



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 6. decembra 2018*

„Predhodno odločanje – Svoboda ustanavljanja – Neposredno obdavčenje – Dohodnina – Možnost odbitka prispevkov, plačanih instituciji za poklicno pokojninsko zavarovanje in v okviru zasebnega pokojninskega zavarovanja – Izključitev za nerezidente“

V zadevi C-480/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija) z odločbo z dne 3. avgusta 2017, ki je prispela na Sodišče 9. avgusta 2017, v postopku

Frank Montag

proti

Finanzamt Köln-Mitte,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik osmega senata v funkciji predsednika desetega senata, E. Levits (poročevalec) in L. Bay Larsen, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. julija 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za F. Montaga S. Eilers in S. Lehmann, Rechtsanwälte,
- za Finanzamt Köln-Mitte M. Plützer, agent,
- za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,
- za Evropsko komisijo W. Roels, M. Wasmeier in B.-R. Killmann, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 49 PDEU.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Frankom Montagom in Finanzamt Köln-Mitte (finančna uprava v osrednjem delu Kölna, Nemčija) v zvezi z zavrnitvijo upoštevanja prispevkov, plačanih instituciji za poklicno pokojninsko zavarovanje in v okviru zasebnega pokojninskega zavarovanja, kot izrednih odhodkov za znižanje davka v okviru omejene davčne obveznosti v Nemčiji.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V uvodni izjavi 12 Direktive 98/5/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. februarja 1998 za olajšanje trajnega opravljanja poklica odvetnika v drugi državi članici kakor tisti, v kateri je bila kvalifikacija pridobljena (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 6, zvezek 3, str. 83), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/100/ES z dne 20. novembra 2006 (UL 2006, L 363, str. 141) (v nadaljevanju: Direktiva 98/5), je navedeno, da mora odvetnik, ki je v državi članici gostiteljici registriran pod poklicnim nazivom iz svoje matične države, ostati registriran pri pristojnem organu v svoji matični državi članici, če želi ohraniti status odvetnika in če želi, da ga zajema ta direktiva.
- 4 Člen 3(1) in (2) Direktive št. 98/5 določa:

„1. Odvetnik, ki želi opravljati poklic v drugi državi članici kakor tisti, v kateri je pridobil svojo poklicno kvalifikacijo, se mora registrirati pri pristojnem organu v tej državi.

2. Pristojni organ v državi članici gostiteljici registrira odvetnika po predložitvi potrdila, ki dokazuje njegovo registracijo pri pristojnem organu v matični državi članici. Zahteva lahko, da potrdilo, če ga predloži pristojni organ matične države članice, ne sme biti staro več kakor tri mesece. O registraciji obvesti pristojni organ v matični državi članici.“

Nemško pravo

- 5 Člen 1 Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini) v različici, ki izhaja iz davčnega zakona za leto 2008 z dne 20. decembra 2007 (BGBl. 2007 I, str. 3150) (v nadaljevanju: EStG iz leta 2008), določa:

„(1) Fizične osebe s stalnim ali običajnim prebivališčem v Nemčiji so neomejeno zavezane za plačilo dohodnine. [...]

[...]

(3) Fizične osebe, ki nimajo ne stalnega ne običajnega prebivališča v Nemčiji, se na zahtevo tudi obravnavajo kot osebe, ki so neomejeno zavezane za plačilo dohodnine, če prejemajo nacionalne dohodke v smislu člena 49. To velja le, če je vsaj 90 % njihovih dohodkov v koledarskem letu predmet nemške dohodnine ali če njihovi dohodki, ki niso predmet nemške dohodnine, ne presegajo splošne olajšave v skladu s členom 32a(1), drugi stavek, točka 1; [...]

(4) Fizične osebe, ki v Nemčiji nimajo niti stalnega niti običajnega prebivališča, so razen v primeru iz odstavkov 2 in 3 ter člena 1a omejeno zavezane za plačilo dohodnine, če prejemajo nacionalne dohodke v smislu člena 49.“

6 Člen 10 EStG iz leta 2008, naslovljen „Izredni odhodki“, določa:

„(1) Izredni odhodki, če niso niti poslovni stroški niti stroški, nastali v zvezi s pridobivanjem dohodkov, ali če se ne obravnavajo kot poslovni stroški ali stroški, nastali v zvezi s pridobivanjem dohodkov, so ti stroški:

[...]

2. (a) prispevki [...], plačani institucijam za poklicno pokojninsko zavarovanje, za dajatve, primerljive z dajatvami obveznih sistemov pokojninskega zavarovanja;
- (b) prispevki davčnega zavezanca za lastno naložbeno pokojninsko zavarovanje [...];

[...]

(3) Odhodki za pokojninsko zavarovanje iz odstavka 1, točka 2, drugi stavek, se upoštevajo do zneska 20.000 EUR [...].“

7 Člen 50 EStG iz leta 2008, naslovljen „Posebne določbe, ki se nanašajo na osebe, ki so omejeno davčno zavezane“, v odstavku 1 določa:

„Osebe, ki so omejeno davčno zavezane, lahko odbijejo poslovne stroške (člen 4, od (4) do (8)) ali stroške, nastale v zvezi s pridobivanjem dohodkov (člen 9), le če so ti ekonomsko povezani z dohodki, prejetimi na nacionalnem ozemlju. [...] členi [...] 10 [...] se ne uporabljajo. [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 8 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, nemški državljan, je imela leta 2008 stalno prebivališče v Belgiji, kjer je opravljala odvetniški poklic v mednarodni pisarni, ki ima pravno obliko *Limited Liability Partnership* (LLP, osebna družba angleškega prava), in je imela v njej delež v smislu prava družb.
- 9 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je od svoje dejavnosti kot „*Equity Partner*“ prejela dohodke, ki se pripišejo različnim državam v okviru postopka za določitev in razdelitev, ki med strankama v postopku v glavni stvari ni sporen. Od čistega svetovnega dobička, ki ga je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari prejela v okviru svoje udeležbe v LLP in dejavnosti zanjo, je približno 54 % tega dobička izhajalo iz Nemčije, približno 6,3 % iz Belgije in preostali delež iz drugih držav. Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je leta 2008 prejela tudi druge dohodke. Predložitveno sodišče navaja, da tožeče stranke iz postopka v glavni stvari ni mogoče obravnavati, kot da je bila v celoti zavezana za plačilo dohodnine v Nemčiji na podlagi člena 1(3) EStG iz leta 2008, zaradi, po eni strani, okoliščine, da vsaj 90 % vseh njenih dohodkov ni bilo predmet dohodnine v Nemčiji, in po drugi strani, zneska njenih dohodkov, ki niso obdavčljivi v Nemčiji.
- 10 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je bila leta 2008 kot „evropski odvetnik“ vpisana na seznam E francoske odvetniške zbornice v Bruslju (Belgija) in je imela naziv „*Rechtsanwalt* (Köln) s sedežem v Bruslju“. Za opravljanje te funkcije je morala biti tožeča stranka iz postopka v glavni stvari vpisana v *Rechtsanwaltskammer Köln* (odvetniška zbornica v Kölnu, Nemčija) in je morala biti zato obvezno zavarovana pri *Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen* (institucija za pokojninsko zavarovanje odvetnikov iz Severnega Porenja - Vestfalije, Nemčija, v nadaljevanju: institucija za pokojninsko zavarovanje odvetnikov). V skladu z nemško zakonodajo o obveznem pokojninskem sistemu so zaposleni in samozaposlene osebe v primeru zavarovanja pri instituciji za poklicno pokojninsko zavarovanje oproščeni obveznosti, ki obstaja sicer, in sicer zavarovati se v nemškem obveznem pokojninskem sistemu.

- 11 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je leta 2008 instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov plačala prispevke v višini 16.453,32 EUR, kar je najvišji prispevek, ki ga je mogoče plačati. Ta znesek se deli na obvezne prispevke v višini 12.656,40 EUR in dodatna prostovoljna plačila v višini 3796,92 EUR. Poleg tega je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari v Nemčiji v okviru zasebnega pokojninskega zavarovanja plačala premije v višini 3696 EUR.
- 12 V Belgiji je bila tožeča stranka iz postopka v glavni stvari neomejeno zavezana za plačilo dohodnine. V skladu z njenimi navedbami, ki jih je povzelo predložitveno sodišče, posledica plačil instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov v Nemčiji ni bilo znižanje davka, plačanega v Belgiji. Pri določitvi davčne osnove v Belgiji pa je bilo obvezna plačila v belgijski obvezni sistem socialnega zavarovanja mogoče odbiti.
- 13 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je glede dohodnine za leto 2008 na toženo stranko iz postopka v glavni stvari naslovila napoved za odmero dohodnine kot davčni zavezanec, za katerega velja omejena davčna obveznost, in zahtevala odbitek prispevkov, plačanih instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov in nosilcu zasebnega pokojninskega zavarovanja v Nemčiji, kot vnaprej plačanih stroškov, nastalih v zvezi s pridobivanjem dohodkov, iz člena 22, točka 1, tretji stavek, EStG iz leta 2008 ali, podredno, kot izrednih odhodkov v skladu s členom 10(1), točka 2, tega zakona.
- 14 Tožena stranka iz postopka v glavni stvari pri določanju osnove za odmero dohodnine ni upoštevala navedenih prispevkov za znižanje davčne osnove, ker se nanašajo na kategorijo „izredni odhodki“ iz člena 10 EStG iz leta 2008. Odbitek izrednih odhodkov pa naj bi bil v primeru omejene davčne obveznosti na podlagi člena 50(1), tretji stavek, EStG iz leta 2008 izključen. Po mnenju tožene stranke iz postopka v glavni stvari teh odhodkov poleg tega ni mogoče odbiti kot stroškov, nastalih v zvezi s pridobivanjem dohodkov, iz člena 9 tega zakona ali kot poslovnih stroškov, določenih v členu 4(4) navedenega zakona.
- 15 Ker je bila pritožba, ki jo je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari vložila zoper navedeno neupoštevanje, zavrnjena, je ta pri Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija) vložila tožbo. Postopek pred tem sodiščem je bil zaradi postopka predhodnega odločanja pred Sodiščem v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 24. februarja 2015, Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), in zaradi postopka pred Bundesverfassungsgericht (zvezno ustavno sodišče, Nemčija) prekinjen do julija 2016.
- 16 Ker je Bundesverfassungsgericht (zvezno ustavno sodišče) v bistvu menilo, da opredelitve nemškega zakonodajalca glede odhodkov za pokojninsko zavarovanje kot izrednih odhodkov ni mogoče grajati na ustavni ravni, tožeča stranka iz postopka v glavni stvari zdaj zahteva, da se njeni odhodki za pokojninsko zavarovanje v skladu s členom 10(1), točka 2, EStG iz leta 2008 odbijejo kot izredni odhodki v mejah, določenih v odstavku 3 tega člena, in da se člen 50(1), tretji stavek, tega zakona, ki tak odbitek onemogoča davčnim zavezancem nerezidentom, ne uporabi, ker je v nasprotju s pravom Unije.
- 17 Predložitveno sodišče poudarja, da ima tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, čeprav največji del svojih dohodkov ustvarja v Nemčiji, v Belgiji dovolj dohodkov, da bi bilo mogoče tam upoštevati njen osebni položaj.
- 18 Vendar se to sodišče sprašuje, ali je treba odhodke za pokojninsko zavarovanje iz postopka v glavni stvari v pravu Unije šteti za odhodke, povezane z osebnim ali družinskim položajem davčnega zavezanca, ali za odhodke, povezane z dohodki, ustvarjenimi v Nemčiji.

19 V teh okoliščinah je Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali člen 49 v povezavi s členom 54 PDEU nasprotuje določbi države članice, v skladu s katero se obvezni prispevki davčnega zavezanca nerezidenta v sistem poklicnega pokojninskega zavarovanja (podlaga za plačevanje katerih je njegovo članstvo v odvetniški zbornici v tej državi članici, ki je na podlagi zakonodaje, ki ureja opravljanje njegovega poklica, nujno potrebno za njegovo dejavnost, ki jo opravlja v več državah članicah) pri omejenih davčnih zavezancih ne upoštevajo pri znižanju dohodninske osnove, medtem ko se neomejenim davčnim zavezancem, ki so rezidenti, prizna odbitek od dohodka, katerega najvišji znesek je določen v nacionalnem pravu?
2. Ali člen 49 v povezavi s členom 54 PDEU nasprotuje določbi, opisani v prvem vprašanju, če davčni zavezanec poleg obveznih prispevkov plačuje – prostovoljno – druge dodatne prispevke v sistem poklicnega pokojninskega zavarovanja in jih država članica ne upošteva pri znižanju dohodninske osnove, čeprav bodo morda poznejše pokojnine na podlagi nacionalnega prava predmet obdavčitve v tej državi članici ravno tako v okviru omejene davčne obveznosti?
3. Ali člen 49 v povezavi s členom 54 PDEU nasprotuje določbi, opisani v prvem vprašanju, če davčni zavezanec neodvisno od svojega članstva v odvetniški zbornici in prispevkov, ki jih plačuje v sistem poklicnega pokojninskega zavarovanja, prostovoljno plačuje prispevke v zasebni pokojninski sklad in jih država članica ne upošteva pri znižanju dohodninske osnove, čeprav bodo morda poznejše pokojnine na podlagi nacionalnega prava predmet obdavčitve v tej državi članici ravno tako v okviru omejene davčne obveznosti?“

Vprašanja za predhodno odločanje

20 Predložitevno sodišče s temi vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero davčni zavezanec nerezident, ki je v tej državi članici davčni zavezanec za plačilo dohodnine v okviru omejene davčne obveznosti, od osnove za odmero dohodnine ne more odbiti zneska obveznih in dodatnih prispevkov, plačanih instituciji za poklicno pokojninsko zavarovanje, ter zneska prispevkov, plačanih v okviru zasebnega pokojninskega zavarovanja, medtem ko davčni zavezanec rezident, zavezan za plačilo dohodnine v okviru neomejene davčne obveznosti, take prispevke lahko odbije od osnove za odmero dohodnine v mejah, ki jih določa nacionalno pravo.

Obstoj omejitve člena 49 PDEU

- 21 Člen 49 PDEU določa odpravo omejitev svobode ustanavljanja. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da čeprav je cilj določb Pogodbe DEU o svobodi ustanavljanja glede na njihovo besedilo zagotoviti nacionalno obravnavo v državi članici gostiteljici, pa nasprotujejo tudi temu, da bi matična država članica ovirala pravico enega od svojih državljanov ali družbe, ustanovljene v skladu z njeno zakonodajo, do ustanavljanja v drugi državi članici (glej v tem smislu sodbe z dne 13. aprila 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, točka 28 in navedena sodna praksa; z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, točka 42, ter z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 35 in navedena sodna praksa).
- 22 Iz ustaljene sodne prakse tudi izhaja, da je treba kot omejitve svobode ustanavljanja obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svobode (sodba z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 36 in navedena sodna praksa).

- 23 V obravnavani zadevi je v skladu z zadevno nacionalno zakonodajo iz postopka v glavni stvari prispevke za pokojninsko zavarovanje, ki jih ta zakonodaja opredeljuje kot izredne odhodke, v določenih mejah mogoče odbiti od skupnega zneska dohodkov davčnega zavezanca rezidenta, ki je neomejeno davčno zavezan za plačilo dohodnine. Tak odbitek omogoča znižanje obdavčljivega dohodka navedenega davčnega zavezanca in pomeni torej davčno ugodnost.
- 24 Davčni zavezanci nerezidenti, za katere velja omejena davčna obveznost, pa ne morejo izvesti takega odbitka v Nemčiji in torej ne morejo biti deležni te davčne ugodnosti.
- 25 Ker je davčno obravnavanje nerezidentov tako manj ugodno, je verjetno, da davčnega zavezanca rezidenta odvraca od tega, da bi se nastanil v drugi državi članici kot v Zvezni republiki Nemčiji, in zato pomeni omejitvev, ki jo določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja načeloma prepovedujejo.
- 26 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da je taka omejitev dopustna samo, če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi med seboj, ali če je upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu (sodba z dne 17. julija 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 23). V zadnjenavedenem primeru bi morala biti omejitev tudi primerna za zagotovitev uresničitve cilja, ki mu sledi, in ne bi smela presežati tega, kar je potrebno za uresničitev tega cilja (sodba z dne 20. decembra 2017, *Deister Holding in Juhler Holding*, C-504/16 in C-613/16, EU:C:2017:1009, točka 91 in navedena sodna praksa).

Primerljivost

- 27 V skladu z ustaljeno sodno prakso položaj rezidentov na področju neposrednih davkov praviloma ni primerljiv s položajem nerezidentov, ker je dohodek, ki ga na ozemlju države članice pridobi nerezident, najpogosteje le del njegovih skupnih dohodkov, katerih središče je v kraju njegovega prebivališča, in ker je osebno zmožnost prispevanja nerezidenta, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja, najlažje presoditi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar po navadi ustreza kraju njegovega običajnega prebivališča (glej zlasti sodbi z dne 31. marca 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, točka 37, in z dne 24. februarja 2015, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 25).
- 28 Zato dejstvo, da država članica nerezidentom ne podeljuje nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih podeljuje rezidentom, načeloma ni diskriminatorno, glede na objektivne razlike, ki obstajajo med položajem rezidentov in položajem nerezidentov, tako z vidika vira dohodkov kot z vidika osebne zmožnosti prispevanja ali osebnega in družinskega položaja (glej zlasti sodbi z dne 31. marca 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, točka 38, in z dne 24. februarja 2015, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 26).
- 29 Vendar pa je po eni strani drugače, če nerezident v državi članici, v kateri ima prebivališče, ne prejema znatnega dohodka in glavni vir njegovih obdavčljivih dohodkov izhaja iz dejavnosti, ki se opravlja v drugi zadevni državi članici (sodba z dne 24. februarja 2015, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 27), tako da mu država članica prebivališča ne more zagotoviti ugodnosti, ki bi izhajale iz upoštevanja njegovega osebnega ali družinskega položaja (glej zlasti sodbe z dne 14. februarja 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 36; z dne 16. oktobra 2008, *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, točka 61, in z dne 18. junija 2015, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, točka 25).
- 30 Sodišče je po drugi strani tudi razsodilo, da so, kar zadeva stroške, ki so v neposredni zvezi z dejavnostjo, s katero so bili v državi članici ustvarjeni obdavčljivi dohodki, rezidenti te države članice in nerezidenti v primerljivem položaju (glej zlasti sodbi z dne 31. marca 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, točka 40 in navedena sodna praksa, ter z dne 24. februarja 2015, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 29).

- 31 V obravnavanem primeru iz ugotovitev predložitvenega sodišča izhaja, da ima tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, čeprav večji del svojih dohodkov ustvarja v Nemčiji, v Belgiji dovolj dohodkov, da je mogoče tam upoštevati njen osebni in družinski položaj.
- 32 Zato bi bil v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, nerezident, kot je tožeča stranka iz postopka v glavni, kar zadeva upoštevanje odhodkov za pokojninsko zavarovanje v Nemčiji, v primerljivem položaju s položajem rezidenta le, če je navedene odhodke, čeprav so v notranjem pravu opredeljeni kot izredni odhodki, mogoče šteti za neposredno povezane z dejavnostjo, s katero so bili v Nemčiji ustvarjeni obdavčljivi dohodki, v smislu sodne prakse, navedene v točki 30 te sodbe (glej po analogiji sodbo z dne 24. februarja 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 31).
- 33 V skladu s sodno prakso Sodišča imajo odhodki, ki izhajajo iz te dejavnosti in so torej nujni za njeno izvajanje, neposredno zvezo z dejavnostjo, s katero so bili ustvarjeni obdavčljivi dohodki (glej v tem smislu sodbe z dne 12. junija 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, točki 9 in 27; z dne 15. februarja 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, točka 25, in z dne 24. februarja 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 30).
- 34 Spomniti je treba, da je nazadnje naloga nacionalnega sodišča, ki je edino pristojno za presojo dejanskega stanja iz spora o glavni stvari in za razlago nacionalne zakonodaje, da presodi, ali gre za tak primer. Vendar je v okviru predloga za predhodno odločanje Sodišče, ki je bilo pozvano, naj nacionalnemu sodišču poda koristne odgovore, pristojno podati napotke – ki izhajajo iz spisa v postopku v glavni stvari in iz stališč, ki so mu bila predložena – ki bi predložitvenemu sodišču omogočila, da razsodi o sporu (glej zlasti sodbi z dne 16. maja 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, točka 31 in navedena sodna praksa, ter z dne 24. februarja 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 32).
- 35 V obravnavanem primeru je, kar zadeva, prvič, obvezne prispevke, plačane instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je bila tožeča stranka iz postopka v glavni stvari obvezno zavarovana pri tej instituciji in je morala plačevati te prispevke zaradi njenega vpisa v odvetniško zbornico v Kölnu.
- 36 Ta vpis pa je, kot je razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, obvezen, da lahko tožeča stranka iz postopka v glavni stvari kot *Rechtsanwalt* opravlja delo tako v Nemčiji, kjer prejema večji del svojih dohodkov iz poklicne dejavnosti in kjer je glede teh dohodkov omejeno obdavčena, kot tudi v skladu s členom 3 Direktive 98/5 v Belgiji, državi članici, v kateri ima sedež in prebivališče.
- 37 Ugotoviti je torej treba, da je do odhodkov za obvezne prispevke, plačane instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov, prišlo zato, ker je vpis v odvetniško zbornico nujen za opravljanje dejavnosti, s katero so ustvarjeni obdavčljivi dohodki. Za te odhodke je treba šteti, da so nastali zaradi te dejavnosti in da so bili torej nujni za njeno izvajanje.
- 38 Te presoje ni mogoče izpodbiti s trditvami, ki jih v zvezi s tem navajata tožena stranka iz postopka v glavni stvari in nemška vlada.
- 39 Najprej, okoliščina, na katero se sklicuje tako tožena stranka iz postopka v glavni stvari kot tudi nemška vlada, in sicer da naj bi v skladu s statuti, ki urejajo institucijo za pokojninsko zavarovanje odvetnikov, obstajala možnost oprostive – pod nekaterimi pogoji – obveznega zavarovanja v tej instituciji, česar naj tožeča stranka iz postopka v glavni stvari ne bi poskušala storiti, ne vpliva na obstoj neposredne povezave med odhodki in dejavnostjo, s katero so bili ustvarjeni dohodki.
- 40 Po eni strani namreč okoliščina, da bi morala tožeča stranka iz postopka v glavni stvari sprejeti posebne ukrepe, da bi se izognila plačilu prispevkov navedeni instituciji, če bi bilo to mogoče, kar je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari izpodbijala pred Sodiščem, prej dokazuje, da v okviru zadevne odvetniške dejavnosti iz postopka v glavni stvari običajno nastanejo tovrstni odhodki.

- 41 Po drugi strani okoliščina, da bi tožeča stranka iz postopka v glavni stvari lahko te odhodke preprečila, ne more vplivati na njihovo opredelitev. Obstoj neposredne povezave v smislu sodne prakse, navedene v točki 33 te sodbe, ne zahteva, da se odhodku ni mogoče izogniti. Tako je bila taka neposredna zveza priznana glede stroškov davčnega svetovanja, ki so nastali zaradi izpolnitve davčne napovedi, pri čemer je obveznost za oddajo take napovedi izhajala iz dejstva prejemanja dohodkov v zadevni državi članici (sodba z dne 6. julija 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, točka 22).
- 42 Obstoj neposredne povezave v smislu sodne prakse, navedene v točki 33 te sodbe, izhaja iz dejstva, da je odhodek neločljivo povezan z dejavnostjo, ki ustvarja obdavčljive dohodke (sodbi z dne 31. marca 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, točka 43, in z dne 24. februarja 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 36). Kot pa je bilo navedeno v točki 37 te sodbe, je plačilo prispevkov instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov potrebno zaradi članstva v odvetniški zbornici, ki je potrebno za opravljanje dejavnosti, s katero se ustvarjajo obdavčljivi dohodki.
- 43 Dalje, okoliščina, ki jo navajata tožena stranka iz postopka v glavni stvari in nemška vlada, in sicer da naj glavni namen zadevnih prispevkov iz postopka v glavni stvari ne bi bila odvetniška dejavnost v Nemčiji, temveč pridobitev pravic za zagotovitev življenjskega standarda v starosti, kar naj bi dokazovalo povezanost teh prispevkov z osebnim in družinskim položajem davčnega zavezanca, ravno tako ne povzroči drugačne opredelitve zveze med nastalimi odhodki in dohodki iz postopka v glavni stvari, saj so ti odhodki objektivno potrebni za prejemanje teh dohodkov.
- 44 Nazadnje, položaj iz postopka v glavni stvari se razlikuje od položaja v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 22. junija 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), in ugotovitev Sodišča v tej sodbi, ki se nanašajo na zavrnitev, da se davčnemu zavezancu rezidentu dodelijo ugodnosti, ki bi izhajale iz upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja, v obliki odbitka prispevkov za dodatno zdravstveno in pokojninsko zavarovanje, plačanih v njegovi državi članici zaposlitve, ni mogoče prenesti na vprašanje upoštevanja – v državi članici, v kateri se dejavnost opravlja – obveznih prispevkov v institucijo za poklicno pokojninsko zavarovanje. V zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, vprašanja neposredne povezave med odhodki v obliki prispevkov za pokojninsko zavarovanje in dejavnostjo, s katero so bili ustvarjeni obdavčljivi dohodki, ni bilo treba obravnavati.
- 45 Zato je treba ugotoviti, da so obvezni prispevki, plačani instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov, neposredno povezani z dejavnostjo, s katero so bili ustvarjeni dohodki, obdavčljivi v Nemčiji.
- 46 Vendar je treba v zvezi s tem spomniti, kot je bilo navedeno v točki 36 te sodbe, da je bil vpis v odvetniško zbornico v Kölnu nujen, da je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari lahko kot *Rechtanwalt* opravljala delo ne le v Nemčiji, temveč tudi v Belgiji. Poleg tega je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari dejavnost opravljala tudi v drugih državah, ne da bi bilo pojasnjeno, ali gre za druge države članice in ali je imela status *Rechtsanwalt*.
- 47 Zato so obvezni prispevki, plačani instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov, neposredno povezani tudi z dejavnostjo, s katero so bili ustvarjeni dohodki, obdavčljivi v Belgiji in morebiti v drugih državah članicah.
- 48 Vendar za razliko od dohodkov davčnega zavezanca rezidenta, za katerega velja neomejena davčna obveznost v Nemčiji, za davčnega zavezanca nerezidenta v tej državi članici velja le omejena davčna obveznost za dohodke, ustvarjene v tej državi.

- 49 Iz tega sledi, da bi bilo treba položaj davčnega zavezanca nerezidenta, kot je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, kar zadeva obvezne prispevke, plačane instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov, obravnavati kot primerljiv s položajem davčnega zavezanca rezidenta v zvezi z delom plačanih prispevkov, ki je sorazmeren delu, ki ga dohodki, obdavčeni v Nemčiji, predstavljajo glede na vse dohodke, ustvarjene z zadevno dejavnostjo.
- 50 Zato se ni mogoče utemeljeno sklicevati na razliko med položajem davčnih zavezancev rezidentov in položajem davčnih zavezancev nerezidentov v primeru omejitve, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki izhaja iz neupoštevanja obveznih prispevkov, plačanih instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov, sorazmerno z delom dohodkov, obdavčenih v Nemčiji.
- 51 Drugič, kar zadeva prostovoljne prispevke v institucijo za pokojninsko zavarovanje odvetnikov, je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da ti odhodki temeljijo na svobodni odločitvi tožeče stranke iz postopka v glavni stvari, da poveča svoje pokojninske pravice do najvišjega dovoljenega zneska prispevkov.
- 52 V zvezi s tem, čeprav ti odhodki izhajajo tudi iz članstva v odvetniški zbornici, v nasprotju z obveznimi prispevki zaradi takega članstva niso nujni. Zato niso nujni za opravljanje odvetniške dejavnosti v Nemčiji niti za prejetje dohodkov, obdavčljivih v Nemčiji.
- 53 Zato davčni zavezanec nerezident, kot je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, v zvezi z dodatnimi prispevki instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov ni v položaju, primerljivem s položajem davčnega zavezanca rezidenta.
- 54 Take ugotovitve ni mogoče izpodbiti s trditvijo, da bodo pokojnine, ki jih izplačuje institucija za pokojninsko zavarovanje odvetnikov, nekoč obdavčljive v Nemčiji. Ne glede na negotovost take prihodnje obdavčitve je dovolj opozoriti, da se spor o glavni stvari nanaša na obdavčitev dohodkov, nastalih z opravljanjem odvetniške dejavnosti tožeče stranke iz postopka v glavni stvari v Nemčiji, in da morajo biti odhodki, da bi jih bilo mogoče upoštevati v okviru take obdavčitve, neposredno povezani z dejavnostjo, s katero so bili ti dohodki ustvarjeni. Morebitna povezava z drugimi prihodnjimi dohodki v okviru preizkusa obstoja take neposredne povezave ni upoštevna.
- 55 Na tretjem mestu, glede zneskov, plačanih v okviru zasebnega pokojninskega zavarovanja, je treba ugotoviti, kot je navedlo predložitveno sodišče, da neposredna zveza med temi odhodki in odvetniško dejavnostjo, s katero so ustvarjeni obdavčljivi dohodki, ni razvidna.
- 56 Iz podobnih razlogov, kot so navedeni v točki 54 te sodbe, morebitna povezava z drugimi prihodnjimi dohodki ni upoštevna pri presoji obstoja neposredne povezave med zneski, plačanimi v okviru zasebnega pokojninskega zavarovanja, in dohodki, ustvarjenimi z dejavnostjo tožeče stranke iz postopka v glavni stvari v Nemčiji.
- 57 Zato je treba ugotoviti, da v zvezi z zneski, ki se plačajo v okviru zasebnega pokojninskega zavarovanja, davčni zavezanec nerezident, kot je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, ni v položaju, primerljivem s položajem davčnega zavezanca rezidenta.
- 58 Zato se je na razliko med položajem davčnih zavezancev rezidentov in položajem davčnih zavezancev nerezidentov mogoče utemeljeno sklicevati v primeru omejitve, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki izhaja iz neupoštevanja dodatnih prispevkov, plačanih instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov, in zneskov, plačanih v okviru zasebnega pokojninskega zavarovanja.

Upravičenost

- 59 Preučiti je še treba, ali je omejitev svobode ustanavljanja, ki izhaja iz neupoštevanja obveznih prispevkov, plačanih instituciji za pokojninsko zavarovanje odvetnikov sorazmerno z dohodki, obdavčenimi v Nemčiji, mogoče upravičiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu.
- 60 V zvezi s tem tožena stranka iz postopka v glavni stvari trdi, da je neupoštevanje teh prispevkov upravičeno s preudarki, povezanimi s tveganjem, da se odbijejo tudi v državah članicah, ki niso Zvezna republika Nemčija, kar bi za davčnega zavezanca pomenilo večkratno neupravičeno ugodnost. Po mnenju tožene stranke iz postopka v glavni stvari mora davčni zavezanec dokazati, da navedeni prispevki poleg tega niso privedli do davčnih ugodnosti v državi članici stalnega prebivališča tega davčnega zavezanca.
- 61 Vendar tožena stranka s tem, da se brez podrobnejših pojasnil sklicuje na to tveganje, Sodišču ne omogoča, da bi presodilo doseg tega argumenta, saj ni zatrjevano, da se z izvajanjem določb Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja in obdavčevanja zavarovalnih premij (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 (UL 2006, L 363, str. 129), ki je bila takrat v veljavi, ne bi bilo mogoče izogniti tej nevarnosti (glej tudi sodbo z dne 24. februarja 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 52).
- 62 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na postavljena vprašanja odgovoriti tako:
- člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero davčni zavezanec nerezident, ki je v tej državi članici davčni zavezanec za plačilo dohodnine v okviru omejene davčne obveznosti, od osnove za odmero dohodnine ne sme odbiti zneska obveznih prispevkov, plačanih instituciji za poklicno pokojninsko zavarovanje, sorazmerno z delom dohodkov, obdavčenih v tej državi članici, kadar so ti neposredno povezani z dejavnostjo, s katero je bil ta dohodek ustvarjen, medtem ko davčni zavezanec rezident, zavezan za plačilo dohodnine v okviru neomejene davčne obveznosti, take prispevke lahko odšteje od osnove za odmero dohodnine v mejah, ki jih določa nacionalno pravo, in
 - člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero davčni zavezanec nerezident, ki je v tej državi članici davčni zavezanec za plačilo dohodnine v okviru omejene davčne obveznosti, od osnove za odmero dohodnine ne more odbiti zneska dodatnih prispevkov, plačanih instituciji za poklicno pokojninsko zavarovanje, in zneska prispevkov, plačanih v okviru zasebnega pokojninskega zavarovanja, medtem ko davčni zavezanec rezident, zavezan za plačilo dohodnine v okviru neomejene davčne obveznosti, take prispevke lahko odbije od osnove za odmero dohodnine v mejah, ki jih določa nacionalno pravo.

Stroški

- 63 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero davčni zavezanec nerezident, ki je v tej državi članici davčni zavezanec za plačilo dohodnine v okviru omejene davčne obveznosti, od osnove za odmero dohodnine ne sme odbiti zneska obveznih prispevkov, plačanih instituciji za poklicno pokojninsko zavarovanje, sorazmerno z delom dohodkov, obdavčenih v tej državi članici, kadar so ti neposredno povezani z dejavnostjo, s katero je bil ta dohodek ustvarjen, medtem ko davčni zavezanec rezident, zavezan za plačilo dohodnine v okviru neomejene davčne obveznosti, take prispevke lahko odšteje od osnove za odmero dohodnine v mejah, ki jih določa nacionalno pravo.

Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero davčni zavezanec nerezident, ki je v tej državi članici davčni zavezanec za plačilo dohodnine v okviru omejene davčne obveznosti, od osnove za odmero dohodnine ne more odbiti zneska dodatnih prispevkov, plačanih instituciji za poklicno pokojninsko zavarovanje, in zneska prispevkov, plačanih v okviru zasebnega pokojninskega zavarovanja, medtem ko davčni zavezanec rezident, zavezan za plačilo dohodnine v okviru neomejene davčne obveznosti, take prispevke lahko odbije od osnove za odmero dohodnine v mejah, ki jih določa nacionalno pravo.

Podpisi