

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

6. prosince 2018(*)

„Řízení o předběžné otázce – Svoboda usazování – Přímé daně – Daň z příjmu – Odpověditelnost 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 v této věci bez stanoviska,

vydává tento

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, neposáhnou nezdanitelnou 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 kapitálu krytého důchodového zápatí [...]

[...]

(3) Výdaje na sociální zabezpečení uvedené v odst. 1 v bodě 2 druhé větě se zohlední 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 příjmu (§ 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 povodním řízení a předěžné otázky

8 Žalobce v povodním 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 povodním řízení plynuly z jeho činnosti v postavení „*Equity Partner*“ příjmy, které byly priznávány v jednotlivých členských státech v rámci postupu stanovení a rozdělení příjmu, přičemž toto řízení není předmětem sporu mezi účastníky povodního řízení. Z celosvětového čistého zisku, který byl žalobci v povodním řízení priznán 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 povodním řízení mimoto dalších příjmů. Předkládající soud uvádí, že žalobce v povodním řízení nelze považovat za osobu s neomezenou povinností k dani z příjmu v Německu v souladu s § 1 odst. 3 EStG 2008, jednak protože jeho celkové příjmy nepodléhají nejméně z 90 % dani z příjmu v Německu a jednak kvůli výši jeho nezdanitelných příjmů v Německu.

10 V roce 2008 byl žalobce v p?vodním ?ízení zapsán jako „evropský advokát“ na seznam E bruselské kancelá?e francouzské advokátní komory (Belgie) pod ozna?ením „*Rechtsanwalt* (Kolín nad Rýnem) se sídlem v Bruselu“. Pro p?sobení v tomto postavení musel být žalobce v p?vodním ?ízení zapsán v *Rechtsanwaltskammer Köln* (advokátní komora v Kolín? nad Rýnem, N?mecko) a musel být z tohoto titulu povinn? pojišt?n u *Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen* (organizace spravující systém sociálního zabezpe?ení advokát?, Severní Porýní-Vestfálsko, N?mecko, dále jen „systém sociálního zabezpe?ení advokát?“). V souladu s n?meckými právními p?edpisy týkajícími se systému zákonného d?chodového pojišt?ní jsou zam?stnanci a osoby samostatn? výd?le?n? ?inné v p?ípad? pojišt?ní v profesním systému sociálního zabezpe?ení osvobozeni od ú?asti na n?meckém systému zákonného d?chodového pojišt?ní, která je jinak povinná.

11 V roce 2008 zaplatil žalobce v p?vodním ?ízení do systému sociálního zabezpe?ení advokát? p?ísp?vek ve výši 16 453,32 eura, p?edstavující maximální možný p?ísp?vek. Tato ?ástka byla rozd?lena mezi povinné p?ísp?vky ve výši 12 656,40 eura a dobrovolné dopl?kové platby ve výši 3 796,92 eura. Krom? toho zaplatil žalobce v p?vodním ?ízení v N?mecku pojistné v rámci soukromého d?chodového pojišt?ní ve výši 3 696 eur.

12 V Belgii m?l žalobce v p?vodním ?ízení neomezenou povinnost k dani z p?íjm?. Podle údaj?, které uvedl p?edkládající soud, nem?ly platby do systému sociálního zabezpe?ení advokát? v N?mecku za následek snížení dan? odvedené v Belgii. Naproti tomu v rámci stanovení základu dan? z p?íjm? v Belgii bylo možné odpo?íst povinné platby do belgického zákonného systému sociálního zabezpe?ení.

13 V p?ípad? dan? z p?íjm? za rok 2008 podal žalobce v p?vodním ?ízení jakožto da?ový poplatník podléhající omezené povinnosti k dani, žalovanému v p?vodním ?ízení da?ové p?íznání, a požádal o odpo?et p?ísp?vk? zaplacených do systému sociálního zabezpe?ení advokát?, jakož i pojistiteli soukromého d?chodového pojišt?ní v N?mecku, jakožto p?edjímaných náklad? na dosažení p?íjmu na základ? § 22 bodu 1 t?etí v?ty EStG 2008, nebo podp?rn?, jakožto zvláštních výdaj? v souladu s § 10 odst. 1 bodu 2 tohoto zákona.

14 V rámci stanovení základu dan? z p?íjm? odmítl žalovaný v p?vodním ?ízení zohlednit uvedené p?ísp?vky pro ú?ely snížení dan? z d?vodu, že spadají do kategorie „zvláštní výdaje“, stanovené v § 10 EStG 2008. Odpo?et zvláštních výdaj? je p?itom na základ? § 50 odst. 1 t?etí v?ty EStG 2008 vylou?en v p?ípadech omezené povinnosti k dani. Podle žalovaného v p?vodním ?ízení navíc tyto výdaje nelze ode?íst jako výdaje na dosažení p?íjm? 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 p?vodním ?ízení proti tomuto odmítavému rozhodnutí zamítnuto, obrátil se žalobce v p?vodním ?ízení na *Finanzgericht Köln* (finan?ní soud v Kolín? nad Rýnem, N?mecko). ?ízení u tohoto soudu bylo p?erušeno až do ?ervence 2016 z d?vodu ?ízení o p?edb?žné otázce p?ed Soudním dvorem zahájeném ve v?ci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 24. února 2015, *Grünwald* (C?559/13, EU:C:2015:109), a ?ízení zahájeného p?ed *Bundesverfassungsgericht* (spolkový ústavní soud, N?mecko).

16 Poté, co m?l Bundesverfassungsgericht (spolkový ústavní soud) v podstat? za to, že nelze na ústavní úrovni kritizovat posouzení ze strany n?meckého zákonodárce výdaj? na zabezpe?ení ve stá?í jako zvláštních výdaj?, žalobce v p?vodním ?ízení nyní požaduje, aby jeho výdaje na zabezpe?ení ve stá?í byly odpo?teny jako zvláštní výdaje podle § 10 odst. 1 bodu 2 EStG 2008 ve lh?tách uvedených v odstavci 3 tohoto paragrafu a aby se § 50 odst. 1 t?etí v?ta tohoto zákona, která takový odpo?et vylučuje v??i da?ovým nerezident?m, neuplatnila z d?vodu rozporu s unijním právem.

17 P?edkládající soud poukazuje na to, že a?koli žalobce v p?vodním ?ízení dosáhl v?tšiny svých p?íjm? v N?mecku, má žalobce v p?vodním ?ízení v Belgii dostate?né p?íjmy na to, aby v ní mohla být jeho osobní situace zohledn?na.

18 P?edkládající soud si však klade otázku, zda výdaje na sociální zabezpe?ení dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, musí být kvalifikovány v unijním právu jako výdaje spojené s osobní nebo rodinnou situací da?ového poplatníka, nebo jako výdaje spojené s p?íjmy dosaženými v N?mecku.

19 Za t?chto okolností se Finanzgericht Koln (finan?ní soud v Kolín? nad Rýnem) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Brání ?lánek 49 SFEU ve spojení s ?lánkem 54 SFEU vnitrostátnímu ustanovení, podle n?hož povinné p?ísp?vky do profesního systému zabezpe?ení ve stá?í odvedené da?ovým nerezidentem (na základ? jeho ?lenství v advokátní komo?e v ?lenském stát?, které je z profesních d?vod? nezbytné pro výkon jeho ?innosti v n?kolika ?lenských státech) nejsou považovány za da?ov? odpo?itatelné pro ú?ely omezené povinnosti k dani z p?íjm?, zatímco v p?ípad? da?ového rezidenta s neomezenou da?ovou povinností vnitrostátní právo tuto odpo?ítatelnost do ur?ité výše umož?uje?

2) Brání ?lánek 49 SFEU ve spojení s ?lánkem 54 SFEU vnitrostátnímu ustanovení popsanému v první otázce, pokud da?ový poplatník vedle povinných p?ísp?vk? dobrovoln? platí i dopl?kové p?ísp?vky do profesního systému zabezpe?ení ve stá?í a ?lenský stát je nepovažuje za da?ov? odpo?itatelné, p?estože pozd?jší platby d?chodu mohou v daném stát? na základ? jeho práva podléhat dani i v p?ípad? omezené da?ové povinnosti?

3) Brání ?lánek 49 SFEU ve spojení s ?lánkem 54 SFEU vnitrostátnímu ustanovení popsanému v první otázce, pokud da?ový poplatník nezávisle na svém ?lenství v advokátní komo?e a p?ísp?vcích do profesního systému zabezpe?ení ve stá?í platí p?ísp?vky na soukromé d?chodového pojišt?ní a ?lenský stát je nepovažuje za da?ov? odpo?itatelné, p?estože pozd?jší platby d?chodu mohou v daném stát? na základ? jeho práva podléhat dani i v p?ípad? omezené da?ové povinnosti?“

K p?edb?žným otázkám

20 Podstatou otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba p?ezkoumat společn?, je, zda ?lánek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úprav? ?lenského státu, jako je právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení, podle které da?ový nerezident, podléhající v tomto ?lenském stát? dani z p?íjm? v rámci omezené povinnosti k dani, nem?že odpo?íst od základu dan? z p?íjm? výši povinných a dopl?kových p?ísp?vk? placených do profesního systému zabezpe?ení ve stá?í ani výši p?ísp?vk? placených v rámci soukromého d?chodového pojišt?ní, zatímco da?ový rezident podléhající dani z p?íjm? v rámci omezené povinnosti k dani m?že takové p?ísp?vky odpo?íst od základu dan? z p?íjmu, v rámci omezení stanovených vnitrostátním právem.

K existenci omezení ?látku 49 SFEU

21 ?lánek 49 SFEU zakotvuje odstranění omezení svobody usazování. Podle ustálené judikatury platí, že i když podle svého znění sm?ují ustanovení týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském ?lenském stát?, brání rovněž tomu, aby stát p?vodu bránil jednomu ze svých státních p?íslušník? nebo spole?nosti založené podle jeho právních p?edpis? v usazení v jiném ?lenském stát? (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 p?ekážku tomuto výkonu nebo jej ?iní mén? 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 p?ípad?, v souladu s vnitrostátní právní úpravou dot?enou v p?vodním ?ízení, mohou být náklady na zabezpečení ve stá?í, posuzované touto právní úpravou za zvláštní výdaje, odpoteny do určité výše od celkových p?íjm? da?ového rezidenta s neomezenou povinností k dani z p?íjm?. Takový odpotet umož?uje snížit zdanitelný p?íjem uvedeného da?ového poplatníka, a p?edstavuje proto da?ové zvýhodnění.

24 Naproti tomu da?oví nerezidenti, kte?í podléhají omezené povinnosti k dani, nemohou v N?mecku takový odpotet provést, a nemohou proto tohoto da?ového zvýhodnění využít.

25 Vzhledem k tomu, že je da?ové zacházení takto vyhrazené pro nerezidenty mén? výhodné, m?že odradit da?ového rezidenta usadit se v jiném ?lenském stát?, než je Spolková republika N?mecko, a p?edstavuje tudíž omezení, které je v zásad? zakázáno ustanoveními Smlouvy o svobod? usazování.

26 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že takové omezení lze p?ipustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivn? srovnatelné, anebo je od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu (rozsudek ze dne 17. ?ervence 2014, Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, bod 23). V takovém p?ípad? je však ještě t?eba, aby toto omezení bylo s to zaru?it dosažení cíle, jenž sleduje, a nep?ekračovalo 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 rezident? a nerezident? není v oblasti p?ímých daní zpravidla srovnatelná, nebo? p?íjem nerezidenta dosahovaný na území ?lenského státu je nej?astěji pouze ?ástí jeho celkových p?íjm? soust?edných do místa jeho bydlišt?, p?í?emž osobní da?ová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho p?íjm? a jeho osobní a rodinné situace, m?že být snáze posouzena v míst?, kde jsou soust?edny jeho osobní a majetkové zájmy, které zpravidla odpovídá místu jeho obvyklého bydlišt? (viz zejména rozsudky ze dne 31. března 2011, Schröder, C?450/09, EU:C:2011:198, bod 37, a ze dne 24. února 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, bod 25).

28 Také skute?nost, že ?lenský stát nep?iznává nerezident?m určitá da?ová zvýhodnění, která p?iznává rezident?m, není zpravidla diskriminací, a to vzhledem k objektivním rozdíl?m mezi situacemi rezident? a nerezident? jak z hlediska zdroje p?íjm?, tak osobní da?ové 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, Grünewald, 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, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 27), a proto členský stát, kde má bydliště, mu nemůže priznat 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:2015:406, bod 61, a ze dne 18. března 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 25).

30 Soudní dvůr ale rovněž rozhodl, že se stran výdaje přímo souvisejících s činností, 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, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 29).

31 V projednávaném případě vyplývá z vyjádření předkládajícího soudu, že žalobce v povodním řízení má v Belgii dostatečné příjmy umožňující zohlednit v ní jeho osobní a rodinnou situaci, aťkoli mu vzniká většina jeho příjmů v Německu.

32 Proto pokud jde o zohlednění výdaje na zabezpečení ve stáří v Německu, v takové situaci, jako je situace v povodním řízení, se takový nerezident, jako je žalobce v povodním řízení, nachází v situaci srovnatelné se situací rezidenta, pouze pokud lze uvedené výdaje na sociální zabezpečení i přes jejich posouzení vnitrostátním právem jako zvláštních výdaje považovat za výdaje přímo související s činností, z níž plynou příjmy zdanitelné v Německu ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 30 tohoto rozsudku (obdobně viz rozsudek ze dne 24. února 2015, Grünewald, 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. března 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, Grünewald, 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 povodním 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 povodním řízení, jakož i o vyjádření, která mu byla předložena, a jež předkládajícímu soudu umožní rozhodnout (viz zejména rozsudky ze dne 16. května 2013, Alakor Gabonatermel és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 31 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 24. února 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 32).

35 V projednávaném případě, pokud jde zprvu o povinné příspěvky placené do systému sociálního zabezpečení advokátů, ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že úst žalobce v povodním 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 povodním 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 omezené dani, tak v souladu s článkem 3 směrnice 98/5 v Belgii, v německém 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 předvodním řízení a německá vláda dovolávají.

39 Zprvée okolnost, které se dovolává jak žalovaný v předvodním 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 předvodním řízení nepokoušel, nezpochybňuje existenci přímé souvislosti mezi výdaji a činností, která vedla ke vzniku příjmů.

40 Zprvée okolnost, že žalobce v předvodním 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 předvodním řízení před Soudním dvorem zpochybnil - spíše prokazuje, že činnost advokáta dotčená ve věci v předvodním řízení s sebou obvykle nese tento druh výdajů.

41 Z druhé okolnost, že se žalobce v předvodním 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 německém 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 neodlučitelný 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, Grünwald, 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 předvodním řízení a německá vláda, podle které příspěvky dotčené v předvodním řízení měly za hlavní cíl nikoliv advokátní činnost v Německu, ale získání nároku na zajištění živobytí ve stáří, což podle nich prokazuje jejich vazba na osobní a rodinnou situaci daňového poplatníka, nezpůsobuje rozdílnou kvalifikaci souvislosti mezi vynaloženými výdaji a příjmy dotčenými v předvodním řízení, jelikož uvedené výdaje jsou objektivně nezbytné k dosažení těchto příjmů.

44 Konečně situace dotčená v předvodním 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 odpůvku na doplňkové zdravotní a důchodové pojištění, placené v německém státě zamětnání, nemohou být přeneseny na problematiku zohlednění povinných příspěvků do systému profesního sociálního zabezpečení v německém 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 úhradami, která vedla ke vzniku zdanitelných příjmů.

45 Je tedy třeba konstatovat, že povinné příspěvky placené do systému sociálního zabezpečení advokátů mají přímou souvislost s úhradami, 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 povodním řízení mohl vykonávat úhradu 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 povodním řízení vykonával úhradu rovněž v jiných státech, aniž bylo upřesněno, zda se jedná o jiné členské státy a zda byla úhrada vykonávána v postavení *Rechtsanwalt*.

47 V důsledku toho povinné příspěvky placené do systému sociálního zabezpečení advokátů mají rovněž přímou souvislost s úhradami, z nichž 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 povodním 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 úhrady.

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 povodním 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 povodním 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 povodním 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 povodním řízení týká zdanění příjmů vytvořených vykonáváním advokátní úhrady žalobce v povodním řízení v Německu a k tomu, aby mohly být v rámci tohoto zdanění výdaje zohledněny, musí tyto výdaje přímo souviset s úhradami, ze kterých 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, stejný jako to shledal předkládající soud, že příma souvislost mezi tímto výdaji a činnostmi 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 činnostmi žalobce v pracovním 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 pracovním řízení, v situaci srovnatelné se situací daňového rezidenta.

58 V důsledku toho se lze plně dovolávat rozdílné situace daňových rezidentů a daňových nerezidentů v případě takového omezení, jako je omezení dotčené v pracovním řízení, které pramení z odmítnutí zohlednit doplňující příspěvky do systému sociálního zabezpečení advokátů a částky placené v rámci soukromého důchodového pojištění.

K odvodnění

59 Dále je třeba přezkoumat, zda omezení svobody usazování vyplývající z odmítnutí zohlednit povinné příspěvky do systému sociálního zabezpečení advokátů, které odpovídají podílu příjmů podléhajících dani z příjmu v Německu, může být odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.

60 V tomto ohledu žalovaná v pracovním řízení tvrdí, že odmítnutí zohlednit tyto příspěvky je odvodněno úvahami spojenými s rizikem, že budou odpoteny i v jiných členských státech, než je Spolková republika Německo, což by poskytlo daňovému poplatníkovi neoprávněnou vícenásobnou výhodu. Podle žalované v pracovním 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 pracovním 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 (Ú. v. st. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 2006/98/ES, ze dne 20. listopadu 2006 (Ú. v. st. 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.

* Jednací jazyk: němčina.