného z rent a zdaněním příjemce. V této souvislosti se stejně jako Komise domnívám, že i v případě, že by byl vnitrostátní právní rámec předložený Soudnímu dvoru předkládajícím soudem v dotčeném případě chybný a že si toho Soudní dvůr prostřednictvím své vnitřní výzkumné služby nevšiml, případná absence odkazu na „Korrespondenzprinzip“ nic nemění na analýze v unijním právu týkající se nerovného daňového zacházení s daňovým poplatníkem –nerezidentem. Na jedné straně totiž tato zásada nehraje žádnou roli při kvalifikaci soukromých vyživovacích rent jako „výdajů přímo souvisejících“ s činností, ze které plynou zdanitelné příjmy v souladu s judikaturou uvedenou v předchozích bodech. Na druhé straně není důvod – a předkládající soud ani německá vláda žádný neuvádí, aniž jsou dotčeny úvahy týkající se naléhavých důvodů veřejného zájmu uvedené níže v bodě 66 a násl. – přiznávat režimu zdanění soukromých rent na straně příjemce určující vliv na rozdílné zacházení s povinným z této renty podle toho, zda se jedná o daňového poplatníka – rezidenta, či nikoli.

49. Co se zadruhé týče tvrzení německé finanční správy, na které odkazuje Bundesfinanzhof, podle kterého se Soudní dvůr v rozsudku Schröder vyjádřil pouze ohledně situace týkající se úplatného převodu, a nikoli ohledně předjímaného dědění tak, že v případě, který odpovídá první situaci, by mělo význam rozlišení mezi odpočtem pořizovacích nákladů a úroků, nemůžu než uvést, že tento názor je spíše překvapující. Při pouhém čtení rozsudku Soudního dvora v případě Schröder

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

31 — Viz rozsudek Schröder (EU:C:2011:198), bod 46.

32 — Viz bod 59 níže.

33 — Tj. „Korrespondenzprinzip“ uvedený výše v odstavci 12.

a příslušného stanoviska generálního advokáta Bota, se zdá mimo jakoukoli pochybnost, že Soudní dvůr se v tomto rozsudku, právě jako v projednávaném případě, zabýval převodem na základě bezplatného předjímaného dědění [34]. Německá vláda ostatně na jednání jasně potvrdila, že tyto dva případy jsou skutkově podobné.

50. Zatřetí, co se týče pochybností Bundesfinanzhof ve vztahu ke zdroji zdanitelných příjmů, domnívám se, že skutečnost, že předmětem převodu na základě předjímaného dědění v projednávaném případě jsou podíly v osobní společnosti, která vykonává hospodářskou činnost a nikoli, jako v případě Schröder, nemovitosti, je pro analýzu v unijním právu irelevantní. V obou případech se totiž jedná o majetek vytvářející příjem zdanitelný v Německu a skutečnost, že tyto příjmy vyplývají z obchodní činnosti namísto pronájmu nemovitostí, nemá vliv na zacházení s těmito příjmy z daňového hlediska pro účely projednávané věci, zejména s odkazem na rozdílné daňové zacházení s daňovými poplatníky – nerezidenty.

51. Zdá se, že ve svém předkládacím usnesení Bundesfinanzhof vyčítá Finanzgericht, že nezohlednil, že soukromé vyživovací renty jsou určené pro potřeby zachování existence příjemců, což je skutečnost, která by umožňovala klasifikovat tyto renty v osobní sféře postupníka tak, že by měly být zohledněny státem bydliště bez povinnosti odpočtu pro stát, ze kterého příjem plyne [35].

52. I německá vláda ve svém vyjádření uvádí, že soukromé vyživovací renty musejí být jako v německém právu kvalifikovány jako odpočty mající osobní povahu, protože jsou založeny na rodinných vazbách [36]. Tato vláda tvrdí, že tato klasifikace soukromých vyživovacích rent ve vnitrostátním právu musí být určující i pro posuzování režimu zdanění těchto rent podle unijního práva. Jelikož systém nepřímých daní není harmonizován, měly by mít zákonodárce a vnitrostátní soudy možnost určit právní povahu daňových odpočtů.

53. V tomto ohledu je třeba uvést, že co se týče skutečnosti, kterou zdůraznil Bundesfinanzhof, že jsou soukromé vyživovací renty určeny k zajištění živobytí příjemců, Soudní dvůr v rozsudku Schröder tím, že zamítl podobné argumenty vznesené německou vládou, již stanovil, že tato skutečnost nezpochybňuje existenci přímé souvislosti ve smyslu judikatury, protože nevyplývá z jakékoli souvztažnosti mezi částkou dotyčného výdaje a částkou zdanitelných příjmů, ale ze skutečnosti, že tento výdaj je neoddělitelný od činnosti, ze které uvedené příjmy vznikají [37].

54. Pokud však jde o argument německé vlády týkající se nezbytného posouzení kvalifikace dotčených odpočtů ve vnitrostátním právu, podotýkám, že jakákoli kvalifikace výdaje nebo odpočtu ve vnitrostátním právu (ať je kvalifikován jako osobní nebo jako náklady na dosažení příjmu nebo jiné), ačkoli má na vnitrostátní úrovni význam, který mu zákonodárce a vnitrostátní soudy chtějí dát, nemůže být nicméně použita k odůvodnění diskriminace mezi evropskými občany na základě jejich bydliště v rozporu s unijním právem.

55. V této souvislosti je rovněž třeba připomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že i když je pravda, že si členské státy v současné situaci zachovaly pravomoci v oblasti přímých daní, musí nicméně tyto pravomoci vykonávat v souladu se závazky, které přijaly v rámci unijního práva [38].

34 — Viz body 9, 12 a také 42 a 43 rozsudku Schröder, EU:C:2011:198 a ještě více zřejmým způsobem, body 20 až 23 stanoviska generálního advokáta Bota v této věci (EU:C:2010:761).

35 — Viz judikatura citovaná v poznámce pod čarou 25.

36 — Německá vláda především tvrdí, že osobní povaha soukromých vyživovacích povinností vyplývá z povahy typu smlouvy, která spadá do rodinného práva a dědění, z účelu převodu, kterým je zajistit z hospodářského hlediska rodiče, kteří stárnou, ze skutečnosti, že renta není posuzována v závislosti na hodnotě protiplnění, ale v závislosti na hodnotě vyživovacích potřeb postupitele a schopnosti povinného splácet a ze skutečnosti, že strany se řídí myšlenkou výrobní činnosti převedené do rukou rodiny.

37 — Viz rozsudek Schröder (EU:C:2011:198), bod 43.

38 — Viz rozsudky Schumacker (EU:C:1995:31), bod 21, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629), bod 26 a citovaná judikatura, jakož i Conijn (C-346/04, EU:C:2006:445), bod 14 a citovaná judikatura.

56. Německá vláda podpůrně uvádí, že v projednávaném případě neexistuje přímá souvislost mezi výdaji, jejichž odpočet se požaduje a zdanitelnými příjmy. K odůvodnění existence „přímé souvislosti“ mezi rentami a příjmy z živnostenské činnosti není dostačující skutečnost, že by p. Grünewald v případě neexistence závazku vyplácet rentu nezískal podíl ve společnosti. Pro stanovení existence takové souvislosti je určující skutečnost, že sporné výdaje vznikly právě v důsledku hospodářské činnosti zdanitelné v Německu, tedy prostřednictvím řízení podniku, nebo vykazují pevnou vazbu s touto hospodářskou činností.

57. V tomto smyslu není podle francouzské vlády možné kvalifikovat danou souvislost mezi rentami a obchodními příjmy jako přímou vzhledem k tomu, že renty nejsou konkrétně spojené s těmito obchodními příjmy. Francouzská vláda odkazuje na dva nedávné rozsudky Soudního dvora, Komise v. Finsko [39] a Komise v. Německo [40], ve kterých Soudní dvůr upřesnil smysl a rozsah pojmu „přímá souvislost“.

58. V této souvislosti je nicméně třeba poznamenat, že není důvod nepotvrdit to, co bylo uvedeno Soudním dvorem v rozsudku Schröder, a že zjistí-li předkládající soud, že závazek platit soukromou vyživovací rentu *vyplývá* z převodu majetku, který vytváří příjem, nebo je od něj odvozený či má v něm původ, výdaj týkající se splnění tohoto závazku představuje výdaj přímo související s provozem tohoto majetku [41].

59. V projednávaném případě s výhradou zjištění náležejících předkládajícímu soudu, se zdá, že právě jako v případě Schröder, závazek platit soukromé vyživovací renty vyplývá z převodu podílů ve společnosti, ze které plyne zdanitelný příjem. Převod podílů a renty jsou totiž součástí téže smlouvy a jsou ve vztahu směny. Bundesfinanzhof ve svém předkládacím usnesení uvádí, že z bodu 2 této smlouvy vyplývá, že se sjednává, že renty jsou poskytovány na základě „protiplnění“ (Gegenleistung). Z toho je zřejmé, že pokud by p. Grünewald nepřijal závazek platit otci rentu, nezískal by podíly v osobní společnosti.

60. Na druhé straně existence „přímé souvislosti“ v případech převodu na základě předjímaného dědění vyplývá ze soudní charakteristiky právní úpravy předjímaného dědění ze strany Bundesfinanzhof. Jak totiž vyplývá z předchozího bodu 9, podle judikatury tohoto soudu jsou soukromé vyživovací renty příjmy pocházející z převedeného majetku, které si postupitel vyhradí, ale musí být vytvořeny postupníkem. Proto se v zásadě renta shoduje alespoň s částí příjmů plynoucích z převedeného majetku. To ukazuje, že zde není pouze přímá souvislost, ale skutečná souvislost mezi výdaji, jejichž odpočet je požadován (soukromá vyživovací renta) a zdanitelnými příjmy (prospěch plynoucí z podílů ve společnosti).

61. Pokud jde o rozsudky citované francouzskou vládou, Soudní dvůr měl ve věci Komise v. Finsko posoudit slučitelnost finského systému zdaňování dividend vyplácených ve prospěch penzijních fondů, který byl pro nerezidentní fondy diskriminující, s článkem 63 SFEU [42]. Z tohoto rozsudku nelze dle mého názoru vyvozovat, jak se zdá činit francouzská vláda, že Soudní dvůr zamýšlel odkázat na jediné kritérium, a totiž úmysl zákonodárce, které nahradilo kritérium neoddělitelnosti mezi výdaji a příjmy, které se vyvinulo v dřívější judikatuře pro stanovení existence přímé souvislosti. V bodech 41 až 43 tohoto rozsudku totiž Soudní dvůr nerozvinul žádné nové kritérium, ale omezil se na odmítnutí argumentu finské vlády týkajícího se nesrovnatelnosti situací rezidentních a nerezidentních fondů

39 — C-342/10, EU:C:2012:688.

40 — C-600/10, EU:C:2012:737.

41 — Viz bod 45 výše a rozsudek Schröder (EU:C:2011:198), body 45, 46 a 49.

42 — Zatímco rezidentní fondy mohly daňově odpočítávat částky týkající se plnění jejich závazků v oblasti důchodů, což vedlo ve skutečnosti k osvobození vyplacených dividend od daně, tato možnost nebyla poskytnuta nerezidentním fondům. Viz rozsudek Komise v. Finsko (EU:C:2012:688), bod y25 a 26.

z důvodu neexistence přímé souvislosti, přičemž konstatoval, že to byl samotný zákonodárce, kdo v rámci dotčené vnitrostátní právní úpravy zavedl přímou souvislost mezi odpočitatelným výdajem (tj. částkami vyčleněnými na plnění závazků v oblasti důchodů) a zdanitelnými příjmy (tj. dividendy), aby zohlednil specifický účel penzijních fondů [43], společný pro rezidentní a nerezidentní fondy.

62. Ve věci Komise v. Německo měl Soudní dvůr posoudit slučitelnost německého systému zdaňování, podle kterého nerezidentní penzijní fondy nemohly od dividend a úroků přijatých v Německu odpočítávat některé výdaje, které podle Komise měly být považovány za přímo s nimi související, s článkem 63 SFEU. Nicméně na rozdíl od toho, co se zdá tvrdí francouzská vláda, v tomto rozsudku Soudní dvůr nezměnil přístup přijatý v rozsudku Schröder, ale naopak z něho vychází [44], ale omezil se na zamítnutí žaloby Komise, z důvodu neunesení důkazního břemene, k prokázání nesplnění povinnosti. Soudní dvůr zejména namítal, že Komise nepředložila dostatečné důkazy k prokázání, že výdaje (bankovní poplatky a poplatky za převod, jakož i poplatky za lidské zdroje), o kterých tvrdila, že mají přímou souvislost se zdanitelnými příjmy (dividendami a úroky) byly konkrétně nezbytné pro získání těchto příjmů. Jinými slovy, v souladu s terminologií použitou v rozsudku Schröder, Komise dostatečně neprokázala, že tyto výdaje plynou nebo pochází z činnosti vytvářející zdanitelné příjmy.

63. Německá vláda rovněž tvrdí, že i když by měl stát bydliště p. Grünewalda vzít v úvahu pro účely osobního odpočtu soukromé vyživovací renty, které vyplácí, bylo by zde nebezpečí dvojího odpočtu těchto rent s následným příznivějším zacházením pro nerezidenty v porovnání se zacházením poskytovaným rezidentům. Případná existence tohoto nebezpečí, které se v projednávaném případě jeví jako poněkud teoretické, nemůže odůvodnit diskriminující zacházení pro daňové poplatníky – nerezidenty. Jak směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného [45] , platná v době rozhodné z hlediska skutkových okolností sporu v původním řízení, tak směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799 [46], stanoví výměnu informací mezí dotčenými daňovými orgány tak, že ministerstvo financí může informovat stát bydliště daňového poplatníka, částečně podléhajícího dani, o žádosti o odpočet, kterou předložil, aby se zamezilo dvojímu odpočtu [47].

64. Konečně francouzská vláda podpůrně tvrdí, že v případě, kdy by měl Soudní dvůr považovat za v rozporu s článkem 63 SFEU vnitrostátní právní předpisy, které brání daňovému poplatníkovi – nerezidentovi odpočíst zaplacené soukromé vyživovací renty, pak by odpočet neměl být započten z celkového příjmu, kterého dosáhl ve státě, kde není rezidentem, ale měl by být připuštěn pouze ohledně kategorických příjmů týkajících se činnosti přímo související s rentami, tudíž v projednávaném případě výlučně příjmů vytvořených v Německu p. Grünewaldem v důsledku jeho podílu v osobní společnosti.

65. V této souvislosti se domnívám, nicméně v souladu s tím, co tvrdila Komise na jednání, že v rozsahu, ve kterém zvolený přístup neznamená diskriminaci mezi daňovým poplatníkem – rezidentem a nerezidentem, vnitrostátním daňovým orgánům náleží rozhodnout o přesném způsobu, kterým mohou vypočíst odpočty nebo jaký je základ daně, ze kterého mohou být provedeny.

43 — Tento cíl identifikoval Soudní dvůr jako shromáždění kapitálu prostřednictvím investic, které vytvářejí příjem zejména ve formě dividend, aby tyto penzijní fondy splnily své budoucí závazky na základě pojistných smluv, rozsudku Komise v. Finsko, EU:C:2012:688, bod 42.

44 — Rozsudek Komise v. Německo (EU:C:2012:737), bod 17.

45 — Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63.

46 — Úř. věst. L 64, s. 1.

47 — V tomto smyslu viz 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. K existenci naléhavého důvodu obecného zájmu

66. Podle ustálené judikatury je však omezení volného pohybu kapitálu přípustné, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu [48]. V rozsudku Schröder se německá vláda nedovolávala žádného naléhavého důvodu obecného zájmu ani předkládající soud žádný takový důvod nezmínil [49], naopak v projednávané věci byly vzneseny dva.

a) K vyvážené dělbě daňové pravomoci mezi členskými státy

67. Předkládající soud si především klade otázku, zda odmítnutí možnosti daňovému poplatníkovi – nerezidentovi odpočíst renty, které musí platit, může být odůvodněné za účelem udržení vyvážené dělby daňové pravomoci mezi členskými státy v souladu se zásadou teritoriality. S odkazem na výše uvedený Korrespondenzprinzip [50], ze kterého vyplývá, že posouzení projednávané právní úpravy v unijním právu není možné provést bez ohledu na daňovou situaci příjemce renty, si předkládající soud klade otázku, zda stát původu příjmů nemůže být oprávněn zachovat své daňové právní předpisy pomocí zákazu odpočtu vůči daňovému poplatníkovi – nerezidentovi pokud, z objektivních důvodů, není možné zdanění příjemce, jako například v případě, když příjemce má bydliště mimo území státu.

68. V této souvislosti je třeba na jedné straně připomenout, že ochrana dělby daňové pravomoci mezi členskými státy je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem a na druhé straně, že z ustálené judikatury dále vyplývá, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Unie, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria dělby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění [51].

69. V projednávaném případě je nicméně nejprve třeba uvést, že ani z předkládacího usnesení ani z jiné skutečnosti ve spisu nevyplývá, že renty vyplácené p. Grünewaldem otci jako příjemci nemohou být předmětem zdanění v Německu. Není zde totiž žádný údaj o tom, že otec má bydliště mimo německé území nebo že renty nemohou být zdaněny u něho z jakéhokoli jiného důvodu. Zdá se, že se jedná o teoretický argument, který samozřejmě s výhradou zjištění ze strany předkládajícího soudu nemůže v žádném případě odůvodnit v dané věci diskriminaci, ke které došlo u p. Grünewalda.

70. Zadruhé a v každém případě, jak již bylo uvedeno výše v bodě 48, nezávisle na Korrespondenzprinzip [52], daňové zacházení s příjemcem rent nemůže odůvodnit diskriminaci daňového poplatníka – nerezidenta. Dotčená právní úprava, konkrétně § 50 EStG zakazuje jakýkoli odpočet jako „zvláštní výdaj“ obecně, v případě kdy povinný omezeně podléhá dani. Proto je odpočet soukromých vyživovacích rent upírán daňovému poplatníkovi – nerezidentovi v každém případě a nezávisle jak na místě bydliště oprávněného, tak na skutečnosti, že tyto renty jsou zdaněny na straně příjemce. Tato právní úprava nijak neusiluje o zachování vyvážené dělby daňové pravomoci, a nemůže být tedy v každém případě považována za opatření přiměřené tomuto cíli.

48 — *Ex multis* viz rozsudek DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), bod 44 a citovaná judikatura.

49 — Viz rozsudek Schröder (EU:C:2011:198), bod 48.

50 — Viz bod 12 výše.

51 — Viz rozsudek DMC (EU:C:2014:20), body 46 a 47 a citovaná judikatura.

52 — Ve svém předkládacím usnesení Bundesfinanzhof odkazuje na rozsudek Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). Tento odkaz se mi zdá irelevantní v rozsahu, ve kterém se tento případ týkal neodpočitatelnosti výživného v členském státě zaplaceného v jiném členském státě a týkal se proto vztahu mezi dvěma rozdílnými daňovými úpravami (viz zejména bod 35), kdy se otázka odpočitatelnosti soukromých rent a *příslušné* zdanění příjemce týká výlučně německého daňového systému.

b) K soudržnosti vnitrostátního daňového systému

71. Na základě výslovně stejných argumentů, na které odkazoval Bundesfinanzhof, aby vyjádřil své pochybnosti stran důvodu týkajícího se vyvážené dělby daňové pravomoci mezi členskými státy, německý vláda uplatňuje jako důvod ospravedlnění dotčeného daňového zacházení také nutnost zajištění soudržnosti vnitrostátního daňového systému. Podle této vlády na základě Korrespondenzprinzip a z důvodů následného převodu schopnosti splácet mezi povinným oprávněným z rent [53], generačně nástupnický celek (Generationennachfolgeverbund), v rámci kterého dochází k předjímanému dědění (v projednávaném případě rodiče a dva synové) by měl být považován za jediný daňový subjekt, a tedy zdaňován jednotně [54]. Podle německé vlády, pokud je odpočet soukromých vyživovacích rent povolen, aniž jsou tyto renty zároveň zdaňovány na straně jejich příjemce, využíval by jediný daňový subjekt dvojí zvýhodnění, a to by ohrozilo soudržnost německého daňového systému.

72. V tomto ohledu je třeba připomenout, že pokud jde o ustálenou judikaturu, Soudní dvůr uznává nezbytnost zajistit soudržnost vnitrostátního daňového systému jako naléhavý důvod veřejného zájmu [55]. Má-li však obstát argument založený na takovém odůvodnění, je podle ustálené judikatury nutné splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotčenou daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží, přičemž bezprostřednost této souvislosti musí být posuzována s ohledem na cíl dotčené daňové právní úpravy [56]. Taková přímá souvislost není dána, jestliže se jedná zejména o rozdílné daně nebo o daňové zacházení s rozdílnými daňovými poplatníky [57].

73. V projednávaném případě je zřejmé, že se dotčené daňové zacházení týká různých daňových poplatníků, tj. na jedné straně povinného ze soukromých vyživovacích rent, který pokud je rezident, může tyto renty odpočíst, a na druhé straně příjemce, na jehož straně jsou v souladu s Korrespondenzprinzip renty zdaňovány.

74. Německá vláda se nicméně domnívá, že přímá souvislost mezi daňovým zvýhodněním a odvodem, požadovaným v judikatuře, může existovat, přestože jsou daňoví poplatníci různí, protože v důsledku Korrespondenzprinzip by s „Generationennachfolgeverbund“ mělo být nakládáno jako s jediným daňovým subjektem.

75. Tento argument pro mě není vůbec přesvědčivý.

76. Zaprvé se mi zdá, že je ve zřejmém rozporu s tím, co tvrdila německá vláda – a je uvedeno v předchozím bodě 56 a násl. – podle které neexistuje přímá souvislost mezi výdaji, jejichž odpočet se požaduje (tj. soukromými vyživovacími rentami na straně příjemce), a zdanitelnými příjmy. Argumentuje-li se, že neexistuje přímá souvislost mezi odpočitatelnými výdaji a zdanitelnými příjmy, zajímalo by mne, jak je tedy možné, že taková přímá souvislost existuje mezi daňovým zvýhodněním a odvodem.

53 — Viz odstavce 10 a 12 výše.

54 — Německá vláda rovněž tvrdí, že v obdobných případech, jako je například skupina společností, Soudní dvůr uznal různé osoby jako jediný daňový subjekt. Tyto vláda odkazuje především na rozsudek Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659).

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

56 — *Ex multis* rozsudek Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), bod 92 a citovaná judikatura.

57 — Viz rozsudek DI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, bod 47 a citovaná judikatura. V této souvislosti odkazuji i na bod 35 a násl. mého stanoviska ve věci Komise v. Portugalsko (C-493/09, EU:C:2011:344).

77. Zadruhé to odporuje praxi německých daňových orgánů, které na základě dotčené daňové právní úpravy, nezacházejí s Generationennachfolgeverbund jako s jediným daňovým subjektem vždy, ale pouze pokud má daňový poplatník –povinný bydliště v Německu. Pouze v takovém případě, je totiž dána souvztažnost mezi zdaněním rent a jejich odpočty. Naopak podle ustanovení § 50 EStG je odpočet soukromých vyživovacích rent daňovým poplatníkům – nerezidentům upírán v každém případě, ať jsou renty zdaňovány v Německu, nebo nejsou.

78. Na jednání německá vláda dále připustila, že pokud příjemce rent bydlí v zahraničí – v projednávané věci je to patrně spíše hypotetický případ – odpočet soukromých vyživovacích rent je povinnému daňovému poplatníkovi – rezidentovi povolen, i když tyto renty nejsou v Německu zdaňovány za podmínky, že daňový poplatník předloží potvrzení členského státu, ve kterém má příjemce rent bydliště, ze kterého vyplývá, že renty podléhají zdanění v tomto členském státě.

79. Z těchto úvah tedy vyplývá, že Korrespondenzpronzip není základem žádné soudržnosti, která by podle německé vlády měla být chráněna ve vnitrostátním daňovém systému a měla odůvodnit diskriminující zacházení s daňovým poplatníkem – nerezidentem.

80. Z toho dle mého názoru vyplývá, že žádný z vznesených naléhavý důvod obecného zájmu nemůže odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu.

V – **Závěry**

81. Z výše uvedených důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Bundesfinanzshof odpověděl následovně:

„Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která daňovému poplatníkovi – rezidentovi, nikoli však daňovému poplatníkovi –nerezidentovi, umožňuje odpočíst soukromé vyživovací renty vyplacené v rámci převodu tuzemského majetku vytvářejícího příjem na základě předjímaného dědění, i když tato právní úprava stanoví, že tento odpočet odpovídá rovnocenné daňové povinnosti příjemce rent, který má v tomto státě neomezenou daňovou povinnost.“