



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 6 grudnia 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda przedsiębiorczości – Podatki bezpośrednie –
Podatek dochodowy – Możliwość odliczenia składek wpłacanych na rzecz funduszu
emerytalno-rentowego samorządu zawodowego oraz w ramach prywatnego systemu ubezpieczenia
emerytalno-rentowego – Wyłączenie w stosunku do podmiotów niebędących rezydentami

W sprawie C-480/17

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii, Niemcy)
postanowieniem z dnia 3 sierpnia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 sierpnia 2017 r.,
w postępowaniu:

Frank Montag

przeciwko

Finanzamt Köln-Mitte,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes ósmej izby, pełniący obowiązki prezesa dziesiątej izby, E. Levits
(sprawozdawca) i L. Bay Larsen, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 lipca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu F. Montaga przez S. Eilersa i S. Lehmana, Rechtsanwälte,
- w imieniu Finanzamt Köln-Mitte przez M. Plützera, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i R. Kanitza, działających w charakterze
pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa, M. Wasmeiera oraz B.R. Killmanna, działających
w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Frankiem Montagiem a Finanzamt Köln-Mitte (urzędem skarbowym w Kolonii-Mitte, Niemcy) w przedmiocie odmowy uwzględnienia składek wpłacanych na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego oraz składek w ramach prywatnego systemu ubezpieczenia emerytalno-rentowego jako wydatków nadzwyczajnych w celu obniżenia podatku w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego w Niemczech.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Dyrektywa 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mająca na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (Dz.U. 1998, L 77, s. 36), zmieniona dyrektywą Rady 2006/100/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 363, s. 141) (zwana dalej „dyrektywą 98/5”), stanowi w motywie 12, że prawnik zarejestrowany w przyjmującym państwie członkowskim posługujący się tytułem zawodowym uzyskanym w kraju pochodzenia powinien być w dalszym ciągu zarejestrowany we właściwych organach w państwie członkowskim pochodzenia, by mógł zachować swoje uprawnienia prawnicze i korzystać z przepisów tej dyrektywy.
- 4 Artykuł 3 ust. 1 i 2 dyrektywy 98/5 ma następujące brzmienie:

„1. Prawnik, który chce wykonywać swój zawód w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym zdobył kwalifikacje zawodowe, jest zobowiązany do zarejestrowania się we właściwych organach tego państwa członkowskiego.

2. Właściwe organy przyjmującego państwa członkowskiego dokonują rejestracji prawnika po okazaniu im zaświadczenia o jego rejestracji we właściwych organach państwa członkowskiego pochodzenia. Mogą one także wymagać, aby zaświadczenie to, wydane przez właściwe organy państwa członkowskiego pochodzenia, nie było wydane wcześniej niż trzy miesiące od daty jego przedłożenia. Informują one o tej rejestracji właściwe organy w państwie członkowskim pochodzenia”.

Prawo niemieckie

- 5 Paragraf 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym), w brzmieniu nadanym jej roczną ustawą podatkową na rok 2008 z dnia 20 grudnia 2007 r. (BGBl. 2007 I, s. 3150) (zwanej dalej „EStG 2008”) stanowi:

„(1) Osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w Niemczech podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego [...].

[...]

(3) Osoby fizyczne, które nie posiadają miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu w Niemczech, mogą być na swój wniosek objęte nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego, jeśli osiągają w kraju dochody w rozumieniu § 49. Nie ma to zastosowania w przypadku, gdy w roku kalendarzowym ich dochody podlegają w co najmniej 90% niemieckiemu podatkowi dochodowemu lub gdy ich dochody niepodlegające opodatkowaniu nie przekraczają kwoty podstawowej wolnej od podatku zgodnie z § 32a ust. 1 zdanie drugie pkt 1 [...].

(4) Osoby fizyczne niemające miejsca zamieszkania lub pobytu na terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz § 1a, podlegają jedynie częściowo opodatkowaniu podatkiem dochodowym, jeżeli uzyskują dochody krajowe w rozumieniu § 49”.

6 Paragraf 10 EStG 2008, zatytułowany „Wydatki nadzwyczajne”, stanowi:

„(1) Wydatkami nadzwyczajnymi są następujące obciążenia, jeżeli nie są kosztami wykonywania działalności gospodarczej ani kosztami wykonywania działalności zawodowej ani nie są traktowane jak koszty wykonywania działalności gospodarczej lub koszty wykonywania działalności zawodowej:

[...]

2. a) składki [...] na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego, które gwarantują świadczenia porównywalne z ustawowymi ubezpieczeniami emerytalnymi;
- b) składki podatnika na ustanowienie kapitałowego systemu emerytalnego [...].

[...]

(3) wydatki na ubezpieczenie emerytalne, o których mowa w § 1 ust. 1 pkt 2 zdanie drugie tej ustawy, są uwzględniane maksymalnie do kwoty 20 000 EUR [...].”

7 Paragraf 50 EStG 2008, zatytułowany „Przepisy szczególne dotyczące podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu”, stanowi w ust. 1:

„Osoby podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu mogą odliczyć koszty prowadzenia działalności (§ 4 ust. 4–8) lub koszty wykonywania działalności zawodowej (§ 9) jedynie w zakresie, w jakim są one gospodarczo związane z dochodami osiągniętymi na terytorium kraju. [...] paragrafy [...] 10 [...] nie mają zastosowania [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

8 W 2008 r. skarżący w postępowaniu głównym, który posiada obywatelstwo niemieckie, miał miejsce zamieszkania w Belgii i wykonywał tam działalność adwokata w międzynarodowej kancelarii posiadającej status prawny Limited Liability Partnership (LLP, spółki osobowej prawa angielskiego), w której miał udziały w rozumieniu prawa spółek.

9 Skarżący w postępowaniu głównym uzyskiwał z tytułu prowadzonej działalności jako „Equity Partner” dochody przypisywane różnym państwom w ramach procedury ustalania i podziału dochodów, która nie została zakwestionowana przez strony w postępowaniu głównym. W odniesieniu do zysku netto w skali światowej, który został zaliczony skarżącemu w postępowaniu głównym w ramach jego uczestnictwa w LLP oraz jego działalności na jej rzecz, około 54% tego zysku pochodziło z Niemiec, około 6,3% z Belgii, a pozostała jego część z innych państw. W 2008 r. skarżący w postępowaniu głównym uzyskał również inne dochody. Sąd odsyłający wskazuje, że skarżący w postępowaniu głównym nie może być traktowany jako osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego w Niemczech zgodnie z § 1 ust. 3 EStG 2008, po

pierwsze, z tego powodu, że nie cały jego dochód podlega opodatkowaniu w wysokości co najmniej 90% podatku dochodowemu w Niemczech, a po drugie, z uwagi na wysokość jego dochodów niepodlegających opodatkowaniu w Niemczech.

- 10 W 2008 r. skarżący w postępowaniu głównym został wpisany jako „adwokat europejski” na listę E francuskiej izby adwokackiej w Brukseli (Belgia) i uzyskał tytuł „Rechtsanwalt (Kolonii) z siedzibą w Brukseli”. W celu wykonywania działalności w tym charakterze skarżący w postępowaniu głównym musiał zostać wpisany na listę adwokatów Rechtsanwaltskammer Köln (izby adwokackiej w Kolonii, Niemcy) i z tego względu przystąpić obowiązkowo do Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen (funduszu emerytalno-rentowego dla adwokatów w Nadrenii Północnej-Westfalii, Niemcy, zwanego dalej „funduszem emerytalno-rentowym dla adwokatów”). Zgodnie z przepisami niemieckiego ustawowego systemu ubezpieczeń emerytalno-rentowych, w przypadku przynależności do funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego pracownicy oraz osoby samozatrudnione są zwolnione z istniejącego w innych przypadkach obowiązku podlegania ustawowemu systemowi zabezpieczenia emerytalnego w Niemczech.
- 11 W 2008 r. skarżący w postępowaniu głównym uiszczył na rzecz funduszu emerytalno-rentowego dla adwokatów składki w wysokości 16 453,32 EUR, która to kwota stanowiła najwyższą składkę, jaka może zostać wpłacona. Na rzeczoną kwotę składały się obowiązkowe składki w wysokości 12 656,40 EUR oraz dobrowolne składki dodatkowe w wysokości 3 796,92 EUR. Ponadto skarżący w postępowaniu głównym odprowadził w Niemczech składki w ramach prywatnego systemu ubezpieczenia emerytalno-rentowego w wysokości 3 696 EUR.
- 12 W Belgii skarżący w postępowaniu głównym podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Zgodnie z jego twierdzeniami, powtórzonymi przez sąd odsyłający, dokonanie płatności na rzecz funduszu emerytalno-rentowego dla adwokatów w Niemczech nie skutkowało obniżeniem podatku zapłaconego w Belgii. Natomiast w ramach ustalania podstawy opodatkowania w Belgii obowiązkowe płatności na rzecz belgijskiego ustawowego systemu zabezpieczeń społecznych mogły zostać odliczone.
- 13 Z tytułu podatku dochodowego za rok 2008 skarżący w postępowaniu głównym skierował do strony pozwanej w postępowaniu głównym, jako podatnik podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, deklarację podatkową i złożył wniosek o dokonanie odliczenia składek wpłacanych na rzecz funduszu emerytalno-rentowego dla adwokatów oraz składek w ramach prywatnego systemu ubezpieczenia emerytalno-rentowego w Niemczech jako antycypowanych kosztów uzyskania przychodu na podstawie § 22 pkt 1 zdanie trzecie EStG 2008 lub, ewentualnie, jako wydatków nadzwyczajnych, zgodnie z § 10 ust. 1 pkt 2 tej ustawy.
- 14 W ramach ustalania podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym strona pozwana w postępowaniu głównym odmówiła uwzględnienia rzeczonych składek w celu obniżenia podatku ze względu na to, że odnosiły się one do kategorii „wydatków nadzwyczajnych”, o których mowa w § 10 EStG 2008. Tymczasem odliczenie wydatków nadzwyczajnych jest wykluczone w przypadku podlegania ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na mocy § 50 ust. 1 zdanie trzecie EStG 2008. Zdaniem strony pozwanej w postępowaniu głównym wydatki te nie powinny ponadto zostać odliczone jako koszty uzyskania przychodu przewidziane w § 9 tej ustawy lub jako koszty wykonywania działalności zawodowej, o których mowa w § 4 ust. 4 tej ustawy.
- 15 Jako że odwołanie wniesione przez skarżącego w postępowaniu głównym od tej odmownej decyzji zostało oddalone, wniósł on skargę do Finanzgericht Köln (sądu ds. podatkowych w Kolonii, Niemcy). Postępowanie przed tym sądem zostało zawieszono do lipca 2016 r. w wyniku postępowania prejudycjalnego prowadzonego przed Trybunałem w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109) oraz postępowania wszczętego przed Bundesverfassungsgericht (federalnym trybunałem konstytucyjnym, Niemcy).

- 16 Jako że Bundesverfassungsgericht (federalny trybunał konstytucyjny) uznał w istocie, że zakwalifikowanie przez ustawodawcę niemieckiego wydatków na ubezpieczenie emerytalne jako wydatków nadzwyczajnych jest pod względem konstytucyjnym bez zarzutu, skarżący w postępowaniu głównym wnosi obecnie o odliczenie jego wydatków na ubezpieczenie emerytalne jako wydatków nadzwyczajnych zgodnie z § 10 ust. 1 pkt 2 EStG 2008, w granicach określonych w ust. 3 tego paragrafu, oraz o odstąpienie od zastosowania § 50 ust. 1 zdanie trzecie tej ustawy, który wyklucza odliczenie w odniesieniu do podatników niebędących rezydentami – jako sprzecznego z prawem Unii.
- 17 Sąd odsyłający zauważa, że choć skarżący w postępowaniu głównym uzyskuje większą część dochodów w Niemczech, osiąga on w Belgii wystarczające dochody, by zapewnić możliwość uwzględnienia jego uwarunkowań osobistych.
- 18 Sąd ten zastanawia się jednak, czy rozpatrywane w postępowaniu głównym wydatki na ubezpieczenie emerytalne należy zakwalifikować, zgodnie z prawem Unii, jako wydatki związane z sytuacją osobistą lub rodzinną podatnika, czy jako wydatki związane z dochodami uzyskanymi w Niemczech.
- 19 W tych okolicznościach Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 49 w związku z art. 54 TFUE stoi na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym obowiązkowe składki podatnika niebędącego rezydentem na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego (wynikające z jego członkostwa w izbie adwokackiej w państwie członkowskim, wymagane w aspekcie prawa zawodowego w związku z działalnością wykonywaną w kilku państwach członkowskich) nie są uwzględniane w aspekcie obniżenia dochodu w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego, podczas gdy w przypadku podatników będących rezydentami w ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego przewidziane jest zgodnie z prawem krajowym ograniczone co do wysokości odliczenie od dochodu?
- 2) Czy art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE stoi na przeszkodzie uregulowaniu opisanemu w pytaniu pierwszym, jeżeli podatnik oprócz obowiązkowych składek uiszcza – dobrowolnie – także składki dodatkowe na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego, a państwo członkowskie nie uwzględnia ich w aspekcie obniżenia dochodu, mimo że późniejsze świadczenia emerytalno-rentowe w tym państwie członkowskim będą zgodnie z prawem krajowym ewentualnie podlegać opodatkowaniu także w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego?
- 3) Czy art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE stoi na przeszkodzie opisanemu w pkt 1 uregulowaniu, jeżeli podatnik niezależnie od swojego wpisu na listę adwokacką i składek na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego uiszcza składki w ramach prywatnego systemu ubezpieczenia emerytalno-rentowego do którego przystąpił dobrowolnie, a państwo członkowskie nie uwzględnia ich w aspekcie obniżenia dochodu, mimo że późniejsze świadczenia emerytalno-rentowe w tym państwie członkowskim będą zgodnie z prawem krajowym ewentualnie podlegać opodatkowaniu także w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 20 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy którego podatnik niebędący rezydentem, podlegający w tym państwie członkowskim opodatkowaniu podatkiem dochodowym w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego, nie może odliczyć od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym kwoty obowiązkowych i dodatkowych składek wpłacanych na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego, a także składek w ramach prywatnego ubezpieczenia emerytalno-rentowego, podczas gdy podatnik będący rezydentem, podlegający

opodatkowaniu podatkiem dochodowym w ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego, może odliczyć takie składki od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, w granicach przewidzianych w prawie krajowym.

W przedmiocie naruszenia art. 49 TFUE

- 21 Artykuł 49 TFUE wymaga zniesienia ograniczeń swobody przedsiębiorczości. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że nawet jeśli, zgodnie z ich brzmieniem, postanowienia traktatu FUE odnoszące się do swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one także temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało swemu obywatelowi albo spółce utworzonej zgodnie z przepisami tego państwa wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 kwietnia 2000 r., Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, pkt 42; a także z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 Także zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy uznać wszelkie przepisy, które uniemożliwiają, utrudniają lub czynią mniej atrakcyjnym wykonywanie tej swobody (wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 W niniejszej sprawie zgodnie z rozpatrywanym w postępowaniu głównym ustawodawstwem krajowym koszty związane z ubezpieczeniem emerytalnym, zakwalifikowane przez to ustawodawstwo jako wydatki nadzwyczajne, mogą zostać odliczone, w pewnych granicach, od całkowitej kwoty dochodów podatnika będącego rezydentem, podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego. Takie odliczenie pozwala zmniejszyć dochód podlegający opodatkowaniu i stanowi w związku z tym korzyść podatkową.
- 24 Natomiast podatnicy niebędący rezydentami, którzy podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, nie mogą dokonać takiego odliczenia w Niemczech i w konsekwencji nie mogą korzystać z tej ulgi podatkowej.
- 25 Ponieważ opodatkowanie przewidziane w ten sposób dla nierezydentów jest mniej korzystne, może ono zniechęcać podatników będących rezydentami do prowadzenia działalności w innym państwie członkowskim niż Republika Federalna Niemiec, a w konsekwencji stanowić ograniczenie w zasadzie zakazane przez postanowienia traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości.
- 26 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie takie można uznać za dopuszczalne tylko w przypadku, gdy dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeśli jest ono uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego (wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 23). Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie do zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Deister Holding i Juhler Holding, C-504/16 i C-613/16, EU:C:2017:1009, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie porównywalności

- 27 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest co do zasady porównywalna, ponieważ dochód osiągany na terytorium jednego państwa przez nierezydenta stanowi najczęściej tylko jeden z elementów jego dochodu globalnego, scentralizowanego w miejscu zamieszkania, a indywidualną zdolność do płacenia

podatków nierezydenta, będącą wynikiem uwzględnienia wszystkich jego dochodów oraz jego sytuacji osobistej i rodzinnej, można najłatwiej ocenić w miejscu, w którym znajduje się centrum jego interesów osobistych i majątkowych, którym jest co do zasady miejsce jego stałego zamieszkania (zob. w szczególności wyroki: z dnia 31 marca 2011 r., Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, pkt 37; z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 25).

- 28 W ten sposób okoliczność, że państwo członkowskie nie daje nierezydentom możliwości skorzystania z niektórych ulg podatkowych przyznawanych rezydentom, nie ma co do zasady charakteru dyskryminacji, biorąc pod uwagę obiektywne różnice występujące pomiędzy sytuacją rezydentów a sytuacją nierezydentów – zarówno z punktu widzenia źródła dochodów, jak i indywidualnej zdolności podatkowej lub sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 31 marca 2011 r., Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, pkt 38; z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 26).
- 29 Sytuacja jest jednak odmienna, po pierwsze, w przypadku gdy nierezydent nie uzyskuje w państwie członkowskim miejsca zamieszkania istotnego dochodu, a źródłem głównej części dochodu podlegającego opodatkowaniu jest działalność wykonywana w innym państwie członkowskim (wyrok z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 27), tak że państwo członkowskie miejsca zamieszkania nie może przyznać mu korzyści wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 36; z dnia 16 października 2008 r., Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 61; z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 25).
- 30 Trybunał orzekł również, po drugie, że jeżeli chodzi o koszty bezpośrednio związane z działalnością, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu w danym państwie członkowskim, rezydenci i nierezydenci znajdują się w porównywalnej sytuacji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 31 marca 2011 r., Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, pkt 40; a także z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 29).
- 31 W niniejszym przypadku z uwag przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że choć skarżący w postępowaniu głównym uzyskuje większą część dochodów w Niemczech, to osiąga on w Belgii wystarczające dochody, by można było uwzględnić jego sytuację osobistą i rodzinną.
- 32 W konsekwencji, w odniesieniu do wydatków na ubezpieczenie emerytalne w Niemczech, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym nierezydent taki jak powód w postępowaniu głównym znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydenta wyłącznie wtedy, gdy pomimo zakwalifikowania rzeczonych wydatków na ubezpieczenie emerytalne w prawie krajowym jako nadzwyczajnych wydatków mogą być one traktowane jako wydatki bezpośrednio związane z działalnością, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu w Niemczech, w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 30 niniejszego wyroku (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 lutego 2015 r. Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 31).
- 33 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału pozostają w bezpośrednim związku z działalnością, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu, koszty spowodowane przez tę działalność, a tym samym konieczne dla jej wykonywania (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 czerwca 2003 r., Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, pkt 9, 27; z dnia 15 lutego 2007 r., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, pkt 25; a także z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 30).
- 34 Należy przypomnieć, że to ostatecznie do sądu krajowego, do którego wyłącznej kompetencji należy ocena okoliczności faktycznych będących przedmiotem postępowania głównego oraz dokonanie wykładni przepisów krajowych, należy ustalenie, czy ma to miejsce w niniejszym przypadku. Jednakże w ramach odesłania prejudycjalnego Trybunał, który ma udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, może dostarczyć wskazówek dotyczących akt postępowania głównego lub

przedstawionych mu uwag, umożliwiających sądowi odsyłającemu rozstrzygnięcie toczącej się przed nim sprawy (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 maja 2013 r., Alakor Gabonatermeló és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 32).

- 35 W niniejszym przypadku, co się tyczy, w pierwszej kolejności, obowiązkowych składek wpłacanych na rzecz funduszu emerytalno-rentowego dla adwokatów, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że skarżący w postępowaniu głównym był objęty obowiązkowym zabezpieczeniem społecznym w ramach tego funduszu i musiał uiszczać składki ze względu na swój wpis do izby adwokackiej w Kolonii.
- 36 Otóż jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, taki wpis jest obowiązkowy, aby skarżący w postępowaniu głównym mógł wykonywać swoją działalność, posługując się tytułem „Rechtsanwalt”, zarówno w Niemczech, w którym to państwie uzyskuje on znaczną część dochodów z działalności zawodowej i podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie dotyczącym tych dochodów, jak i – zgodnie z art. 3 dyrektywy 98/5 – w Belgii, państwie członkowskim, w którym ma on siedzibę oraz w którym znajduje się jego miejsce zamieszkania.
- 37 Należy zatem stwierdzić, że wydatki na obowiązkowe składki wpłacane na fundusz emerytalno-rentowy dla adwokatów zostały dokonane, ponieważ wpis na listę adwokatów był konieczny dla wykonywania działalności, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu. Wydatki te powinny być uznane za spowodowane przez tę działalność, a tym samym konieczne dla jej wykonywania.
- 38 Oceny tej nie mogą podważyć argumenty podniesione w tym względzie przez stronę pozwaną w postępowaniu głównym oraz przez rząd niemiecki.
- 39 Na wstępie należy wskazać, że przywołana zarówno przez stronę pozwaną w postępowaniu głównym, jak i przez rząd niemiecki okoliczność, że zgodnie ze statutami regulującymi instytucję funduszu emerytalno-rentowego dla adwokatów istnieje możliwość zwolnienia, pod pewnymi warunkami, z obowiązkowej przynależności do tej instytucji – o co skarżący w postępowaniu głównym się nie ubiegał – nie podważa istnienia bezpośredniego związku między wydatkami i działalnością, z tytułu której osiągnięte zostały dochody.
- 40 Po pierwsze bowiem, okoliczność, że skarżący w postępowaniu głównym powinien był podjąć szczególne kroki w celu uniknięcia płacenia składek na rzecz tej instytucji – pod warunkiem że było to jeszcze możliwe, co skarżący w postępowaniu głównym zakwestionował przed Trybunałem – dąży raczej do wykazania, iż rozpatrywana w postępowaniu głównym działalność adwokata jest zazwyczaj związana z tego rodzaju wydatkami.
- 41 Po drugie, okoliczność, że skarżący w postępowaniu głównym mógłby ewentualnie uniknąć tych wydatków, nie może mieć wpływu na ich kwalifikację. Istnienie bezpośredniego związku w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 33 niniejszego wyroku nie wymaga bowiem, by wydatki były nieuniknione. Istnienie takiego związku zostało zatem przyznane w odniesieniu do kosztów doradztwa podatkowego poniesionych przy sporządzaniu deklaracji podatkowej, ponieważ obowiązek sporządzenia takiej deklaracji wynika z okoliczności osiągania dochodów w danym państwie członkowskim (wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, pkt 22).
- 42 Istnienie bezpośredniego związku w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 33 niniejszego wyroku wynika z faktu, że wydatki są nierozdzielnie związane z działalnością przynoszącą dochody podlegające opodatkowaniu (zob. wyroki: z dnia 31 marca 2011 r., Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, pkt 43; z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 36). Otóż jak wskazano w pkt 37 niniejszego wyroku, opłacanie składek na fundusz emerytalno-rentowy dla adwokatów jest

konieczne z uwagi na przynależność do izby adwokackiej, która to przynależność jest z kolei konieczna do wykonywania działalności, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu.

- 43 Ponadto okoliczność powołana przez stronę pozwaną w postępowaniu głównym oraz przez rząd niemiecki, że rozpatrywane w postępowaniu składki mają przede wszystkim na celu nabycie praw służących zapewnieniu środków utrzymania w starszym wieku – o czym świadczy ich związek z sytuacją osobistą i rodzinną podatnika – a nie działalność adwokata w Niemczech, również nie pociąga za sobą odmiennej kwalifikacji związku pomiędzy poniesionymi wydatkami a rozpatrywanymi w postępowaniu głównym dochodami, ponieważ wydatki te są obiektywnie konieczne do uzyskania takich dochodów.
- 44 Wreszcie sytuacja, której dotyczyło postępowanie główne, różni się od sytuacji rozpatrywanej w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 22 czerwca 2017 r., Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), a rozważania przedstawione przez Trybunał w tym wyroku w odniesieniu do odmowy przyznania podatnikowi będącemu rezydentem korzyści wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej w postaci odliczeń składek na uzupełniające ubezpieczenie zdrowotne i na ubezpieczenie emerytalne odprowadzanych w państwie członkowskim zatrudnienia nie mogą mieć zastosowania w odniesieniu do kwestii uwzględnienia w państwie członkowskim, w którym jest wykonywana działalność, obowiązkowych składek na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego. W sprawie, w której wydano wspomniany wyrok, problematyka bezpośredniego związku pomiędzy wydatkami w postaci składek na ubezpieczenia emerytalne i działalnością, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu, nie była bowiem rozpatrywana.
- 45 Należy zatem stwierdzić, że obowiązkowe składki wpłacane na rzecz funduszu emerytalno-rentowego dla adwokatów pozostają w bezpośrednim związku z działalnością, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu w Niemczech.
- 46 Należy jednak przypomnieć w tym względzie, jak odnotowano w pkt 36 niniejszego wyroku, że wpis na listę adwokatów w Kolonii był konieczny, aby skarżący w postępowaniu głównym mógł wykonywać swoją działalność, posługując się tytułem „Rechtsanwalt”, nie tylko w Niemczech, ale również w Belgii. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika ponadto, że skarżący w postępowaniu głównym wykonywał również swoją działalność w innych państwach, przy czym nie wskazano w nim jednak, czy chodzi o inne państwa członkowskie i czy przy prowadzeniu tej działalności posługiwał się tytułem „Rechtsanwalt”.
- 47 W związku z tym obowiązkowe składki uiszczane na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego pozostają również w bezpośrednim związku z działalnością, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu w Belgii oraz, ewentualnie, w innych państwach członkowskich.
- 48 Otóż w odróżnieniu od dochodów podatnika będącego rezydentem, podlegającego w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, podatnik niebędący rezydentem podlega w tym państwie członkowskim jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych w tym państwie.
- 49 Z powyższego wynika, że jeśli chodzi o obowiązkowe składki wpłacane na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego, sytuację podatnika niebędącego rezydentem, takiego jak skarżący w postępowaniu głównym, należy uważać za porównywalną z sytuacją podatnika będącego rezydentem w odniesieniu do części uiszczanych składek, która odpowiada proporcjonalnie części, jaką stanowią dochody podlegające opodatkowaniu w Niemczech w całości dochodów uzyskiwanych w ramach tej działalności.

- 50 W związku z tym różnica sytuacyjna pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami nie może być skutecznie powoływana w przypadku ograniczenia takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które wynika z odmowy uwzględnienia składek wpłacanych na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego proporcjonalnie do części dochodów podlegających opodatkowaniu w Niemczech.
- 51 W drugiej kolejności, co się tyczy dobrowolnych składek na rzecz funduszu emerytalno-rentowego dla adwokatów, jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, wydatki te wiążą się ze swobodną decyzją skarżącego w postępowaniu głównym o rozszerzeniu zakresu uprawnień emerytalnych proporcjonalnie do maksymalnej dozwolonej wysokości składek.
- 52 W tym względzie chociaż prawdą jest, że wydatki te wynikają również z przynależności do izby adwokackiej, to nie są one – w przeciwieństwie do obowiązkowych składek – konieczne z uwagi na taką przynależność. Nie są one zatem konieczne do wykonywania działalności adwokata w Niemczech ani do uzyskiwania dochodów podlegających opodatkowaniu w Niemczech.
- 53 W związku z tym w odniesieniu do dodatkowych składek na rzecz funduszu emerytalno-rentowego dla adwokatów podatnik niebędący rezydentem, taki jak skarżący w postępowaniu głównym, nie znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji podatnika będącego rezydentem.
- 54 Stwierdzenie to nie może zostać podważone przez argument, zgodnie z którym emerytury wypłacane przez fundusz emerytalno-rentowy dla adwokatów zostaną we właściwym czasie opodatkowane w Niemczech. Pomijając brak pewności co do przyszłego opodatkowania, wystarczy przypomnieć, że spór w postępowaniu głównym dotyczy opodatkowania dochodów, które zostały osiągnięte z tytułu wykonywania przez skarżącego w postępowaniu głównym działalności adwokata w Niemczech oraz że aby mogły one zostać uwzględnione w ramach tego opodatkowania, wydatki muszą pozostawać w bezpośrednim związku z działalnością, z tytułu której osiągnięte zostały te dochody. Ewentualny związek z innymi przyszłymi dochodami nie jest istotny w ramach oceny istnienia takiego bezpośredniego związku.
- 55 W trzeciej kolejności, co się tyczy kwot wpłaconych w ramach prywatnego systemu ubezpieczenia emerytalno-rentowego, należy stwierdzić, podobnie jak sąd odsyłający, że nie da się zauważyć bezpośredniego związku między tymi wydatkami a działalnością adwokata, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu.
- 56 Z powodów analogicznych do przedstawionych w pkt 54 niniejszego wyroku ewentualny związek z innymi przyszłymi dochodami nie jest istotny przy ocenie istnienia bezpośredniego związku między kwotami wpłaconymi w ramach prywatnego systemu ubezpieczenia emerytalno-rentowego a dochodami uzyskanymi w Niemczech z tytułu działalności skarżącego w postępowaniu głównym.
- 57 Należy w związku z tym stwierdzić, w odniesieniu do kwot wpłaconych w ramach prywatnego systemu ubezpieczenia emerytalno-rentowego, że podatnik niebędący rezydentem, taki jak skarżący w postępowaniu głównym, nie znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji podatnika będącego rezydentem.
- 58 W związku z tym różnica sytuacyjna pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami może być skutecznie powoływana w przypadku ograniczenia, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które wynika z odmowy uwzględnienia dodatkowych składek wpłacanych na rzecz funduszu emerytalno-rentowego dla adwokatów oraz kwot w ramach prywatnego systemu ubezpieczenia emerytalno-rentowego.

W przedmiocie uzasadnienia

- 59 Należy jeszcze zbadać, czy ograniczenie swobody przedsiębiorczości wynikające z odmowy uwzględnienia składek na fundusz emerytalno-rentowy dla adwokatów proporcjonalnie do części dochodów podlegających opodatkowaniu w Niemczech może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.
- 60 W tym względzie strona pozwana w postępowaniu głównym podnosi, że odmowa uwzględnienia tych składek jest uzasadniona względami związanymi z ryzykiem, iż mogłyby one zostać odliczone także w państwach członkowskich innych niż Republika Federalna Niemiec, co przyznawałoby tym samym podatnikowi wielokrotną nienależną korzyść. Zdaniem strony pozwanej w postępowaniu głównym podatnik powinien wykazać, że wspomniane składki nie przyczyniły się ponadto do przysporzenia korzyści podatkowych w państwie członkowskim miejsca zamieszkania tego podatnika.
- 61 Otóż powołując się ogólnie na to ryzyko, strona pozwana w postępowaniu głównym nie umożliwia Trybunałowi dokonania oceny zakresu tego argumentu, w sytuacji gdy nie zostało podniesione, że wykonanie przepisów dyrektywy Rady 77/799/WE z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. 1977, L 336, s. 15), zmienionej dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 129), wówczas obowiązujących, nie pozwoliłoby na uniknięcie tego ryzyka (zob. też wyrok z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 52).
- 62 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć w następujący sposób:
- art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy którego podatnik niebędący rezydentem, podlegający w tym państwie członkowskim opodatkowaniu podatkiem dochodowym w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego, nie może odliczyć od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym kwoty obowiązkowych składek wpłacanych na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego proporcjonalnie do części dochodów podlegających opodatkowaniu w Niemczech, jeżeli pozostają one w bezpośrednim związku z działalnością, z tytułu której osiągnięty został ten dochód, podczas gdy podatnik będący rezydentem, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego, może odliczyć takie składki od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, w granicach przewidzianych w prawie krajowym, oraz
 - art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy którego podatnik niebędący rezydentem, podlegający w tym państwie członkowskim opodatkowaniu podatkiem dochodowym w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego, nie może odliczyć od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym kwoty dodatkowych składek wpłacanych na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego, a także składek uiszczanych w ramach prywatnego ubezpieczenia emerytalno-rentowego, podczas gdy podatnik będący rezydentem, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego, może odliczyć takie składki od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, w granicach przewidzianych w prawie krajowym.

W przedmiocie kosztów

- ⁶³ Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy którego podatnik niebędący rezydentem, podlegający w tym państwie członkowskim opodatkowaniu podatkiem dochodowym w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego, nie może odliczyć od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym kwoty obowiązkowych składek wpłacanych na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego proporcjonalnie do części dochodów podlegających opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, jeżeli pozostają one w bezpośrednim związku z działalnością, z tytułu której osiągnięty został ten dochód, podczas gdy podatnik będący rezydentem, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego, może odliczyć takie składki od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, w granicach przewidzianych w prawie krajowym.

Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy którego podatnik niebędący rezydentem, podlegający w tym państwie członkowskim opodatkowaniu podatkiem dochodowym w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego, nie może odliczyć od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym kwoty dodatkowych składek wpłacanych na rzecz funduszu emerytalno-rentowego samorządu zawodowego, a także składek w ramach prywatnego ubezpieczenia emerytalno-rentowego, podczas gdy podatnik będący rezydentem, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego, może odliczyć takie składki od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, w granicach przewidzianych w prawie krajowym.

Podpisy