

Vec C-450/09

Ulrich Schröder

proti

Finanzamt Hameln

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Niedersächsisches Finanzgericht)

„Voľný pohyb kapitálu – Priame dane – Zdaňovanie príjmov plynúcich z prenájmu nehnuteľností – Odpočítateľnosť renty vyplácanej rodičovi v rámci predčasného dedenia – Podmienka neobmedzenej daňovej povinnosti v predmetnom členskom štáte“

Abstrakt rozsudku

1. *Prejudiciálne otázky – Prípustnosť – Nevyhnutnosť predložiť Súdnemu dvoru dostatočne presné údaje o skutkovom a právnom kontexte – Rozsah a obmedzenia*

(článok 267 ZFEÚ; Štatút Súdneho dvora, článok 23)

2. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov – Príjmy z prenájmu*

(článok 63 ZFEÚ)

1. Vzhľadom na rozdelenie právomocí medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, na ktorom je založené konanie upravené v článku 267 ZFEÚ, nemožno vyžadovať, aby vnútroštátny súd predtým, ako podá návrh na Súdny dvor, vykonal všetky faktické a právne posúdenia, ktoré mu prináležia v rámci jeho súdnej právomoci. V skutočnosti postačuje, aby tak predmet sporu vo veci samej, ako aj jeho hlavné súvislosti s významom pre právny poriadok Únie vyplývali z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, aby mohli členské štáty predložiť pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora a aby sa mohli užitočne zúčastniť na konaní pred Súdnym dvorom.

(pozri bod 19)

2. Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá umožňuje daňovníkovi rezidentovi odpočítať si renty vyplatené rodičovi, ktorý na neho previedol nehnuteľnosti nachádzajúce sa na území tohto štátu, od príjmov z prenájmu týchto nehnuteľností, ale tento odpočet neumožňuje daňovníkovi nerezidentovi, pokiaľ záväzok vypláca tieto renty vyplýva z prevodu týchto nehnuteľností.

Pokiaľ totiž záväzok daňovníka nerezidenta vypláca rentu svojej matke vyplýva z prevodu nehnuteľností nachádzajúcich sa v dotknutom členskom štáte na neho, je úlohou vnútroštátneho súdu preveriť, či táto renta je výdavkom, ktorý priamo súvisí s prevádzkou týchto nehnuteľností, a v dôsledku toho sa tento daňovník nerezident nachádza v situácii, ktorá je porovnateľná so situáciou daňovníka rezidenta.

Za týchto okolností vnútroštátna právna úprava, ktorá v oblasti dane z príjmov daňovníkom nerezidentom zakazuje odpočítať si tento výdavok, ale naopak, rezidentom odpočet umožňuje, je

bez platného odôvodnenia v rozpore s článkom 63 ZFEÚ.

(pozri body 46, 47, 49 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 31. marca 2011 (*)

„Voľný pohyb kapitálu – Priame dane – Zdaňovanie príjmov plynúcich z prenájmu nehnuteľností – Odpočítateľnosť renty vyplácanej rodičovi v rámci predčasného dedenia – Podmienka neobmedzenej daňovej povinnosti v predmetnom členskom štáte“

Vo veci C-450/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Niedersächsisches Finanzgericht (Nemecko) zo 14. októbra 2009 a doručený Súdnemu dvoru 19. novembra 2009, ktorý súvisí s konaním:

Ulrich Schröder

proti

Finanzamt Hameln,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues, sudcovia A. Arabadjiev, U. Lõhmus (spravodajca), A. Ó Caoimh a P. Lindh,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. novembra 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- U. Schröder, v zastúpení: R. Geck, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Hameln, v zastúpení: P. Klose, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: C. Blaschke, splnomocnený zástupca,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 9. decembra 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 18 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi U. Schröderom a Finanzamt Hameln vo veci zamietnutia povolenia odpisu renty, ktorú U. Schröder vyplatil matke, od príjmov z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa v Nemecku, ktoré nadobudol najmä predčasným dedením.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 1 ods. 1 smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), stanovuje:

„Bez toho, aby tým boli dotknuté nasledujúce ustanovenia, musia členské štáty odstrániť obmedzenia pohybu kapitálu platné pre tuzemcov členských štátov. Aby sa zjednodušilo vykonávanie tejto smernice, pohyb kapitálu sa klasifikuje v súlade s nomenklatúrou v prílohe I.“

4 K pohybom kapitálu uvedeným v prílohe I smernice 88/361 v zmysle rubriky XI tejto prílohy patrí pohyb kapitálu osobnej povahy, ktorý zahŕňa predovšetkým dary a dedičstvo.

Vnútroštátne právo

5 § 1 zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) v znení uplatniteľnom v dané skutkových okolnosti veci samej (BGBl. 2002 I, s. 4210, ďalej len „EStG“) stanovuje najmä, že fyzické osoby s bydliskom alebo obvyklým pobytom v Nemecku majú neobmedzenú daňovú povinnosť z dane z príjmu, zatiaľ čo fyzické osoby, ktoré nemajú na území Nemecka bydlisko ani obvyklý pobyt, majú v súvislosti s touto daňou obmedzenú daňovú povinnosť, ak poberajú vnútroštátne príjmy v zmysle § 49 EStG. K príjmom uvedeným v tomto § 49 patria príjmy z prenájmu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na území Nemecka.

6 § 10 EStG má názov „Mimoriadne výdavky“. Odsek 1 tohto paragrafu znie:

„Mimoriadnymi výdavkami sú nasledujúce výdavky v prípade, že nie sú prevádzkovými nákladmi ani nákladmi na dosiahnutie príjmu:

...

1a) renty a pravidelné platby vyplývajúce z osobitných povinností, ktoré hospodársky nesúvisia s príjmami, ktoré tvoria základ dane;...

7 § 50 EStG obsahuje osobitné ustanovenia pre osoby s obmedzenou daňovou povinnosťou. Podľa odseku 1:

„Daňovníci s obmedzenou daňovou povinnosťou sú oprávnení odpísať si od dane prevádzkové náklady (§ 4 ods. 4 až 8) alebo náklady na dosiahnutie príjmu (§ 9) len v prípade, že tieto náklady hospodársky súvisia s príjmami pochádzajúcimi z tuzemska. ... Paragrafy... 10... sa nepoužijú. ...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 U. Schröder je nemeckým štátnym príslušníkom s bydliskom v Belgicku, kde je zamestnaný.

9 Zmluvou uzatvorenou vo forme notárskej zápisnice z 27. apríla 1992 U. Schröder nadobudol od svojich rodičov nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v Nemecku, ktorá bola zaťažená užívacím právom rodičov. Ďalšou zmluvou uzatvorenou vo forme notárskej zápisnice z 2. decembra 2002 došlo k ďalším prevodom nehnuteľností z matky na U. Schrödera a na jeho brata v rámci predčasného dedenia. Užívacie práva matky k rôznym nehnuteľnostiam, ktoré do tohto momentu existovali, boli premenené na rentu, podľa ktorej mali U. Schröder, ako aj jeho brat povinnosť platiť ich matke 1 000 eur mesačne.

10 V roku 2002 U. Schröder dosiahol v Nemecku príjmy za prenájom nehnuteľnosti nadobudnutej v roku 1992 vo výške 2 785 eur a príjmy za prenájom nehnuteľností, ktoré vlastní spolu so svojim bratom, vo výške 749,50 eura.

11 Finanzamt Hameln v daňovom výmere za rok 2002 určenom U. Schröderovi vychádzal z týchto dvoch súm a zamietol požiadanie renty vo výške 1 000 eur vyplatenej U. Schröderom za december 2002.

12 U. Schröder podal proti tomuto zamietnutiu žalobu na Niedersächsisches Finanzgericht. Tento súd uvádza, že v judikatúre Bundesfinanzhof je pre osobu, ako je brat U. Schrödera, ktorý býva v Nemecku a má neobmedzenú daňovú povinnosť z dane z príjmu, uvedená možnosť odpočítať si z tohto dôvodu od zdaniteľnej sumy túto rentu ako druh mimoriadnych výdavkov v zmysle § 10 ods. 1 bodu 1a) EStG. Bundesfinanzhof sa totiž domnieva, že pri nehnuteľnostiach prevedených formou predčasného dedenia dohodnuté protiplnenia, ako sú napríklad renty, nie sú plneniami za protihodnotu alebo za čiastočnú protihodnotu a tieto protiplnenia sú úplne vylúčené z oblasti dosahovania príjmov.

13 Podľa vnútroštátneho súdu však taká osoba, ako je U. Schröder, ktorý ako nerezident má obmedzenú daňovú povinnosť z dane z príjmu v Nemecku, nemá právo odpočítať si takúto rentu od zdaniteľného príjmu, pretože § 50 ods. 1 EStG v súvislosti s ňou vylučuje uplatnenie § 10 EStG.

14 Vnútroštátny súd pochybuje o tom, či je toto rozdielne daňové zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi v súlade s právom Únie a konkrétne s článkom 63 ZFEÚ.

15 Za týchto podmienok rozhodol Niedersächsisches Finanzgericht o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Je v rozpore s článkami [63 ZFEÚ] a [18 ZFEÚ], ak si člen rodiny s obmedzenou daňovou povinnosťou na území Spolkovej republiky Nemecko nemôže na rozdiel od zdaniteľnej osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou odpočítať od svojich príjmov z prenájmu vyplácané renty ako mimoriadne výdavky?“

O prejudiciálnej otázke

O prípustnosti

16 Nemecká vláda usudzuje, že návrh na začatie prejudiciálneho konania nie je prípustný, pretože vnútroštátny súd neposkytol dostatok informácií o skutkových okolnostiach a právnom kontexte, ktoré by najmä členským štátom umožnili vyjadriť sa so znalosťou veci k predmetnému konaniu. Na jednej strane vnútroštátny súd neupresnil spôsoby postúpenia nehnuteľností na U. Schrödera, spôsoby zániku existujúcich užívacích práv, ako aj vyplácanie mesačnej renty. Na druhej strane neposkytol dostatočné informácie o obsahu a výklade vnútroštátnej právnej úpravy

týkajúcej sa mimoriadnych výdavkov v zmysle § 10 EStG ani informácie o rozdieloch medzi mimoriadnymi výdavkami a inými druhmi výdavkov, ako sú napríklad prevádzkové náklady a náklady na dosiahnutie príjmov. Keže chýbajú presnejšie informácie, nemožno posúdiť vzťah medzi niektorými výdavkami daovníka nerezidenta a jeho zdaniteľnými príjmami s cieľom určiť, či existuje, alebo neexistuje zakázaná diskriminácia tohto daovníka.

17 Z tohto hľadiska treba pripomenúť, že Súdny dvor môže zamietnuť návrh na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátneho súdu len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s realitou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (pozri najmä rozsudky z 15. decembra 1995, Bosman, C-415/93, Zb. s. I-4921, bod 61, ako aj z 26. októbra 2010, Schmelz, C-97/09, Zb. s. I-10465, bod 29).

18 Pokiaľ ide konkrétne o informácie, ktoré musia byť poskytnuté Súdnemu dvoru v rámci návrhu na začatie prejudiciálneho konania, tieto informácie neslúžia iba na to, aby umožnili Súdnemu dvoru dať vnútroštátnemu súdu užitočné odpovede, ale tiež na to, aby vládam členských štátov, ako aj ďalším dotknutým stranám bola poskytnutá možnosť predložiť pripomienky podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora. Na tieto účely je potrebné, aby vnútroštátny súd vymedzil skutkový a právny rámec, do ktorého sa začleňujú ním položené otázky, alebo prinajmenšom objasnil skutkové predpoklady, na ktorých sa tieto otázky zakladajú (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. marca 2009, Heinrich, C-345/06, Zb. s. I-1659, body 30 a 31, ako aj z 8. septembra 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International, C-42/07, Zb. s. I-7633 bod 40).

19 Vzhľadom na rozdelenie právomocí medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, na ktorom je založené konanie upravené v článku 267 ZFEÚ, však nemožno vyžadovať, aby vnútroštátny súd predtým, ako podá návrh na Súdny dvor, vykonal všetky faktické a právne posúdenia, ktoré mu prináležia v rámci jeho súdnej právomoci. V skutočnosti postačuje, aby tak predmet sporu vo veci samej, ako aj jeho hlavné súvislosti s významom pre právny poriadok Únie vyplývali z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, aby mohli členské štáty predložiť pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora a aby sa mohli užitočne zúčastniť na konaní pred Súdnym dvorom (pozri v tomto zmysle rozsudky Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International, už citovaný, bod 41, ako aj zo 7. decembra 2010, VEBIC, C-439/08, Zb. s. I-12471, bod 47).

20 Ako vyplýva z bodov 8 až 13 tohto rozsudku, návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci samej jasne uvádza jednak pôvod nehnuteľností nadobudnutých v Nemecku U. Schröderom, ako aj pôvod renty, ktorú má vyplácať svojej matke, a jednak vplyv vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá je sporná vo veci samej, na zákaz odpustu tejto renty od jeho zdaniteľných príjmov. Okrem toho vnútroštátny súd upresňuje, že riešenie sporu vo veci samej, ktorý mu bol predložený, závisí od toho, či rozdielne zaobchádzanie s daovníkom rezidentom a daovníkom nerezidentom je v súlade s právom Únie.

21 Tieto informácie postačujú na vysvetlenie predmetu sporu, ako aj hlavných súvislostí s významom pre právny poriadok Únie a umožňujú Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď. Súčasne treba uviesť, že francúzska vláda a Európska komisia boli schopné k položenej otázke predložiť Súdnemu dvoru podrobné písomné pripomienky.

22 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné považovať návrh na začatie prejudiciálneho konania za prípustný.

O veci samej

23 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 18 ZFEÚ a 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá umožňuje daňovníkovi rezidentovi odpočítať si renty vyplatené rodičovi, ktorý na neho previedol nehnuteľnosti nachádzajúce sa na území tohto štátu, od príjmov z prenájmu týchto nehnuteľností, ale tento odpočet neumožňuje daňovníkovi nerezidentovi.

24 Po prvé treba zistiť, ktoré ustanovenie Zmluvy FEÚ sa uplatní na situáciu, o ktorú ide vo veci samej.

25 Pokiaľ ide o článok 63 ZFEÚ, z ustálenej judikatúry vyplýva, že vzhľadom na to, že v Zmluve neexistuje definícia pojmu „pohyb kapitálu“ v zmysle odseku 1 tohto článku, nomenklatúra, ktorá tvorí prílohu I smernice 88/361, má indikatívnu hodnotu, aj keď táto smernica bola prijatá na základe článku 69 a článku 70 ods. 1 Zmluvy EHS (články 67 až 73 Zmluvy EHS boli nahradené článkami 73b až 73g Zmluvy ES, ktoré boli nahradené článkami 56 ES až 60 ES), keďže v súlade s tretím odsekom úvodu tejto prílohy nomenklatúra, ktorú obsahuje, nepredstavuje úplný zoznam vysvetlení pojmu pohybu kapitálu (pozri najmä rozsudky z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, bod 24 a citovanú judikatúru; zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Zb. s. I-8591, bod 39; z 15. októbra 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, Zb. s. I-9807, bod 17, ako aj z 10. februára 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Zb. s. I-497, bod 15).

26 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že dedenie a dary, na ktoré sa vzťahuje bod XI prílohy I smernice 88/361 nazvaný „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, predstavujú pohyb kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ s výnimkou prípadov, keď sú ich podstatné prvky obmedzené na jediný členský štát (pozri v tomto zmysle rozsudky Persche, už citovaný, bod 27; Busley a Cibrian Fernandez, už citovaný, bod 18, ako aj Missionswerk Werner Heukelbach, už citovaný, bod 16).

27 V dôsledku toho treba konštatovať, že na prevod nehnuteľností nachádzajúcich sa v Nemecku formou darovania alebo predčasného dedenia na fyzickú osobu s bydliskom v Belgicku sa vzťahuje článok 63 ZFEÚ.

28 Pokiaľ ide o článok 18 ZFEÚ, ktorý zakotvuje všeobecnú zásadu zakazujúcu akúkoľvek diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, je potrebné zdôrazniť, že toto ustanovenie sa môže samostatne uplatniť len v situáciách upravených právom Únie, pre ktoré Zmluva nestanovuje osobitné pravidlá zákazu diskriminácie (pozri najmä rozsudky z 11. októbra 2007, Hollmann, C-443/06, Zb. s. I-8491, bod 28 a citovanú judikatúru; z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, Zb. s. I-487, bod 31, ako aj Missionswerk Werner Heukelbach, už citovaný, bod 18).

29 Keďže ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu, ktoré stanovujú osobitné pravidlá zákazu diskriminácie, sú uplatniteľné, článok 18 ZFEÚ sa na vec samu uplatňovať nebude (pozri rozsudky Hollmann, už citovaný, bod 29, ako aj Missionswerk Werner Heukelbach, už citovaný, bod 19).

30 Po druhé treba 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 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. januára 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Zb. s. I-299, body 23 a 24, ako aj citovanú judikatúru).

31 Pokiaľ ide o spornú právnu úpravu, fyzická osoba, ktorá nemá v Nemecku svoje bydlisko

ani svoj obvyklý pobyt, podlieha podľa § 49 EStG v tomto členskom štáte dani z príjmu v súvislosti s príjmami z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa na nemeckom území. Na rozdiel od daovníka rezidenta si podľa § 50 EStG tento daovník nerezident nemôže od týchto príjmov odpočítať rentu, akou je renta vyplácaná U. Schröderom jeho matke z titulu predčasného dedenia, ako mimoriadny výdavok v zmysle § 10 ods. 1 bodu 1a) EStG.

32 Menej výhodné daňové zaobchádzanie s nerezidentmi ich môže odradiť od nadobúdania alebo zachovania nehnuteľností nachádzajúcich sa v Nemecku (pozri analogicky rozsudok z 8. septembra 2005, Blanckaert, C-512/03, Zb. s. I-7685, bod 39). 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 (pozri analogicky rozsudok Missionswerk Werner Heukelbach, už citovaný, bod 25).

33 Taká právna úprava teda predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ.

34 Je pravda, že podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nie je článkom 63 ZFEÚ dotknuté právo členských štátov, aby vo svojich daňových právnych predpisoch rozlišovali daovníkov, ktorí sa z hľadiska ich miesta bydliska nenachádzajú v rovnakej situácii.

35 Je však potrebné rozlišovať medzi rozdielnym zaobchádzaním povoleným podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ a svojvoľnou diskrimináciou alebo skrytým obmedzovaním, ktoré odsek 3 rovnakého článku zakazuje. Na to, aby vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje rozdiel medzi daovníkmi rezidentmi a daovníkmi nerezidentmi, mohla byť považovaná za zlužiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je totiž nevyhnutné, aby sa rozdielne zaobchádzanie týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Navyše na to, aby rozdielne zaobchádzanie bolo odôvodnené, nesmie ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje predmetná právna úprava (pozri rozsudky Persche, už citovaný, bod 41, a z 22. apríla 2010, Mattner, C-510/08, Zb. s. I-3553, bod 34).

36 Treba teda preskúmať, či za okolností veci samej je situácia nerezidentov porovnateľná so situáciou rezidentov.

37 Z tohto hľadiska podľa ustálenej judikatúry v oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov v určitom štáte vo všeobecnosti porovnateľné, keďže príjem dosahovaný na území štátu nerezidentom tvorí najmä 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 najmä inak posúdená v mieste, kde má sústredené svoje osobné a majetkové záujmy, čomu vo všeobecnosti zodpovedá miesto jeho obvyklého bydliska (rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, body 31 a 32; z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 43, ako aj zo 6. októbra 2009, Komisia/Španielsko, C-562/07, Zb. s. I-9553, bod 46).

38 Rovnako aj skutočnosť, že členský štát nepriznáva nerezidentom určité daňové zvýhodnenia, ktoré priznáva rezidentom, nie je vo všeobecnosti diskriminačná, ak berieme do úvahy objektívne rozdiely medzi situáciou rezidentov a nerezidentov či z hľadiska zdroja príjmov, alebo z hľadiska osobnej schopnosti platiť dane, alebo osobných a rodinných pomerov (rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 34; Gerritse, už citovaný, bod 44, a Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 47).

39 Vo veci samej je jasné, že príjmy U. Schrödera z prenájmu nehnuteľností nadobudnutých v Nemecku za rok 2002 tvoria len malú časť celkového príjmu U. Schrödera dosiahnutého za celý

uvedený rok.

40 Súdny dvor sa však domnieval, že v súvislosti s týmito výdavkami, ako sú výdavky na dosiahnutie príjmu priamo súvisiace s príjmom, 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 danej 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 (pozri v tomto zmysle rozsudky Gerritse, už citovaný, body 27 a 28; zo 6. júla 2006, Conijn, C-346/04, Zb. s. I-6137, bod 20; z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 49; z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Zb. s. I-1425, bod 23; z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 50, a Arens-Sikken, C-43/07, Zb. s. I-6887, bod 44).

41 Z uvedeného vyplýva, že taká právna úprava, ako je právna úprava sporná vo veci samej, je v zásade v rozpore s článkom 63 ZFEÚ, ak sa renta, ktorú U. Schröder vypláca svojej matke, musí považovať za výdavok priamo súvisiaci s jeho príjmom spočívajúcim v prenajímaní nehnuteľností nachádzajúcich sa v Nemecku, ktoré na neho previedli jeho rodičia.

42 Nemecká vláda tvrdí, že vo veci samej chýba priama súvislosť. Podľa nej takáto renta, ktorá je podľa § 10 ods. 1 bodu 1a) EStG považovaná za mimoriadny výdavok, sa odlišuje od prevádzkových nákladov a nákladov na dosiahnutie príjmu, ktoré si daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou môže v zmysle § 50 ods. 1 EStG odpočítať v prípade, že sú protiplnením za nadobudnutie zdroja príjmov. Vyplácanie tejto renty totiž nie je typickým a ani právnym dôsledkom získania príjmov z prenájmu, ale je dohodou uzatvorenou v rodinnom kruhu a jej výška nebola stanovená podľa hodnoty prevedeného majetku, ale podľa vyživovacích potrieb príjemcu renty, ako aj od všeobecnej hospodárskej schopnosti platiť renty, ktorú môže primerane posúdiť len členský štát bydliska platiť renty. V tomto kontexte francúzska vláda uvádza, že výška renty sa nezmení ani pri výpadku príjmov z prenájmu a ani pri dosiahnutí veľmi vysokých príjmov.

43 S týmito tvrdeniami však nemožno súhlasiť. Aj v prípade, že sa renta, ako je renta vyplácaná U. Schröderom, stanovuje podľa hospodárskej schopnosti platiť renty a vyživovacích potrieb príjemcu renty, nič to nemení na tom, že existencia priamej súvislosti v zmysle judikatúry uvedenej v bode 40 tohto rozsudku nevyplýva z nejakého vzťahu medzi výškou sporného výdavku a výškou zdaniteľných príjmov, ale zo skutočnosti, že tento výdavok je neoddeliteľne spätý s príjmom, z ktorej pochádzajú uvedené príjmy (pozri v tomto zmysle rozsudok Centro Equestre da Lezíria Grande, už citovaný, bod 25).

44 Podľa názoru Súdneho dvora výdavkami priamo súvisiacimi so spornou príjmom sú výdavky, ktoré vznikli v dôsledku tejto príjmovosti (pozri v tomto zmysle rozsudky Gerritse, už citovaný, body 9 a 27, ako aj Centro Equestre da Lezíria Grande, už citovaný, bod 25), a sú teda potrebné na jej výkon. Takáto priama súvislosť bola potvrdená aj v súvislosti s výdavkami na daňové poradenstvo vyplatenými za vyhotovenie daňového priznania, pretože povinnosť podať takéto priznanie vyplýva zo skutočnosti, že v dotknutom členskom štáte sa dosiahli príjmy (pozri rozsudok Conijn, už citovaný, bod 22).

45 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že nehnuteľnosti prevedené na U. Schrödera boli minimálne čiastočne zaťažené užívacími právami premenenými na mesačnú rentu, ktorú má U. Schröder vyplácať svojej matke. Zdá sa teda, že záväzok vyplácať uvedenú rentu vyplýva z prevodu týchto nehnuteľností, pričom tento záväzok bol potrebný na to, aby U. Schröder mohol nadobudnúť tieto nehnuteľnosti a následne dosiahnuť sporné príjmy z prenájmu, ktoré podliehajú dani v Nemecku.

46 Treba teda konštatovať, že pokiaľ záväzok U. Schrödera vyplácať rentu svojej matke vyplýva z prevodu nehnuteľností nachádzajúcich sa v Nemecku na neho, je úlohou vnútroštátneho súdu preveriť, či táto renta je výdavkom, ktorý priamo súvisí s prevádzkou týchto nehnuteľností, a v dôsledku toho sa U. Schröder nachádza v situácii, ktorá je porovnateľná so situáciou daovníka rezidenta.

47 Za týchto okolností vnútroštátna právna úprava, ktorá v oblasti dane z príjmov daovníkom nerezidentom zakazuje odpočítať si tento výdavok, ale naopak, rezidentom umožňuje, je bez platného odôvodnenia v rozpore s článkom 63 ZFEÚ.

48 Nemecká vláda neuviedla žiadny naliehavý dôvod všeobecného záujmu a ani vnútroštátny súd takýto dôvod neskúmal.

49 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá umožňuje daovníkovi rezidentovi odpočítať si renty vyplatené rodičovi, ktorý na neho previedol nehnuteľnosti nachádzajúce sa na území tohto štátu, od príjmov z prenájmu týchto nehnuteľností, ale tento odpočet neumožňuje daovníkovi nerezidentovi, pokiaľ záväzok vyplácať tieto renty vyplýva z prevodu týchto nehnuteľností.

O trovách

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

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

Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá umožňuje daovníkovi rezidentovi odpočítať si renty vyplatené rodičovi, ktorý na neho previedol nehnuteľnosti nachádzajúce sa na území tohto štátu, od príjmov z prenájmu týchto nehnuteľností, ale tento odpočet neumožňuje daovníkovi nerezidentovi, pokiaľ záväzok vyplácať tieto renty vyplýva z prevodu týchto nehnuteľností.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.