

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 24. februára 2015 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb kapitálu – Priame dane – Daň z príjmov – Odpočítateľnosť vyživovacích rent vyplatených ako protihodnota daru dedičského podielu z titulu budúceho dedenia – Vylúčenie vzťahujúce sa na nerezidentov“

Vo veci C-559/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) zo 14. mája 2013 a doručený Súdnemu dvoru 30. októbra 2013, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Dortmund-Unna

proti

Josefovi Grünewaldovi,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, podpredseda K. Lenaerts, predsedovia komôr A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (spravodajca), sudcovia A. Arabadžiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiūnas a C. G. Fernlund,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. septembra 2014,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Finanzamt Dortmund-Unna, v zastúpení: S. Lorenz, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: G. Braun a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 18. novembra 2014,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 63 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Dortmund-Unna (daňový úrad Dortmund-Unna, ďalej len „Finanzamt“) a pánom Grünewaldom, ktorý sa týka odmietnutia zo

strany Finanzamtu uznať odpôčiť nosť vyživovacích rent, ktoré pán Grünewald vyplatil svojim rodičom ako protihodnotu prevodu obchodných podielov v obchodnej spoločnosti, od základu dane z príjmov z obchodných podielov spoločnosti získaných darovaním z titulu predčasného dedenia, preto, lebo pán Grünewald nie je v Nemecku rezidentom.

Právny rámec

3 Podľa § 1 zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) v znení uplatniteľnom na konanie vo veci samej (BGBl. 2002 I, s. 4210, ďalej len „EStG“) 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.

4 § 10 ods. 1 EStG je formulovaný takto:

„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...”

5 Medzi príjmami, ktoré uvádza § 49 EStG, figurujú príjmy z vykonávania priemyselnej alebo obchodnej činnosti v Nemecku.

6 § 50 ods. 1 EStG stanovuje:

„Daňovníci s obmedzenou daňovou povinnosťou sú oprávnení odpôčiť 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. ... § 10 [a nasledujúce] sa nepoužijú.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 V rámci darovania dedičského podielu z titulu budúceho dedenia (predčasného dedenia) pán Grünewald nadobudol od svojho otca na základe dohody o prevode zo 17. januára 1989 50 % obchodných podielov spoločnosti založenej podľa občianskeho práva (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), ktorej predmetom činnosti je pestovanie zeleniny a ovocia a ktorá sa nachádza v Nemecku, pričom jeho brat získal druhú polovicu. Ako protihodnotu za toto darovanie nadobúdatelia vyplácajú svojmu otcovi, alebo prípadne rodičom, renty uvedené v článku 2 tejto dohody.

8 Pán Grünewald, ktorý žije v inom členskom štáte než Spolková republika Nemecko a ktorý nemá v Nemecku ani bydlisko ani obvyklý pobyt, dosiahol medzi rokmi 1999 až 2002 na základe tohto podielu určité príjmy pochádzajúce z obchodnej činnosti. Okrem toho dosiahol v Nemecku aj ďalšie príjmy.

9 Finanzamt zastával názor, že dotknutá osoba je daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a na základe § 50 EStG mu odmietol možnosť odpôčiť si od svojich zdaniteľných príjmov v Nemecku renty vyplatené jeho rodičom, ktorí majú bydlisko v Nemecku.

10 Odvolaniu, ktoré pán Grünewald proti tomuto rozhodnutiu podal, sa rozsudkom Finanzgerichtu Münster (Finančný súd v Münsteri) vyhovel.

11 Finanzamt požiadal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) o zrušenie tohto rozsudku a zamietnutie uvedeného odvolania.

12 Podľa vnútroštátneho súdu Finanzamt dôvodne a v súlade s uplatniteľným vnútroštátnym právom odmietol odpočítanie predmetných vyživovacích rent pri výpočte základu dane z príjmu v rámci obmedzenej daňovej povinnosti pána Grünewalda. Pán Grünewald si mohol odpočítať prevádzkové náklady a náklady na dosiahnutie príjmu hospodársky súvisiace s jeho príjmami z tuzemska, ale nie mimoriadne výdavky, ako sú vyživovacie renty.

13 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že pretrvávajú pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť tohto daňového režimu s právom Únie. Súdny dvor už vo svojom rozsudku Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198) rozhodol, že je v rozpore s voľným pohybom kapitálu podľa článku 63 ZFEÚ, keď súkromné vyživovacie renty vyplatené daňovníkmi nerezidentmi, ktoré súvisia s tuzemskými príjmami z prenájmu nehnuteľnosti, nie sú odpočítateľné, ale zodpovedajúce platby sú v prípade daňovníkov rezidentov z ich príjmov odpočítateľné. Podľa vnútroštátneho súdu sa však v rozsudku Schröder (EU:C:2011:198) Súdny dvor, keďže na to nebol vyzvaný, nevyjadril k otázke, či je potrebné prihliadať na to, že dotknutý vnútroštátny daňový systém vychádza zo zásady nazývanej „zásada korešpondencie“ („Korrespondenzprinzip“), podľa ktorej pokiaľ platca renty disponuje právom na jej odpočítanie, príjemca tejto renty musí byť zdanený.

14 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporuje článok 63 ZFEÚ taká právna úprava členského štátu, podľa ktorej nie sú odpočítateľné súkromné vyživovacie renty vyplácané daňovníkmi nerezidentmi, ktoré súvisia s prevodom tuzemského majetku prinášajúceho príjmy na základe darovania dedičského podielu z titulu budúceho dedenia (predčasného dedenia), pričom takéto platby sú v prípade neobmedzenej daňovej povinnosti odpočítateľné, avšak toto odpočítanie má za následok zodpovedajúcu daňovú povinnosť príjemcu plnenia (s neobmedzenou daňovou povinnosťou)?“

O prejudiciálnej otázke

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

15 Treba poznamenať, že vo veci, ktorej sa týkal rozsudok Schröder (EU:C:2011:198), bola spornou vnútroštátna právna úprava, ktorej uplatnenie je predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania. V tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že článok 63 ZFEÚ, ktorý zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu, 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 vyplácať tieto renty vyplýva z prevodu týchto nehnuteľností.

16 Skutkové a právne okolnosti, ktoré podľa vnútroštátneho súdu robia nevyhnutným tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, spočívajú v dvojitej okolnosti a to, že v prejednávanej veci na jednej strane zdaňované príjmy poberá daňovník nerezident z podielov v spoločnosti, a nie z prenájmu nehnuteľného majetku, a na druhej strane, že vnútroštátny daňový režim sporný v konaní vo veci samej vychádza zo zásady korešpondencie, podľa ktorej odpočtu renty vyplatennej jej platiteľom musí korešpondovať zdanenie príjmu z tejto renty jej príjmom.

17 Za týchto okolností treba prijať záver, že svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 63 ZFEÚ treba vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, ktorá daňovníkovi nerezidentovi, ktorý dosiahol v tomto členskom štáte príjmy z obchodnej činnosti spoločnosti, podiely na ktorej boli na neho prevedené rodičom na základe darovania dedičského podielu z titulu budúceho dedenia nedovoľuje odpočítať si od týchto príjmov renty, ktoré vyplatil tomuto rodičovi ako protihodnotu tohto darovania, hoci táto právna úprava poskytuje toto odpočítanie daňovníkovi rezidentovi z dôvodu, že tieto renty sú zdanené po prijatí ich príjmom.

18 V tejto súvislosti treba v prvom rade pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry predstavujú dedičstvá a dary pohyb kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ s výnimkou prípadov, keď sú podstatné prvky týchto transakcií obmedzené na jediný členský štát (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Schröder, EU:C:2011:198, bod 26). V dôsledku toho treba konštatovať, že na sporný prevod podielov spoločnosti so sídlom v Nemecku v rámci predčasného dedenia na fyzickú osobu s bydliskom v inom členskom štáte sa vzťahuje článok 63 ZFEÚ.

19 Po druhé 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 najmä rozsudok Schröder, EU:C:2011:198, bod 30).

20 Pokiaľ ide o právnu úpravu spornú v konaní vo veci samej, 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 obchodnej činnosti vykonávanej na nemeckom území spoločnosťou, držiteľom podielov ktorej je táto osoba. Na rozdiel od daňovníka rezidenta si takýto daňovník nerezident ako osoba s obmedzenou daňovou povinnosťou vzťahujúcou sa len na príjmy pochádzajúce z tuzemska, nemôže podľa § 50 EStG od týchto príjmov odpočítať rentu, akou je renta, ktorú pán Grünwald vypláca v rámci predčasného dedenia, ako mimoriadny výdavok v zmysle § 10 ods. 1 bodu 1a) EStG. Menej výhodné daňové zaobchádzanie s nerezidentmi ich môže odradiť od nadobúdania podielov na spoločnostiach so sídlom v Nemecku v rámci predčasného dedenia. 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 v tomto zmysle rozsudok Schröder, EU:C:2011:198, bod 32).

21 Takáto právna úprava teda predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

22 Po tretie treba pripomenúť, že podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nemajú ustanovenia článku 63 ZFEÚ vplyv na práva členských štátov uplatňovať v ich daňových právnych predpisoch rozlišovanie medzi daňovníkmi, ktorí nie sú v rovnakej situácii, pokiaľ ide o ich miesto bydliska (rozsudok Schröder, EU:C:2011:198, bod 34).

23 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 daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi, mohla byť považovaná za zlužiteľnú s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ 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 (pozri najmä rozsudok Schröder, EU:C:2011:198, bod 35).

O porovnateľnosti situácií

24 Treba preskúmať, či za okolností, ako sú okolnosti konania vo veci samej, je situácia nerezidentov porovnateľná so situáciou rezidentov.

25 Podľa ustálenej judikatúry v oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov vo všeobecnosti porovnateľné, keďže príjem dosahovaný na území jedného členského štátu nerezidentom tvorí najčastejšie iba časť jeho celkového príjmu sústredeného do miesta jeho bydliska a osobná schopnosť nerezidenta platiť dane vychádzajúca zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov môže byť najčastejšie posúdená v mieste, kde má sústredené svoje osobné a majetkové záujmy, čomu vo všeobecnosti zodpovedá miesto jeho obvyklého bydliska (pozri najmä rozsudok Schröder, EU:C:2011:198, bod 37).

26 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 (pozri najmä rozsudok Schröder, EU:C:2011:198, bod 38).

27 Je to však inak na jednej strane v prípade, ak nerezident nedosahuje v členskom štáte svojho bydliska významný príjem a základ svojich zdaniteľných príjmov získava z činnosti vykonávanej v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 36).

28 Preto, pokiaľ sa v prejednávanej veci preukáže, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu, že príjmy, ktoré v Nemecku v priebehu rokov 1999 až 2002 dosiahol pán Grünewald, predstavujú hlavnú časť jeho celkových príjmov počas tohto obdobia, situáciu dotknutej osoby treba považovať za objektívne porovnateľnú so situáciou rezidenta tohto členského štátu.

29 Súdny dvor tiež rozhodol, že pokiaľ ide o výdavky priamo súvisiace s činnosťou, z ktorej pochádzajú príjmy zdaniteľné v členskom štáte, rezidenti tohto členského štátu a nerezidenti sa nachádzajú v porovnateľnej situácii (pozri najmä rozsudok Schröder, EU:C:2011:198, bod 40 a citovaný judikatúru).

30 S predmetnou činnosťou teda majú priamu súvislosť výdavky, ktoré vznikli v dôsledku tejto činnosti, a sú teda potrebné na jej výkon (pozri v tomto zmysle rozsudky Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, body 9 a 27, ako aj Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, bod 25).

31 Za týchto okolností, pokiaľ by príjmy dosiahnuté pánom Grünewaldom na nemeckom území v priebehu dotknutých rokov nepredstavovali hlavnú časť jeho celkových príjmov, porovnateľnosť situácie tohto daňovníka so situáciou rezidenta by bolo možné pripustiť, iba ak by renta vyplatená dotknutou osobou mala byť považovaná za výdavok priamo súvisiaci s príjmami z činnosti spoločnosti so sídlom v Nemecku, podiely na ktorej na neho boli prevedené z dôvodu predčasného dedenia.

32 Treba pripomenúť, že v konečnom dôsledku prislúcha vnútroštátnemu súdu, ktorý je jediný

príslušný pre posúdenie skutkových okolností konania vo veci samej a pre výklad vnútroštátnej právnej úpravy, určíť, či ide o taký prípad. V rámci prejudiciálneho konania má však Súdny dvor, ktorý je príslušný poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočné odpovede, právomoc poskytnúť usmernenia vychádzajúce zo spisu vo veci samej, ako aj z pripomienok, ktoré mu boli predložené, a umožňujúce vnútroštátnemu súdu rozhodnúť (pozri najmä rozsudok Alakor Gabonatermel és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 31 a citovanú judikatúru).

33 V tejto súvislosti zo súhrnu dôkazov predložených Súdnemu dvoru je zrejmé, že záväzok vyplácať rentu spornú v konaní vo veci samej vyplýva priamo z prevodu obchodných podielov spoločnosti vykonávajúcej činnosti pestovania zeleniny a ovocia, z ktorej pochádzajú príjmy zdaňované v Nemecku, pričom tento záväzok vnútroštátny súd prezentuje ako protihodnotu tohto prevodu dedičského podielu z titulu budúceho dedenia, ktorá bola nevyhnutnou podmienkou uvedeného prevodu. Pokiaľ to tak skutočne bolo, situáciu v akej je pán Grünewald, treba považovať za porovnateľnú so situáciou daovníka, ktorý je rezidentom.

34 Nezdá sa, že by toto posúdenie mohlo byť spochybnené určitými úvahami, ktoré v tejto súvislosti uvádza návrh na začatie prejudiciálneho konania alebo pripomienky predložené pred Súdnym dvorom nemeckou vládou.

35 Po prvé existencia spojenia medzi výdavkami, ktoré znáša daovník nerezident, a jeho zdaniteľnými príjmami v dotknutom členskom štáte nemôže závisieť od povahy príjmov vygenerovaných takto prevedeným majetkom. Aj keď vo veci, ktorej sa týkal rozsudok Schröder (EU:C:2011:198), tieto príjmy pochádzali z prenájmu nehnuteľností prevedených v rámci predčasného dedenia, zatiaľ čo v tomto konaní vo veci samej predmetné príjmy pochádzajú z podielov na spoločnosti vykonávajúcej činnosť pestovania zeleniny a ovocia, a hoci v dôsledku toho uvedené príjmy patria do rozdielnych kategórií zdanenia, nevyplýva z toho rozdielna kvalifikácia spojenia, ktoré existuje medzi vynaloženými výdavkami a príjmami spornými v konaní vo veci samej, keďže povaha príjmov je v tejto súvislosti irelevantná.

36 Po druhé, za predpokladu, že suma renty, ako je renta, ktorú vypláca pán Grünewald, sa stanovuje podľa hospodárskej schopnosti platiť a renty a vyživovacích potrieb príjemcu renty, nie je to nemení na tom, že existencia priamej súvislosti v zmysle judikatúry uvedenej v bode 29 tohto rozsudku nevyplýva z nejakého vzťahu medzi výškou sporného výdavku a výškou zdaniteľných príjmov, ale zo skutočnosti, že tento výdavok je neoddeliteľne spätý s činnosťou, z ktorej pochádzajú uvedené príjmy (pozri v tomto zmysle rozsudok Schröder EU:C:2011:198, bod 43).

37 Po tretie je nesporné, že v prejednávanej veci, rovnako ako vo veci, ktorej sa týkal rozsudok Schröder (EU:C:2011:198), k vyplatáaniu renty daovníkom nerezidentom došlo nie v rámci odplatného prevodu majetku, ale v rámci bezodplatného predčasného prevodu dedičského podielu. V tejto súvislosti neexistencia odplatnej povahy tohto prevodu robí irelevantným tvrdenie, ktoré uvádza vnútroštátny súd a ktoré je založené na tom, že uvedená renta by v prípade odplatného nadobudnutia majetku mala byť rozdelená iba jej rozdelením na náklady na nadobudnutie a na úroky. V každom prípade sa takéto tvrdenie týka výšky sumy odpočítania a nie jeho podstaty, ktorá je v prejednávanej veci jediná spochybnená.

38 Za týchto okolností vnútroštátna právna úprava, ktorá v oblasti daní z príjmu neumožňuje nerezidentom odpočítanie renty vyplatenej za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, ktorá ale naopak umožňuje toto odpočítanie rezidentom, hoci situácia nerezidentov a rezidentov je porovnateľná, odporuje článku 63 ZFEÚ, pokiaľ neumožnenie tohto odpočítania nie je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

O existencii naliehavých dôvodov všeobecného záujmu

39 Po prvé je dôležité preveriť, ako o to žiada vnútroštátny súd, či rozdielne zaobchádzanie sporné v konaní vo veci samej možno odôvodniť potrebou zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ako uvádza nemecká vláda.

40 V tejto súvislosti je na jednej strane potrebné pripomenúť, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi je legitímnym cieľom uznaným Súdny dvorom. Na druhej strane z ustálenej judikatúry vyplýva, že v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Európskej únie majú členské štáty naďalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu (rozsudok DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, body 46 a 47).

41 Za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, sa však toto odôvodnenie nezdá preukázané.

42 V skutočnosti treba hneď na úvod konštatovať, že hoci podľa „zásady korešpondencie“ (Korrespondenzprinzip) uvedenej v bode 13 tohto rozsudku, daňová právna úprava dotknutého členského štátu bráni odpočítaniu vyplatených rent zo strany platiteľa nerezidenta, pokiaľ príjem, ktorý z nich vyplýva pre príjemcu nemôže byť po prijatí príjmom zdanený, najmä pokiaľ je sám príjemca nerezidentom, toto tvrdenie uvádzané vnútroštátnym súdom a nemeckou vládou sa zdá, ako uviedol generálny advokát v bode 69 svojich návrhov, v každom prípade hypotetické a vôbec nezodpovedá okolnostiam konania vo veci samej.

43 V nadväznosti na to neodpočítateľnosť rent zo strany platiteľa nerezidenta, pokiaľ on sám je na účely dane z príjmu daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou, vyplýva priamo z § 50 EStG bez ohľadu na miesto bydliska príjemcu a zdanenie alebo nezdanenie týchto rent po ich prijatí príjmom.

44 Nič teda neumožňuje domnievať sa, že právna úprava sporná v konaní vo veci samej má za účel zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

45 Po druhé nemecká vláda tiež uplatňuje zásadu „korešpondencie“ (Korrespondenzprinzip), uvádzajúc, že odmietnutie vykonať odpočítanie rent vyplatených nerezidentom, ktorý je na účely dane z príjmu daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou, zodpovedá potrebe zachovania koherencie vnútroštátneho daňového systému.

46 Toto tvrdenie musí byť zamietnuté.

47 Keďže však nebol preukázaný žiadny priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody určitým daňovým odvodom, predmetná právna úprava tiež nemôže byť odôvodnená potrebou zachovať koherenciu vnútroštátneho daňového systému.

48 Je pravda, že Súdny dvor už pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherencie daňového systému môže odôvodniť určité obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou. Na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo byť úspešné, však Súdny dvor vyžaduje priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, keďže priamy charakter tohto vzťahu sa musí posudzovať vzhľadom na cieľ spornej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudky Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, body 43 a 44, ako aj Komisia/Nemecko, C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 55).

49 Takáto priama súvislosť nie je daná, ak ide najmä o rozdielne dane alebo o daňové

zaobchádzanie s rozdielnymi daťovníkmi (rozsudok DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, bod 47). Takou je prejednávaná vec, pretože odpôítanie rent platiteľom a ich zdanenie pri prijatí príjmom sa nevyhnutne týkajú rozdielných daťovníkov.

50 Nemecká vláda napriek tomu vysvetľuje, že hoci odpôítanie súkromných vyživovacích rent je v Nemecku povolené bez toho, aby tieto renty boli v rovnakom ťase zdaťované po ich prijatí príjemcami, jednotka, ktorú tvoria rodičia a ich potomkovia, v rámci ktorej dochádza k predťasnému dedeniu („Generationennachfolgeverbund“) a ktorú podťa tejto vlády treba posudzovať „takmer“ ako jeden daťový subjekt, z dôvodu, že slúži prevodu schopnosti platiť dane, poťíva dvojitú výhodu.

51 Okrem toho, že, ako bolo uvedené v bode 42 tohto rozsudku, nezdanenie rent po ich prijatí príjmom nekorešponduje s okolnosťami konania vo veci samej, je ustálené, že odpôítanie vyživovacích rent sa odmieta vo všetkých prípadoch daťovníka nerezidenta podťa § 50 EStG bez ohľadu na to, či sa tieto renty v Nemecku zdaťujú alebo nezdaťujú. S daťovníkom nerezidentom teda vnútroštátna právna úprava zaobchádza ako s takým a nie ako s ťlenom jediného daťového subjektu uvádzaného v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, keďže odpôítanie rent, ktoré vyplatil, nie je týmto právnym poriadkom v prípade zdanenia týchto rent po ich prijatí príjmom stanovené.

52 Nakoniec poukazujúc bez ťalšieho spresnenia na nebezpeťenstvo, že plnenia by mohli byť po druhýkrát odpôítané v ťlenskom štáte bydliska príjemcu, nemecká vláda neumoťňuje Súdnemu dvoru dokonca ani posúdiť rozsah tohto tvrdenia, hoci sa neuvádza, že vykonanie ustanovení aktuálne úťinnej smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov ťlenských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), by neumoťnilo vyhnúť sa tomuto nebezpeťenstvu.

53 Nemecká vláda sa v dôsledku toho nemôže dovolávať zachovania koherencie daťového režimu uplatniteľného na jediný daťový subjekt, ktorého sa dovoláva na odôvodnenie diskriminaťného zaobchádzania s daťovníkom nerezidentom.

54 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že ťlánok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava ťlenského štátu, ktorá daťovníkovi nerezidentovi, ktorý dosiahol v tomto ťlenskom štáte príjmy z obchodnej ťinnosti založené na podieloch na spoločnosti, ktoré boli na neho prevedené rodiťom na základe darovania dediťského podielu z titulu budúceho dedenia, nedovoťuje odpôítať si od týchto príjmov renty, ktoré vyplatil tomuto rodiťovi ako protihodnotu tohto darovania, hoci táto právna úprava priznáva toto odpôítanie daťovníkovi rezidentovi.

O trovách

55 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k úťastníkom konania vo veci samej incidenťný charakter a bolo zaťaté 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 úťastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

Článok 63 ZFEÚ treba vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, ktorá daňovníkovi nerezidentovi, ktorý dosiahol v tomto členskom štáte príjmy z obchodnej činnosti založené na podieloch na spoločnosti, ktoré boli na neho prevedené rodičom na základe darovania dedičského podielu z titulu budúceho dedenia, nedovoľuje odpočítať si od týchto príjmov renty, ktoré vyplatil tomuto rodičovi ako protihodnotu tohto darovania, hoci táto právna úprava priznáva toto odpočítanie daňovníkovi rezidentovi.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.