

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

YVESE BOTA

přednesené dne 9. prosince 2010¹

1. Předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je opět posouzení souladu daňové právní úpravy členského státu, která vyhrazuje přiznání daňového zvýhodnění daňovým poplatníkům s bydlištěm v tomto členském státě, s právem Společenství. daňový poplatník odvést v členském státě svého bydliště.
2. Jedná se o německou právní úpravu, podle které mají pouze daňoví poplatníci s bydlištěm v tomto členském státě nárok odpočíst od svých zdanitelných příjmů rentu, kterou musí vyplácet rodiči v důsledku převodu vlastnictví k nemovitosti formou postoupení nebo dědické zálohy. Podle této právní úpravy není daňový poplatník, který nemá bydliště v tomto členském státě a který pobírá v Německu nájemné z takové nemovitosti, oprávněn odpočíst od svých zdanitelných příjmů z pronájmu v Německu takovou rentu, pokud toto nájemné představuje pouze nepatrnou část veškerých jeho příjmů.
3. Německé daňové orgány mají totiž za to, že uvedenou rentu nelze považovat za náklady přímo související s příjmy z pronájmu pobíranými v Německu, ale za výdaje odpovídající osobní povinnosti, které musí být zohledněny při stanovení daně, kterou má
4. V tomto stanovisku začnu tím, že uvedu, že za okolností sporu ve věci v původním řízení musí být soulad dotčené právní úpravy s právem Společenství posouzen s ohledem na volný pohyb kapitálu. Dále uvedu důvody, na základě kterých musí být podle mého názoru renta, která se vyplácí rodiči v důsledku převodu vlastnictví k nemovitosti, jestliže je skutečností vedoucí k jejímu vzniku takový převod vlastnictví, považována za náklady přímo související s nájemným pocházejícím z této nemovitosti, takže se daňoví poplatníci, kteří nemají bydliště v předmětném členském státě, nacházejí, co se týče této renty, v situaci, která je srovnatelná se situací daňových poplatníků, kteří v tomto státě bydliště mají.
5. Z toho vyvodím, že dotčená právní úprava tak zahrnuje nepřímou diskriminaci, která v případě, že není odůvodněná, způsobuje, že je tato právní úprava v rozporu s volným pohybem kapitálu.

1 — Původní jazyk: francouzština.

I – Právní rámec

6. Podle čl. 56 odst. 1 ES jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy.

7. Článek 58 odst. 1 písm. a) ES stanoví, že článkem 56 ES není dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště.

8. Podle čl. 58 odst. 3 ES je však třeba, aby taková ustanovení nepředstavovala ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu definovaného v článku 56 ES.

II – Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a vnitrostátní právo

9. Žalobce je německým státním příslušníkem s bydlištěm v Belgii, kde také vykonává zaměstnaneckou činnost. V roce 2002 činila jeho hrubá mzda z této činnosti 67 679,03 eur.

10. V letech 1992 a 2002 nabyl žalobce od svých rodičů nebo od nich dostal z titulu předjímaného dědění do úplného vlastnictví nebo do spoluvlastnictví se svým bratrem různé nemovitosti, v důsledku čehož musel každý z nich vyplácet od 1. prosince 2002 měsíční rentu ve výši 1 000 eur.

11. Tyto transakce popisuje Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud Spolkové země Dolní Sasko) (Německo) následovně:

„Smlouvou uzavřenou ve formě notářského zápisu ze dne 27. dubna 1992 žalobce nabyl od svých rodičů pozemek v Hameln, Wilhelmplatz 7, který byl zatížen poživacím právem rodičů. Další smlouvou ze dne 2. prosince 2002 došlo k dalším převodům nemovitostí z matky na žalobce a jeho bratra Hermannna v rámci předjímaného dědění. Parcela v Hameln, Pyrmonter Str. 28 byla převedena na bratra žalobce. Byla dohodnuta povinnost placení renty ve výši 1 000 eur měsíčně. Dnem převodu majetku i souvisejících závazků byl 1. listopad 2002. Bratr žalobce byl spoluvlastníkem nemovitostí v Pötzen, v Dorfe a v Höxter 1, 1 A. Žalobce koupil od svého bratra ideální polovinu těchto nemovitostí, a to rovněž ke dni 1. listopadu 2002. Poživací práva matky k různým nemovitostem, která do tohoto okamžiku existovala, byla vyměněna za rentu, podle které měl žalobce – stejně jako jeho

bratr – povinnost platit matce od 1. prosince 2002 1 000 eur měsíčně.“

12. V roce 2002 získal žalobce z titulu příjmů z pronájmu těchto nemovitostí částky ve výši 2 785 eur a 749,50 eur. V rámci zdanění těchto příjmů z pronájmu v Německu nebyla zohledněna žalobcem vyplácená renta ve výši 1 000 eur.

13. Tato renta by byla podle platných německých právních předpisů odpočitatelná jako zvláštní výdaj ve smyslu § 10 odst. 1 bodu 1 a) zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz)². Podle § 50 odst. 1 čtvrté věty EStG se však tento odpočet nevztahuje na daňové poplatníky, kteří nemají na území Spolkové republiky Německo neomezenou daňovou povinnost, tedy na daňové poplatníky-nerezidenty.

14. Předkládající soud upřesňuje:

„Žalobce má své bydliště výlučně v Belgii. V [...] Německu má tedy daňovou povinnost pouze ohledně svých příjmů ze zdrojů na území Německa. K těmto příjmům náleží podle § 49 odst. 1 bodu 6 EStG jak příjmy

z pronájmu nemovitostí ve společném vlastnictví, tak i z pozemku ve Wilhelmplatz 7, který náleží pouze žalobci. Na rozdíl od daňového poplatníka s neomezenou daňovou povinností v [...] Německu ale není žalobce oprávněn odpočíst od příjmu podle § 50 odst. 1 čtvrté věty EStG [...] rentu jakožto vynaložený zvláštní výdaj ve smyslu § 10 odst. 1 bodu 1 písm. a) EStG [...]“

15. Německá vláda předložila následující doplňující informace.

16. Ustanovení § 50 odst. 1 první a čtvrté věty EStG stanoví:

„Daňoví poplatníci, kteří nemají v tuzemsku neomezenou daňovou povinnost, jsou oprávněni odpočíst od daně provozní náklady (§ 4 odst. 4 až 8) nebo náklady na dosažení příjmu (§ 9) pouze v případě, že tyto náklady hospodářsky souvisí s příjmy pocházejícími z tuzemska. [...] Ostatní ustanovení § 34 a ustanovení § 9a, 10, 10a, 10c, § 16 odst. 4, § 20 odst. 4, § 24a, 32, § 32a odst. 6, § 33, 33a, 33b a 33c se nepoužijí.“

17. Provozní náklady jsou definovány v § 4 odst. 4 EStG jako „výdaje způsobené provozem“. Náklady na dosažení příjmu jsou podle

2 — BGBl. 2002 I, s. 4245, dále jen „EStG“.

§ 9 odst. 1 první věty EStG „výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů“.

Renta nebo pravidelná dávka se stanoví na základě vyživovacích potřeb postoupitele.

18. Zvláštní výdaje jsou tak definovány v § 10 odst. 1 bodu 1a EStG:

„zvláštními výdaji jsou následující náklady v případě, že nejsou provozními náklady, ani náklady na dosažení příjmu :

[...]

1a. ze zvláštních povinností vyplývající renty nebo pravidelné dávky, které hospodářsky nesouvisí s příjmy, které tvoří základ daně.“

19. Vyživovací renty (renty nebo pravidelné dávky) jsou opakujícími se plněními souvisejícími s postoupením jedné nebo více nemovitostí ve formě dědické zálohy (postoupení majetku). Plnění nejsou ani protiplněním za postoupení, ani náklady souvisejícími s nabytím nemovitostí, ale případně zvláštními výdaji ve smyslu § 10 odst. 1 bodu 1a EStG.

20. Při této transakci musí být postupníkovi podle vůle stran alespoň částečně bezúplatně (darování) poskytnuto dispoziční právo.

21. U postoupení, u nichž jsou jednou ze stran rodiče, se předpokládá, dokud není prokázán opak, že opakující se plnění byla stanovena nezávisle na hodnotě majetku pouze na základě vyživovacích potřeb oprávněné osoby a obecné hospodářské schopnosti povinného. Rodiče představují typický příklad „vyživovací solidarity“ požadované v tomto ohledu.

22. Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) charakterizoval postoupení, na jehož základě vzniká vyživovací renta, následovně:

„V občanském právu je smlouva o postoupení úmluvou, na základě které rodiče s ohledem na budoucí vypořádání dědictví postoupí svůj majetek, zejména svůj podnik nebo nemovitý majetek, na jednoho nebo několik dědiců a zároveň si vymíní [...] dostatečné prostředky na živobytí. Zvláštnost smlouvy o postoupení spočívá v tom, že následující generaci umožňuje před nabytím dědictví využívat hospodářskou jednotku přinejmenším částečně k uspokojení svých materiálních potřeb a přitom přinejmenším částečně zajistit prostředky na živobytí postoupitele čerpáním z postoupeného majetku. Jelikož je smlouva o postoupení zároveň darováním, liší se od úmluvy, ve které jsou přijímány závazky vyplácet penzi na synallagmatickém základě

(BFHE 161, 317, 326f, BStBl. II 1990, 8472, písm. C. II. 1.a).“

23. Z judikatury Bundesfinanzhof dále vyplývá, že se vyživovací renty objektivně související s postoupením řadí mezi zvláštní výdaje (§ 10 odst. 1, bod 1a EStG) a opakující se odměny (§ 22 odst. 1 EStG), když si postupitel ve skutečnosti vymění ve formě vyživovacích rent příjmy ze svého majetku, které musí být nadále generovány postupníkem majetku. Tato plnění se odlišují od prostých vyživovacích rent ve smyslu § 12 odst. 1 EStG na základě toho, že jsou považována za vyhrazené příjmy z majetku. Vzhledem k tomu, že vyživovací renty nejsou protiplněním postupníka, nesmí být stanoveny na základě hodnoty převáděného majetku (BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472, písm. C. II. 1.c).

III – Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

24. Předkládající soud se zabývá otázkou souladu rozdílného zacházení, stanoveného tímto způsobem v jeho vnitrostátním právu, s daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty s právem Společenství. Uvádí, že povinnost vyplácet rentu je břemenem, které zatěžuje příjmy žalobce stejným způsobem jako zatěžuje příjmy jeho bratra, který je daňovým poplatníkem-rezidentem, jelikož jeden i druhý mají stejnou povinnost daňově deklarovat své příjmy

pocházející z nemovitého majetku, který se nachází v Německu.

25. Niedersächsisches Finanzgericht se proto rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je v rozporu s článkem 56 [ES] nebo článkem 12 ES, že rodinný příslušník, který je daňovým poplatníkem, který nemá na území Spolkové republiky Německo neomezenou daňovou povinnost, nemůže na rozdíl od daňového poplatníka s neomezenou daňovou povinností odpočíst od svých příjmů z pronájmu vyplácené renty jakožto zvláštní výdaje?“

IV – Moje analýza

A – K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

26. Německá vláda tvrdí, že projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřijatelná. Podle této vlády jednak předkládající soud nedostatečně definoval skutkový rámec, pokud jde o způsoby postoupení nemovitého

majetku žalobci, zánik existujících poživacích práv a vyplácení měsíční renty. Krom toho nepředložil dostatečné informace ohledně obsahu a výkladu vnitrostátní právní úpravy týkající se zvláštních výdajů a ohledně toho, jak se tyto výdaje liší od provozních nákladů a nákladů na dosažení příjmu.

zúčastněným oznamována pouze předkládací rozhodnutí³.

27. S námitkami německé vlády nesouhlasím.

29. Je rovněž pravdou, že předmětné předkládací rozhodnutí neobsahuje velmi podrobné informace o podmínkách, za kterých se uskutečnila postoupení nemovitého majetku a za kterých byla poživací práva vyměněna za měsíční rentu. Popis vnitrostátního práva v něm obsažený je rovněž méně podrobný než popis předložený německou vládou v jejích písemných vyjádřeních.

28. Jak tato vláda připomněla, podle ustálené judikatury nezbytnost dospět k výkladu práva Společenství, jenž by byl užitečný pro vnitrostátní soud, zajisté vyžaduje, aby tento soud vymezil skutkový a právní rámec, k němuž se vážou otázky, které pokládá, nebo aby přinejmenším vysvětlil skutkové předpoklady, na nichž jsou tyto otázky založeny. Je rovněž nesporné, že informace poskytnuté v předkládacích rozhodnutích nemají pouze umožnit Soudnímu dvoru, aby podal užitečné odpovědi, ale mají rovněž poskytnout vládám členských států, jakož i ostatním zúčastněným možnost předložit vyjádření v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora Evropské unie. Soudnímu dvoru tedy přísluší zajistit, aby tato možnost byla zachována, s ohledem na to, že na základě tohoto ustanovení jsou

30. Mám však za to, že informace obsažené v předkládacím rozhodnutí ohledně právního a skutkového rámce sporu ve věci v původním řízení jsou dostatečné k tomu, aby zúčastněným, kteří mají právo se v tomto řízení vyjádřit, umožnily předložit svá vyjádření Soudnímu dvoru a aby posledně uvedený mohl dát odpověď předkládajícímu soudu, která bude užitečná pro vyřešení tohoto sporu.

31. Z těchto informací tak lze pochopit, že dotčená vnitrostátní právní úprava vyhrazuje pouze daňovým poplatníkům-rezidentům zvýhodnění spočívající v možnosti odpočíst od svých zdanitelných příjmů rentu, kterou musí vyplácet rodiči v důsledku převodu vlastnictví k nemovitosti formou postoupení nebo dědické zálohy. Z popisu skutkových okolností lze rovněž vyvodit, že částka sporné renty neodpovídá hospodářské hodnotě postoupené nebo darované nemovitosti. Konečně z nich vyplývá, že předkládajícímu

3 — Rozsudky ze dne 21. září 1999, Albany (C-67/96, Recueil, s. I-5751, body 39 a 40), jakož i ze dne 16. prosince 2004, My (C-293/03, Sb. rozh. s. I-12013, bod 17 a citovaná judikatura).

soudu je předložen spor, jehož řešení závisí na otázce, zda takové rozdílné zacházení mezi daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty je v souladu s právem Společenství.

z pronájmu pocházejících z těchto nemovitostí, zatímco taková možnost existuje ve prospěch daňového poplatníka, jenž má v tomtéž státě neomezenou daňovou povinnost.

32. Krom toho je třeba rovněž zdůraznit, že kromě žalobce a německé vlády předložily i francouzská vláda a Evropská komise písemná vyjádření, jejichž obsah potvrzuje, že tyto vedlejší účastnice řízení byly schopné pochopit skutkový a právní rámec sporu v původním řízení.

35. Úvodem sdělím, že soulad této právní úpravy s právem Společenství musí být posouzen pouze s ohledem na ustanovení Smlouvy o ES týkající se volného pohybu kapitálu. Dále uvedu důvody, na základě kterých představuje podle mého názoru taková právní úprava omezení, které je v rozporu s touto svobodou volného pohybu.

33. Mám tedy za to, že projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce musí být i přes své nepřesnosti prohlášena za přípustnou.

B – *K věci samé*

1. Použitelná svoboda volného pohybu

34. Předkládající soud se zabývá otázkou, zda je dotčená právní úprava v souladu s články 56 ES a 12 ES. Podstatou jeho otázky tak je, zda tyto články musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle které potomek, který nemá neomezenou daňovou povinnost na území tohoto státu a který vyplácí svým rodičům rentu v důsledku převodu nemovitého majetku, není oprávněn odpočíst tuto rentu od příjmů

36. Úvodem je třeba připomenout, že i když si členské státy dodnes ponechaly své pravomoci v oblasti přímých daní, musí nicméně v souladu s ustálenou judikaturou při jejich výkonu dodržovat závazky, které na sebe vzaly v rámci Evropského společenství, a zejména

zásady a svobody volného pohybu stanovené Smlouvou o ES⁴.

37. Co se týče použití článku 12 ES, který v zásadě stanoví obecný zákaz jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti, v projednávané věci, z judikatury vyplývá, že tento článek se samostatně uplatňuje pouze v situacích upravených právem Společenství, pro něž Smlouva o ES nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace⁵.

38. Přitom ve sporu v původním řízení se uplatní článek 56 ES, který předkládající soud rovněž zmiňuje ve své předběžné otázce a který zakazuje diskriminaci v rámci specifické oblasti pohybu kapitálu. Z judikatury totiž vyplývá, že se na právní úpravu členského státu týkající se zdanění příjmů z pronájmu získaných daňovým poplatníkem-nerezidentem vztahuje volný pohyb kapitálu⁶.

4 — Rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 21), jakož i ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 19 a citovaná judikatura).

5 — Rozsudek ze dne 11. října 2007, Hollmann (C-443/06, Sb. rozh. s. I-8491, bod 28 a citovaná judikatura).

6 — Rozsudek ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 24).

39. Tato judikatura vychází ze skutečnosti, že investice do nemovitostí jsou citovány mezi pohyby kapitálu vyjmenovanými v klasifikaci uvedené v příloze I směrnice Rady 88/36/EHS⁷, která si uchovává informativní hodnotu pro určení rozsahu působnosti článku 56 ES⁸. Nabytí nemovitého majetku, který se nachází v Německu, žalobcem s bydlištěm v Belgii tak představuje pohyb kapitálu⁹.

40. Z této klasifikace a z judikatury rovněž vyplývá, že převod vlastnictví k nemovitosti formou dědění nebo darování občanu Unie s bydlištěm v jiném členském státě také představuje pohyb kapitálu¹⁰. Z této judikatury logicky vyplývá, že se na převod vlastnictví k nemovitostem formou dědické zálohy, pokud tento převod stejně jako v projednávané věci vykazuje přeshraniční prvek týkající se bydliště oprávněného v jiném členském státě, než je členský stát, ve kterém se tyto nemovitosti nachází, vztahuje článek 56 ES.

7 — Směrnice ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterdamskou smlouvou] (Úř. věst. L178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10).

8 — Viz rozsudky ze dne 6. prosince 2007, Federconsumatori a další (C-463/04 a C-464/04, Sb. rozh. s. I-10419, bod 20), jakož i ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další (C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 38).

9 — Rozsudek ze dne 11. prosince 2003, Barbier (C-364/01, Recueil, s. I-15013, bod 58).

10 — Ohledně dědění viz rozsudky ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 42), a ze dne 17. ledna 2008, Jäger (C-256/06, Sb. rozh. s. I-123, body 25 až 27). Ohledně darování viz rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche (C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 27).

41. Jak se všichni zúčastnění shodují, tento článek se v projednávané věci uplatní, a navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby omezil překum položené otázky na jeho výklad.

2. Existence neodůvodněného omezení

42. Hlavní otázka v této věci se týká toho, zda rentu, kterou musí žalobce vyplácet, je třeba považovat za náklady přímo související s nájemným, které pobírá v Německu, nebo zda musí být považována za osobní povinnost.

43. Tato otázka totiž vyvstává, jelikož články 56 ES až 58 ES členskému státu zakazují, aby stanovil rozdílné zacházení s daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty, pokud se obě tyto kategorie daňových poplatníků nacházejí ve stejné situaci.

44. Jak připomíná francouzská vláda, v oblasti přímých daní se přitom připouští, že se daňoví poplatníci-rezidenti a daňoví poplatníci-nerezidenti v zásadě nacházejí v rozdílných situacích¹¹. Příjem pobíraný daňovým

poplatníkem-nerezidentem tvoří nejčastěji pouze část jeho celkových příjmů, soustředěných v místě jeho bydliště. Krom toho má členský stát, ve kterém má daňový poplatník bydliště, lepší možnost znát jeho osobní a rodinnou situaci, a určit tak jeho daňovou povinnost. 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 bydliště¹².

45. Podle ustálené judikatury má členský stát, ze kterého pocházejí příjmy daňového poplatníka-nerezidenta, 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 poslední uvedené státě¹³.

46. V projednávané věci je nesporné, že nájemné pobírané žalobcem v Německu tvoří pouze nepatrnou část jeho zdanitelných příjmů, jelikož podle informací předložených předkládajícím soudem pobíral více než 90 % svých příjmů v Belgii, kde má bydliště. Z toho vyplývá, že pokud je spornou rentu třeba

12 — Výše uvedený rozsudek Schumacker (bod 32), a rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819, body 99 až 102).

11 — Výše uvedený rozsudek Schumacker (bod 31), a rozsudek ze dne 18. března 2010, Gielen (C-440/08, Sb. rozh. s. I-2323, bod 43).

13 — Výše uvedený rozsudek Schumacker (bod 36), a rozsudek ze dne 16. října 2008, Renneberg (C-527/06, Sb. rozh. s. I-7735, bod 61).

považovat za osobní povinnost, srovnatelnou s výživným, žalobce není oprávněn německým daňovým orgánům vytýkat, že odmítají, aby byla tato renta odpočtena od jeho příjmů z pronájmu, které podléhají dani v Německu.

jakož i náklady na dosažení příjmu, tedy výdaje vynaložené na dosažení, udržení a zajištění příjmů.

47. Žalobce je naproti tomu oprávněn požadovat takový odpočet, pokud tuto rentu lze považovat za náklady přímo související s tímto nájemným. Z judikatury totiž vyplývá, že pokud jde o tyto náklady, nacházejí se daňoví poplatníci-rezidenti a daňoví poplatníci-nezidenti ve srovnatelných situacích, a tudíž s nimi musí být zacházeno stejně¹⁴.

48. Německá a francouzská vláda tvrdí, že se tato judikatura na spornou rentu nevztahuje z důvodů, které lze shrnout následovně.

49. Německá vláda tvrdí, že její vnitrostátní právo uplatňuje kritérium přímé spojitosti. Podle § 50 odst. 1 první věty EStG je totiž daňový poplatník, který nemá neomezenou daňovou povinnost, oprávněn odpočíst provozní náklady, tedy výdaje způsobené provozem,

50. V projednávané věci je přitom nesporné, že dotčená renta není nákladem na dosažení příjmu, ale zvláštním výdajem ve smyslu § 10 odst. 1 EStG. Tato renta není totiž protiplněním za nabytí nemovitého majetku. Její částka se stanoví nezávisle na hodnotě tohoto majetku, podle vyživovacích potřeb oprávněného a obecné hospodářské schopnosti povinného. Tato renta je výsledkem ujednání v rámci rodiny. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že si matka žalobce přála postoupit svoje nemovitosti a zároveň chtěla zajistit, aby byly zohledněny její vyživovací potřeby.

51. Německá vláda z toho vyvozuje, že v projednávané věci neexistuje žádná přímá spojitost mezi příjmy z pronájmu pobíranými U. Schröderem a rentou, kterou vyplácel své matce, jelikož tato renta není neoddělitelná od jeho příjmů ve smyslu bodu 25 výše uvedeného rozsudku Centro Equestre da Lezíria Grande.

52. Tato vláda také tvrdí, že v bodě 22 výše uvedeného rozsudku Conijn Soudní dvůr skutečně rozhodl, že náklady na daňové poradenství, kvalifikované rovněž jako zvláštní výdaje ve smyslu § 10 EStG, přímo souvisí s pobíráním příjmů, které podléhají dani na

¹⁴ — Rozsudky ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 27); ze dne 6. července 2006, Conijn (C-346/04, Sb. rozh. s. I-6137, body 20 až 24), a ze dne 15. února 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Sb. rozh. s. I-1425, body 23 až 25).

základě omezené daňové povinnosti. Ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, ale existovala natolik nezbytná spojitost, že tyto výdaje musely být téměř nevyhnutelně vynaloženy za účelem získání těchto příjmů a představovaly spíše náklady na dosažení příjmu než zvláštní výdaje. Renta, o kterou se jedná v projednávané věci, naproti tomu není charakteristickým nebo právním důsledkem pobírání příjmů z pronájmu, ale vychází z rodinných vztahů U. Schrödera.

53. Francouzská vláda rovněž popírá existenci přímé spojitosti mezi rentou vyplácenou žalobcem a jeho příjmy z pronájmu.

54. Tato vláda tvrdí, že s ohledem na cíl a obsah § 10 odst.1 bodu 1a EStG nelze rentu, na kterou se vztahuje toto ustanovení, považovat za přímé hospodářské protiplnění za vzdání se poživacích práv k pronajímanému nemovitému majetku matkou žalobce. Francouzská vláda rovněž zdůrazňuje, že výše renty vyplácené žalobcem přímo neodpovídá výši jeho příjmů z pronájmu. Podle této vlády neexistuje mezi výší renty vyplácené žalobcem a získanými příjmy z pronájmu žádná přímá hospodářská spojitost, jelikož by se mohlo stát, že by tyto nemovitosti nepřinášely takové příjmy nebo by naopak částka těchto příjmů mohla být velmi vysoká, aniž by to odpovídalo výši uvedené renty.

55. Nesouhlasím s postojem těchto vlád. Stejně jako Komise jsem toho názoru, že lze mít za to, že renta, kterou žalobce vyplácí své matce v důsledku převodu vlastnictví k několika nemovitostem nacházejícím se v Německu, přímo souvisí s nájemným z těchto nemovitostí, a to z následujících důvodů.

56. Z přezkumu rozsudků citovaných zúčastněnými v jejich písemných vyjádřeních vyplývá, že Soudní dvůr uznal existenci přímé spojitosti mezi příjmy a výdaji daňového poplatníka-nerezidenta za následujících okolností.

57. Ve výše uvedeném rozsudku Gerritse se jednalo o náklady na dosažení příjmu vynaložené hudebníkem, nizozemským státním příslušníkem, v rámci plnění uskutečněného v rozhlasové stanici v Německu a zdaněného v tomto členském státě. Soudní dvůr měl za to, že tyto náklady na dosažení příjmu „přímo souvisejí s činností, z níž plynou zdanitelné příjmy v Německu, takže rezidenti a nerezidenti se v tomto ohledu nacházejí ve srovnatelné situaci“¹⁵.

58. Ve výše uvedeném rozsudku Conijn rozšířil Soudní dvůr tuto analýzu na náklady

15 — Bod 27 tohoto rozsudku.

na daňové poradenství vynaložené daňovým poplatníkem-nerezidentem v Německu v souvislosti s vyhotovením jeho daňového přiznání týkajícího se jeho příjmů pobíraných v Německu. Uvedl, že povinnost podat daňové přiznání vyplývá ze skutečnosti, že tato osoba pobírá příjmy v uvedeném členském státě. Z toho vyvodil, že tyto náklady jsou přímo spojeny s příjmy zdanitelnými v Německu, takže zatěžují stejným způsobem příjmy pobírané všemi daňovými poplatníky, ať jsou rezidenti, či nerezidenti¹⁶. Soudní dvůr dodal, že daňoví poplatníci-rezidenti a daňoví poplatníci-nerezidenti se nacházejí ve srovnatelné situaci vzhledem ke složitosti vnitrostátního daňového práva a že nárok na odpočet, jehož cílem je nahrazení nákladů vynaložených v rámci daňového poradenství, přiznaný daňovým poplatníkům-rezidentům se musí použít rovněž na daňové poplatníky-nerezidenti, kteří jsou konfrontováni se stejnou složitostí vnitrostátního daňového systému¹⁷.

59. Konečně ve výše uvedeném rozsudku Centro Equestre da Lezíria Grande Soudní dvůr upřesnil, že pojmem „výdaje na dosažení příjmu, které mají přímou souvislost s příjmy dosaženými v členském státě, ve kterém je činnost vykonávána“ je třeba rozumět výdaje, které vykazují přímou hospodářskou souvislost s plněním, na jehož základě dochází v tomto státě ke zdanění, a které od něho nelze oddělit, jako jsou cestovní výdaje a výdaje na ubytování, nezávisle na místě a okamžiku vzniku těchto výdajů¹⁸.

16 — Bod 22 tohoto rozsudku.

17 — Tamtéž (bod 23).

18 — Bod 25 tohoto rozsudku.

60. Při přezkumu této judikatury docházím k závěru, že určujícím kritériem pro stanovení, zda je výdaj třeba považovat za osobní povinnost nebo za náklad přímo spojený se zdanitelnými příjmy, je skutečnost, na základě které tento výdaj vzniká. Výdaj je třeba považovat za náklad přímo spojený s příjmy, jestliže je skutečností vedoucí k jeho vzniku činnost, která daňovému poplatníkovi umožnila získat uvedené příjmy, a nikoli jeho osobní situace.

61. V projednávané věci, jak zdůrazňuje Komise, mohly být příjmy z pronájmu získány žalobcem pouze na základě převodu vlastnictví k dotčeným nemovitostem a tento převod se mohl uskutečnit pouze za protiplnění ve formě vyplácení dotčené renty.

62. Výše této renty, jak vyplývá z písemností ve spise, zajisté neodpovídá hospodářské hodnotě převáděných nemovitostí. Jak uvádí německá vláda, její částka mohla být stanovena společnou dohodou mezi stranami v rámci rodiny v závislosti jak na potřebách dárce, tak i na hospodářské schopnosti obdarovaného. Tato okolnost však nemá žádný vliv na to, že obdarovaný musí přijmout závazek vyplácet uvedenou rentu, aby mohl získat vlastnictví k nemovitostem od svých rodičů, a v důsledku toho nájemné z těchto nemovitostí.

63. Jinak řečeno, bez renty by žalobce nemohl získat vlastnictví k pronajímaným nemovitostem, a tudíž ani příjmy z jejich pronájmu. nemohli získat vlastnictví těchto nemovitostí, a tudíž je ani pronajmout.

64. Určujícím prvkem v projednávané věci je tedy podle mého názoru skutečnost, že u dotčené renty je skutečností vedoucí k jejímu vzniku převod vlastnictví k nemovitostem, ze kterých pochází příjmy z pronájmu, jež jsou zdanitelné v Německu, a nikoli pouze povinnost pomoci, kterou mají potomci vůči svým rodičům. Vzhledem k tomu, že u sporné renty je skutečností vedoucí k jejímu vzniku převod vlastnictví k pronajímaným nemovitostem, což přísluší vnitrostátnímu soudu, aby ověřil, jsem toho názoru, že je třeba tuto rentu považovat za náklady přímo spojené s nájemným z těchto nemovitostí.

65. Tato analýza není podle mého názoru v rozporu se skutečností, že na rozdíl od nákladů na dosažení příjmu a nákladů na daňové poradenství, kterých se týkaly výše uvedené rozsudky Gerritse a Conijn, by musela být sporná renta vyplácena, i kdyby žalobce nemovitosti nepronajal a nepobíral tak v Německu žádný zdanitelný příjem.

66. Důležité je podle mého názoru to, že daňoví poplatníci-nerezidenti, pokud pobírají tyto příjmy z pronájmu, jsou zdaněni stejně jako daňoví poplatníci-rezidenti a že bez závazku vyplácet rentu dárci nemovitostí by

67. Z toho vyplývá, pokud Soudní dvůr bude souhlasit s touto analýzou, že se takoví daňoví poplatníci-nerezidenti, jako je žalobce, nacházejí, pokud jde o takovou rentu, ve stejné situaci jako daňoví poplatníci-rezidenti. Vnitrostátní právní úprava v rozsahu, ve kterém vyhrazuje možnost odpočíst tuto rentu od příjmů zdanitelných v Německu pouze daňovým poplatníkům-rezidentům, se tudíž zdá být v rozporu s článkem 56 ES.

68. Krom toho německá vláda toto rozdílné zacházení nijak neodůvodnila.

69. Navrhují tudíž odpovědět na otázku položenou předkládajícím soudem tak, že článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že právní úprava členského státu, podle které potomek, který nemá na území tohoto státu neomezenou daňovou povinnost a který vyplácí svým rodičům rentu v důsledku převodu vlastnictví k nemovitostem formou postoupení nebo dědické zálohy, není na rozdíl od daňového poplatníka-rezidenta oprávněn odpočíst tuto rentu od příjmů z pronájmu těchto nemovitostí, je v rozporu s ustanoveními tohoto článku, jestliže skutečností vedoucí ke vzniku této renty je tento převod vlastnictví.

V – Závěry

70. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku položenou Niedersächsisches Finanzgericht odpověděl následovně:

„Článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že právní úprava členského státu, podle které potomek, který nemá na území tohoto státu neomezenou daňovou povinnost a který vyplácí svým rodičům rentu v důsledku převodu vlastnictví k nemovitostem formou postoupení nebo dědické zálohy, není na rozdíl od daňového poplatníka-rezidenta oprávněn odpočíst tuto rentu od příjmů z pronájmu těchto nemovitostí, je v rozporu s ustanoveními tohoto článku, jestliže skutečností vedoucí ke vzniku této renty je tento převod vlastnictví.“