



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

6. prosince 2018*

„Řízení o předběžné otázce – Svoboda usazování – Přímé daně – Daň z příjmu –
Odpočitatelnost příspěvků placených do profesního systému zabezpečení ve stáří a na soukromé
důchodové pojištění – Vyloučení daňových nerezidentů“

Ve věci C-480/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná
rozhodnutím Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo) ze dne 3. srpna 2017,
došlým Soudnímu dvoru dne 9. srpna 2017, v řízení

Frank Montag

proti

Finanzamt Köln-Mitte,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení F. Biltgen, předseda osmého senátu vykonávající funkci předsedy desátého senátu, E. Levits
(zpravodaj) a L. Bay Larsen, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. července 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za F. Montaga S. Eilersem a S. Lehmannem, Rechtsanwälte,
- za Finanzamt Köln-Mitte M. Plützerem, jako zmocněncem,
- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem, M. Wasmeierem a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez
stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Frankem Montagem a Finanzamt Köln-Mitte (finanční úřad města Kolína nad Rýnem – střed, Německo) ve věci odmítnutí zohlednit příspěvky placené do profesního systému zabezpečení ve stáří a na soukromé důchodové pojištění jakožto zvláštní výdaje s cílem snížit daň v rámci omezené povinnosti k dani z příjmů v Německu.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 98/5/ES ze dne 16. února 1998 o usnadnění trvalého výkonu povolání advokáta v jiném členském státě než v tom, ve kterém byla získána kvalifikace (Úř. věst. 1998, L 77, s. 36; Zvl. vyd. 06/03, s. 83), ve znění směrnice Rady 2006/100/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 363, s. 141) (dále jen „směrnice 98/5“), stanoví v bodě 12 odůvodnění, že advokát zapsaný v hostitelském členském státě pod profesním označením udělovaným v domovském státě musí být nadále zapsán u příslušného orgánu v domovském členském státě, pokud si má zachovat postavení advokáta a má se na něj vztahovat tato směrnice.
- 4 Článek 3 odst. 1 a 2 směrnice 98/5 zní následovně:

„1. Advokát, který si přeje vykonávat činnost v jiném členském státě než v tom, ve kterém získal odbornou kvalifikaci, je povinen se zapsat u příslušného orgánu v tomto státě.

2. Příslušný orgán v hostitelském členském státě advokáta zapíše po předložení průkazu oprávnění potvrzujícího jeho zápis u příslušného orgánu v domovském členském státě. Může požadovat, aby průkaz oprávnění příslušného orgánu domovského členského státu nebyl při předložení starší než tři měsíce. O zápisu vyrozumí příslušný orgán domovského členského státu.“

Německé právo

- 5 Ustanovení § 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů, ve znění daňového zákona na rok 2008, ze dne 20. prosince 2007 (BGBl. 2007 I, s. 3150) (dále jen „EStG 2008“) stanoví:

„(1) Fyzické osoby, které mají trvalé bydliště v Německu nebo zde obvykle pobývají, mají neomezenou povinnost k dani z příjmů [...]

[...]

(3) Na základě žádosti fyzických osob, které nemají v Německu trvalé bydliště, ani tam obvykle nepobývají, mohou být tyto osoby posuzovány jako osoby s neomezenou povinností k dani z příjmu, pokud mají příjmy ze zdroje v tuzemsku ve smyslu § 49. Toto platí pouze tehdy, pokud jejich příjmy za kalendářní rok podléhají nejméně z 90 % německé dani z příjmů, nebo pokud jejich příjmy, které nepodléhají německé dani z příjmů, nepřesáhnou nezdánitelnou část příjmů podle § 32a odst. 1. druhé věty bodu 1; [...]

(4) Fyzické osoby, které nemají v Německu trvalé bydliště ani tam obvykle nepobývají, mají s výhradou odstavců 2 a 3 a § 1a omezenou povinnost k dani z příjmů, pokud dosahují tuzemských příjmů ve smyslu § 49 EStG.“

6 Ustanovení § 10 EStG 2008, nadepsané „Zvláštní výdaje“, stanoví:

„(1) Následující náklady se považují za zvláštní výdaje, pokud se nejedná o provozní náklady nebo o výdaje na dosažení příjmu, nebo pokud tyto náklady nejsou za provozní náklady nebo výdaje na dosažení příjmu považovány:

[...]

2. a) příspěvky [...] do profesního systému sociálního zabezpečení, který poskytuje plnění srovnatelné s plněním poskytovaným zákonným důchodovým pojištěním;
- b) příspěvky placené poplatníkem za účelem vytvoření vlastního kapitálově krytého důchodového zaopatření [...]

[...]

(3) Výdaje na sociální zabezpečení uvedené v odst. 1 v bodě 2 druhé větě se zohledňují až do výše 20 000 eur [...]

7 Ustanovení §50 EStG 2008, nadepsané „Zvláštní ustanovení týkající se poplatníků s omezenou povinností k dani“ v odstavci 1 stanoví:

„Osoby s omezenou povinností k dani mohou provozní náklady (§ 4 odst. 4 až 8) nebo náklady na dosažení příjmů (§ 9) odpočítat pouze v případě, že tyto náklady hospodářsky souvisí s příjmy plynoucími ze zdrojů v tuzemsku. [...] [U]stanovení § [...] 10 [a násl. se nepoužijí. [...]

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 8 Žalobce v původním řízení, německý státní příslušník, měl v roce 2008 bydliště v Belgii, kde vykonával své povolání advokáta v mezinárodní kanceláři s právní formou *Limited Liability Partnership* (LLP, osobní společnost podle anglického práva), v níž měl i podíl ve smyslu práva obchodních korporací.
- 9 Žalobci v původním řízení plynuly z jeho činnosti v postavení „*Equity Partner*“ příjmy, které byly přiznávány v jednotlivých členských státech v rámci postupu stanovení a rozdělení příjmů, přičemž toto řízení není předmětem sporu mezi účastníky původního řízení. Z celosvětového čistého zisku, který byl žalobci v původním řízení přiznán v rámci jeho účasti v LLP a za jeho činnost, kterou pro tuto společnost vykonával, pocházelo přibližně 54 % tohoto zisku z Německa, přibližně 6,3 % tohoto zisku z Belgie a zbytek pocházel z jiných států. V roce 2008 dosáhl žalobce v původním řízení mimoto dalších příjmů. Předkládající soud uvádí, že žalobce v původním řízení nelze považovat za osobu s neomezenou povinností k dani z příjmů v Německu v souladu s § 1 odst. 3 EStG 2008, jednak protože jeho celkové příjmy nepodléhají nejméně z 90 % dani z příjmů v Německu a jednak kvůli výši jeho nezdanitelných příjmů v Německu.
- 10 V roce 2008 byl žalobce v původním řízení zapsán jako „evropský advokát“ na seznam E bruselské kanceláře francouzské advokátní komory (Belgie) pod označením „*Rechtsanwalt* (Kolín nad Rýnem) se sídlem v Bruselu“. Pro působení v tomto postavení musel být žalobce v původním řízení zapsán v *Rechtsanwaltskammer Köln* (advokátní komora v Kolíně nad Rýnem, Německo) a musel být z tohoto titulu povinně pojištěn u *Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen* (organizace spravující systém sociálního zabezpečení advokátů, Severní Porýní-Vestfálsko, Německo, dále jen „systém sociálního zabezpečení advokátů“). V souladu s německými právními předpisy týkajícími se systému zákonného důchodového pojištění jsou zaměstnanci a osoby samostatně výdělečně činné v případě pojištění v profesním systému sociálního zabezpečení osvobozeni od účasti na německém systému zákonného důchodového pojištění, která je jinak povinná.

- 11 V roce 2008 zaplatil žalobce v původním řízení do systému sociálního zabezpečení advokátů příspěvek ve výši 16 453,32 eura, představující maximální možný příspěvek. Tato částka byla rozdělena mezi povinné příspěvky ve výši 12 656,40 eura a dobrovolné doplňkové platby ve výši 3 796,92 eura. Kromě toho zaplatil žalobce v původním řízení v Německu pojistné v rámci soukromého důchodového pojištění ve výši 3 696 eur.
- 12 V Belgii měl žalobce v původním řízení neomezenou povinnost k dani z příjmů. Podle údajů, které uvedl předkládající soud, neměly platby do systému sociálního zabezpečení advokátů v Německu za následek snížení daně odvedené v Belgii. Naproti tomu v rámci stanovení základu daně z příjmů v Belgii bylo možné odpočíst povinné platby do belgického zákonného systému sociálního zabezpečení.
- 13 V případě daně z příjmů za rok 2008 podal žalobce v původním řízení jakožto daňový poplatník podléhající omezené povinnosti k dani, žalovanému v původním řízení daňové příznání, a požádal o odpočet příspěvků zaplacených do systému sociálního zabezpečení advokátů, jakož i pojistiteli soukromého důchodového pojištění v Německu, jakožto předjímaných nákladů na dosažení příjmu na základě § 22 bodu 1 třetí věty EStG 2008, nebo podpůrně, jakožto zvláštních výdajů v souladu s § 10 odst. 1 bodu 2 tohoto zákona.
- 14 V rámci stanovení základu daně z příjmů odmítl žalovaný v původním řízení zohlednit uvedené příspěvky pro účely snížení daně z důvodu, že spadají do kategorie „zvláštní výdaje“, stanovené v § 10 EStG 2008. Odpočet zvláštních výdajů je přitom na základě § 50 odst. 1 třetí věty EStG 2008 vyloučen v případech omezené povinnosti k dani. Podle žalovaného v původním řízení navíc tyto výdaje nelze odečíst jako výdaje na dosažení příjmů uvedené v § 9 tohoto zákona ani jako provozní náklady uvedené v § 4 odst. 4 uvedeného zákona.
- 15 Vzhledem k tomu, že bylo odvolání podané žalobcem v původním řízení proti tomuto odmítavému rozhodnutí zamítnuto, obrátil se žalobce v původním řízení na Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo). Řízení u tohoto soudu bylo přerušeno až do července 2016 z důvodu řízení o předběžné otázce před Soudním dvorem zahájeném ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 24. února 2015, Grünwald (C-559/13, EU:C:2015:109), a řízení zahájeného před Bundesverfassungsgericht (spolkový ústavní soud, Německo).
- 16 Poté, co měl Bundesverfassungsgericht (spolkový ústavní soud) v podstatě za to, že nelze na ústavní úrovni kritizovat posouzení ze strany německého zákonodárce výdajů na zabezpečení ve stáří jako zvláštních výdajů, žalobce v původním řízení nyní požaduje, aby jeho výdaje na zabezpečení ve stáří byly odpočteny jako zvláštní výdaje podle § 10 odst. 1 bodu 2 EStG 2008 ve lhůtách uvedených v odstavci 3 tohoto paragrafu a aby se § 50 odst. 1 třetí věta tohoto zákona, která takový odpočet vylučuje vůči daňovým nerezidentům, neuplatnila z důvodu rozporu s unijním právem.
- 17 Předkládající soud poukazuje na to, že ačkoli žalobce v původním řízení dosáhl většiny svých příjmů v Německu, má žalobce v původním řízení v Belgii dostatečné příjmy na to, aby v ní mohla být jeho osobní situace zohledněna.
- 18 Předkládající soud si však klade otázku, zda výdaje na sociální zabezpečení dotčené ve věci v původním řízení, musí být kvalifikovány v unijním právu jako výdaje spojené s osobní nebo rodinnou situací daňového poplatníka, nebo jako výdaje spojené s příjmy dosaženými v Německu.
- 19 Za těchto okolností se Finanzgericht Koln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
„1) Brání článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU vnitrostátnímu ustanovení, podle něhož povinné příspěvky do profesního systému zabezpečení ve stáří odvedené daňovým nerezidentem (na základě jeho členství v advokátní komoře v členském státě, které je z profesních důvodů

nezbytné pro výkon jeho činnosti v několika členských státech) nejsou považovány za daňově odpočitatelné pro účely omezené povinnosti k dani z příjmů, zatímco v případě daňového rezidenta s neomezenou daňovou povinností vnitrostátní právo tuto odpočitatelnost do určité výše umožňuje?

- 2) Brání článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU vnitrostátnímu ustanovení popsanému v první otázce, pokud daňový poplatník vedle povinných příspěvků dobrovolně platí i doplňkové příspěvky do profesního systému zabezpečení ve stáří a členský stát je nepovažuje za daňově odpočitatelné, přestože pozdější platby důchodu mohou v daném státě na základě jeho práva podléhat dani i v případě omezené daňové povinnosti?
- 3) Brání článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU vnitrostátnímu ustanovení popsanému v první otázce, pokud daňový poplatník nezávisle na svém členství v advokátní komoře a příspěvcích do profesního systému zabezpečení ve stáří platí příspěvky na soukromé důchodového pojištění a členský stát je nepovažuje za daňově odpočitatelné, přestože pozdější platby důchodu mohou v daném státě na základě jeho práva podléhat dani i v případě omezené daňové povinnosti?“

K předběžným otázkám

- 20 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které daňový nerezident, podléhající v tomto členském státě dani z příjmů v rámci omezené povinnosti k dani, nemůže odpočíst od základu daně z příjmů výši povinných a doplňkových příspěvků placených do profesního systému zabezpečení ve stáří ani výši příspěvků placených v rámci soukromého důchodového pojištění, zatímco daňový rezident podléhající dani z příjmů v rámci omezené povinnosti k dani může takové příspěvky odpočíst od základu daně z příjmu, v rámci omezení stanovených vnitrostátním právem.

K existenci omezení článku 49 SFEU

- 21 Článek 49 SFEU zakotvuje odstranění omezení svobody usazování. Podle ustálené judikatury platí, že i když podle svého znění směřují ustanovení týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby stát původu bránil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, bod 28 a citovaná judikatura; ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, bod 42, jakož i ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 35 a citovaná judikatura).
- 22 Podle ustálené judikatury rovněž platí, že za omezení svobody usazování musí být považována veškerá opatření, která výkon této svobody zakazují, tvoří překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním (rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 36 a citovaná judikatura).
- 23 V projednávaném případě, v souladu s vnitrostátní právní úpravou dotčenou v původním řízení, mohou být náklady na zabezpečení ve stáří, posuzované touto právní úpravou za zvláštní výdaje, odpočteny do určité výše od celkových příjmů daňového rezidenta s neomezenou povinností k dani z příjmů. Takový odpočet umožňuje snížit zdanitelný příjem uvedeného daňového poplatníka, a představuje proto daňové zvýhodnění.
- 24 Naproti tomu daňoví nerezidenti, kteří podléhají omezené povinnosti k dani, nemohou v Německu takový odpočet provést, a nemohou proto tohoto daňového zvýhodnění využít.

- 25 Vzhledem k tomu, že je daňové zacházení takto vyhrazené pro nerezidenty méně výhodné, může odradit daňového rezidenta usadit se v jiném členském státě, než je Spolková republika Německo, a představuje tudíž omezení, které je v zásadě zakázáno ustanoveními Smlouvy o svobodě usazování.
- 26 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že takové omezení lze připustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (rozsudek ze dne 17. července 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23). V takovém případě je však ještě třeba, aby toto omezení bylo s to zaručit dosažení cíle, jenž sleduje, a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 20. prosince 2017, *Deister Holding a Juhler Holding*, C-504/16 a C-613/16, EU:C:2017:1009, bod 91 a citovaná judikatura).

Ke srovnatelnosti

- 27 Podle ustálené judikatury platí, že situace rezidentů a nerezidentů není v oblasti přímých daní zpravidla srovnatelná, neboť příjem nerezidenta dosahovaný na území členského státu je nejčastěji pouze částí jeho celkových příjmů soustředěných do místa jeho bydliště, přičemž osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být snáze posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které zpravidla odpovídá místu jeho obvyklého bydliště (viz zejména rozsudky ze dne 31. března 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, bod 37, a ze dne 24. února 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 25).
- 28 Také skutečnost, že členský stát nepřiznává nerezidentům určitá daňová zvýhodnění, která přiznává rezidentům, není zpravidla diskriminací, a to vzhledem k objektivním rozdílům mezi situací rezidentů a nerezidentů jak z hlediska zdroje příjmů, tak osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace (viz zejména rozsudky ze dne 31. března 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, bod 38, a ze dne 24. února 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 26).
- 29 Jinak je tomu však v případě, kdy nerezident nedosahuje významnějšího příjmu v členském státě, kde má bydliště, a získává hlavní část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané v jiném dotčeném členském státě (rozsudek ze dne 24. února 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 27), a proto členský stát, kde má bydliště, mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 36; ze dne 16. října 2008, *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 61, a ze dne 18. června 2015, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 25).
- 30 Soudní dvůr ale rovněž rozhodl, že se stran výdajů přímo souvisejících s činnostmi, z níž plynou příjmy zdanitelné v členském státě, rezidenti a nerezidenti tohoto státu nacházejí ve srovnatelné situaci (viz zejména rozsudky ze dne 31. března 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, bod 40 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 24. února 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 29).
- 31 V projednávaném případě vyplývá z vyjádření předkládajícího soudu, že žalobce v původním řízení má v Belgii dostatečné příjmy umožňující zohlednit v ní jeho osobní a rodinnou situaci, ačkoli mu vzniká většina jeho příjmů v Německu.
- 32 Proto pokud jde o zohlednění výdajů na zabezpečení ve stáří v Německu, v takové situaci, jako je situace v původním řízení, se takový nerezident, jako je žalobce v původním řízení, nachází v situaci srovnatelné se situací rezidenta, pouze pokud lze uvedené výdaje na sociální zabezpečení i přes jejich posouzení vnitrostátním právem jako zvláštních výdajů považovat za výdaje přímo související s činnostmi, z níž plynou příjmy zdanitelné v Německu ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 30 tohoto rozsudku (obdobně viz rozsudek ze dne 24. února 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 31).

- 33 V souladu s judikaturou Soudního dvora, výdaje vzniklé v důsledku této činnosti s touto činností přímo souvisejí, a jsou tudíž pro její výkon nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. června 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, body 9 a 27, ze dne 15. února 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, bod 25, jakož i ze dne 24. února 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 30).
- 34 Je třeba připomenout, že je na vnitrostátním soudu, který má jako jediný pravomoc posoudit skutkové okolnosti, jež jsou dány v původním řízení, a vykládat vnitrostátní právní předpisy, aby s definitivní platností určil, zda se v projednávaném případě jedná o takový případ. Soudní dvůr, který má poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečné odpovědi, má však v rámci řízení o předběžné otázce pravomoc poskytnout vodítka, jež se opírají o spis ve věci v původním řízení, jakož i o vyjádření, která mu byla předložena, a jež předkládajícímu soudu umožní rozhodnout (viz zejména rozsudky ze dne 16. května 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 31 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 24. února 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 32).
- 35 V projednávaném případě, pokud jde zaprvé o povinné příspěvky placené do systému sociálního zabezpečení advokátů, ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že účast žalobce v původním řízení na tomto systému byla povinná a tyto příspěvky musel platit z důvodu svého členství v advokátní komoře v Kolíně nad Rýnem.
- 36 Jak přitom vyplývá ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, toto členství je povinné, aby mohl žalobce v původním řízení vykonávat činnost v postavení *Rechtsanwalt*, a to jak v Německu, kde získává podstatnou část svých příjmů z profesní činnosti a kde tyto příjmy podléhají omezeně zdanění, tak v souladu s článkem 3 směrnice 98/5 v Belgii, v členském státě, ve kterém je usazen a ve kterém má své bydliště.
- 37 Je tedy třeba mít za to, že výdaje týkající se povinných příspěvků placených do systému sociálního zabezpečení advokátů byly vynaloženy proto, že členství v advokátní komoře bylo nutné pro výkon činnosti, která vedla ke vzniku zdanitelných příjmů. Tyto výdaje je nutno považovat za výdaje vzniklé v důsledku této činnosti, a tudíž za výdaje pro její výkon nezbytné.
- 38 Toto posouzení nemůže být zpochybněno argumenty, kterých se v tomto ohledu žalovaný v původním řízení a německá vláda dovolávají.
- 39 Zaprvé okolnost, které se dovolává jak žalovaný v původním řízení, tak německá vláda, podle níž v souladu se stanovami organizace spravující systém sociálního zabezpečení advokátů existuje možnost být za určitých podmínek osvobozen od povinného pojištění v tomto systému, o což se žalobce v původním řízení nepokoušel, nezpochybňuje existenci přímé souvislosti mezi výdaji a činností, která vedla ke vzniku příjmů.
- 40 Zaprvé okolnost, že žalobce v původním řízení měl podniknout konkrétní kroky s cílem vyhnout se placení příspěvků do uvedeného systému - za předpokladu, že by to bylo možné, což ovšem žalobce v původním řízení před Soudním dvorem zpochybnil - spíše prokazuje, že činnost advokáta dotčená ve věci v původním řízení s sebou obvykle nese tento druh výdajů.
- 41 Zadruhé okolnost, že se žalobce v původním řízení mohl vyhnout uvedeným výdajům, nemůže ovlivnit jejich kvalifikaci. Existence přímé souvislosti ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 33 tohoto rozsudku nevyžaduje, aby byl výdaj nevyhnutelný. Taková přímá souvislost byla tedy připuštěna v případě nákladů na daňové poradenství vynaložených za účelem vyhotovení daňového přiznání, jelikož povinnost podat takové přiznání vyplývá ze skutečnosti, že jsou v dotčeném členském státě pobírány příjmy (rozsudek ze dne 6. července 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, bod 22).

- 42 Existence přímé souvislosti ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 33 tohoto rozsudku vyplývá ze skutečnosti, že je výdaj neoddělitelný od činnosti, ze které plynou zdanitelné příjmy (rozsudky ze dne 31. března 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, bod 43, a ze dne 24. února 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 36). Jak bylo přitom uvedeno v bodě 37 tohoto rozsudku, placení příspěvků do systému sociálního zabezpečení advokátů je nutnou podmínkou členství v advokátní komoře, které je nutné k výkonu činnosti, jež vedla ke vzniku zdanitelných příjmů.
- 43 Dále okolnost, již se dovolávají žalovaný v původním řízení a německá vláda, podle které příspěvky dotčené v původním řízení měly za hlavní cíl nikoliv advokátní činnost v Německu, ale získání nároků na zajištění živobytí ve stáří, což podle nich prokazuje jejich vazba na osobní a rodinnou situaci daňového poplatníka, nezpůsobuje rozdílnou kvalifikace souvislosti mezi vynaloženými výdaji a příjmy dotčenými v původním řízení, jelikož uvedené výdaje jsou objektivně nezbytné k dosažení těchto příjmů.
- 44 Konečně situace dotčená v původním řízení se liší od situace ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 22. června 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), a úvahy Soudního dvora v tomto rozsudku, pokud jde o odmítnutí poskytnout daňovému rezidentovi výhody vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace formou odpočtu příspěvků na doplňkové zdravotní a důchodové pojištění, placené v členském státě zaměstnání, nemohou být přeneseny na problematiku zohlednění povinných příspěvků do systému profesního sociálního zabezpečení v členském státě, v němž je činnost vykonávána. Ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, nebylo třeba zkoumat otázku existence přímé souvislosti mezi výdaji ve formě příspěvků na zabezpečení ve stáří a činností, která vedla ke vzniku zdanitelných příjmů.
- 45 Je tedy třeba konstatovat, že povinné příspěvky placené do systému sociálního zabezpečení advokátů mají přímou souvislost s činností, která vedla ke vzniku zdanitelných příjmů v Německu.
- 46 Je třeba nicméně v tomto ohledu připomenout, jak již bylo v bodě 36 tohoto rozsudku uvedeno, že členství v advokátní komoře v Kolíně bylo nezbytné, aby žalobce v původním řízení mohl vykonávat činnost v postavení *Rechtsanwalt*, a to nejen v Německu, ale i v Belgii. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce kromě toho vyplývá, že žalobce v původním řízení vykonával činnost rovněž v jiných státech, aniž bylo upřesněno, zda se jedná o jiné členské státy a zda byla činnost vykonávána v postavení *Rechtsanwalt*.
- 47 V důsledku toho povinné příspěvky placené do systému sociálního zabezpečení advokátů mají rovněž přímou souvislost s činností, z níž plynou příjmy zdanitelné v Belgii, a případně v jiných členských státech.
- 48 Přitom na rozdíl od příjmů daňového rezidenta, který v Německu podléhá neomezené daňové povinnosti, podléhá daňový nerezident v tomto členském státě pouze daňové povinnosti omezené na příjmy dosažené v tomto státě.
- 49 Z toho vyplývá, že pokud jde o povinné příspěvky zaplacené do systému sociálního zabezpečení advokátů, situace takového daňového nerezidenta, jako je žalobce v původním řízení, musí být považována za srovnatelnou se situací daňového rezidenta, pokud jde o zaplacenou část příspěvků, která poměrně odpovídá té části, kterou představují příjmy podléhající dani v Německu ze všech příjmů plynoucích z dotčené činnosti.
- 50 V důsledku toho není možné se platně dovolávat rozdílné situace mezi daňovými rezidenty a daňovými nerezidenty v případě takového omezení, jako je omezení dotčené v původním řízení, které pramení z odmítnutí zohlednit povinné příspěvky placené do systému sociálního zabezpečení advokátů, v míře odpovídající podílu na příjmech podléhajících dani v Německu.

- 51 Pokud jde zadruhé o dobrovolné příspěvky do systému sociálního zabezpečení advokátů, ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že tyto výdaje jsou založeny na svobodném rozhodnutí žalobce v původním řízení rozšířit své důchodové nároky úměrně k příspěvkům v jejich maximální povolené výši.
- 52 I když je v tomto ohledu pravda, že uvedené výdaje vyplývají rovněž z členství v advokátní komoře, nejsou tyto výdaje na rozdíl od povinných příspěvků nezbytnou podmínkou takového členství. Nejsou proto nutné k výkonu povolání advokáta v Německu ani pro dosahování příjmů zdanitelných v Německu.
- 53 Pokud jde tedy o doplňkové příspěvky do systému sociálního zabezpečení advokátů, nenachází se takový daňový nerezident, jako je žalobce v původním řízení, v situaci srovnatelné se situací daňového rezidenta.
- 54 Tento závěr nelze zpochybnit argumentem, podle kterého budou důchody vyplácené systémem sociálního zabezpečení advokátů v budoucnosti zdaněny v Německu. Nehledě na nejistotu takového budoucí zdanění, stačí připomenout, že se spor v původním řízení týká zdanění příjmů vytvořených vykonáváním advokátní činnosti žalobce v původním řízení v Německu a k tomu, aby mohly být v rámci tohoto zdanění výdaje zohledněny, musí tyto výdaje přímo souviset s činností, ze které tyto příjmy plynuly. Případná souvislost s dalšími budoucími příjmy není v rámci přezkumu existence takové přímé souvislosti relevantní.
- 55 Zatřetí, pokud jde o částky placené v rámci soukromého důchodového pojištění, je třeba učinit závěr, stejně jako to shledal předkládající soud, že přímá souvislost mezi těmito výdaji a činností advokáta vedoucí ke zdanitelným příjmům není patrná.
- 56 Z obdobných důvodů, jako jsou důvody uvedené v bodě 54 tohoto rozsudku, není případná souvislost s dalšími budoucími příjmy při posuzování existence přímé souvislosti mezi částkami zaplacenými v rámci soukromého důchodového pojištění a příjmy vzniklými v Německu činností žalobce v původním řízení relevantní.
- 57 Je tedy třeba konstatovat, že pokud jde o částky placené v rámci soukromého důchodového pojištění, nenachází se takový daňový nerezident, jako je žalobce v původním řízení, v situaci srovnatelné se situací daňového rezidenta.
- 58 V důsledku toho se lze platně dovolávat rozdílné situace daňových rezidentů a daňových nerezidentů v případě takového omezení, jako je omezení dotčené v původním řízení, které pramení z odmítnutí zohlednit doplňující příspěvky do systému sociálního zabezpečení advokátů a částky placené v rámci soukromého důchodového pojištění.

K odůvodnění

- 59 Dále je třeba přezkoumat, zda omezení svobody usazování vyplývající z odmítnutí zohlednit povinné příspěvků do systému sociálního zabezpečení advokátů, které odpovídají podílu příjmů podléhajících daní z příjmu v Německu, může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.
- 60 V tomto ohledu žalovaná v původním řízení tvrdí, že odmítnutí zohlednit tyto příspěvky je odůvodněno úvahami spojenými s rizikem, že budou odpočteny i v jiných členských státech, než je Spolková republika Německo, což by poskytlo daňovému poplatníkovi neoprávněnou vícenásobnou výhodu. Podle žalované v původním řízení by měl daňový poplatník prokázat, že uvedené příspěvky nejdou nad rámec daňových výhod členského státu, ve kterém má uvedený daňový poplatník bydliště.

- 61 Žalovaná v původním řízení přitom tím, že toto riziko uvádí bez dalšího upřesnění, neumožňuje Soudnímu dvoru posoudit význam tohoto argumentu, když není tvrzeno, že provedení ustanovení 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 (Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 2006/98/ES, ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 363, s. 129), která byla tehdy v platnosti, neumožňovalo předejít tomuto riziku (viz rovněž rozsudek ze dne 24. února 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 52).
- 62 Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám je na položené otázky nutno odpovědět takto:
- článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž daňový nerezident podléhající v tomto členském státě dani z příjmů v rámci omezené povinnosti k dani nemůže odpočíst od základu daně z příjmů výši povinných příspěvků placených do profesního systému zabezpečení ve stáří poměrně k části příjmů podléhajících dani v tomto členském státě, pokud tyto příspěvky mají přímou souvislost s činností, z níž plynuly tyto příjmy, zatímco daňový rezident podléhající dani z příjmů v rámci neomezené povinnosti k dani může takové příspěvky odpočíst od základu daně z příjmů v mezích stanovených vnitrostátním právem, a
 - článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž daňový nerezident podléhající v tomto členském státě dani z příjmů v rámci omezené povinnosti k dani nemůže odpočíst od základu daně z příjmů výši doplňkových příspěvků placených do profesního systému zabezpečení ve stáří ani výši příspěvků placených v rámci soukromého důchodového pojištění, zatímco daňový rezident podléhající dani z příjmů v rámci neomezené povinnosti k dani může takové příspěvky odpočíst od základu daně z příjmů, v mezích stanovených vnitrostátním právem.

K nákladům řízení

- 63 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž daňový nerezident podléhající v tomto členském státě dani z příjmů v rámci omezené povinnosti k dani nemůže odpočíst od základu daně z příjmů výši povinných příspěvků placených do profesního systému zabezpečení ve stáří poměrně k části příjmů podléhajících dani v tomto členském státě, pokud tyto příspěvky mají přímou souvislost s činností, z níž plynuly tyto příjmy, zatímco daňový rezident podléhající dani z příjmů v rámci neomezené povinnosti k dani může takové příspěvky odpočíst od základu daně z příjmů v mezích stanovených vnitrostátním právem, a

Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž daňový nerezident podléhající v tomto členském státě dani z příjmů v rámci omezené povinnosti k dani nemůže odpočíst od základu daně z příjmů výši doplňkových příspěvků placených do profesního systému zabezpečení ve stáří ani výši příspěvků placených v rámci soukromého důchodového pojištění, zatímco daňový rezident podléhající dani z příjmů v rámci neomezené povinnosti k dani může takové příspěvky odpočíst od základu daně z příjmů v mezích stanovených vnitrostátním právem.

Podpisy.