

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

6. prosinca 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana – Izravno oporezivanje – Porez na dohodak – Odbitak od poreza doprinosa uplaćenih strukovnoj ustanovi za mirovinsko osiguranje i privatnom mirovinskom osiguranju – Isključenje za nerezidente”

U predmetu C-480/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka), odlukom od 3. kolovoza 2017., koju je Sud zaprimio 9. kolovoza 2017., u postupku

Frank Montag

protiv

Finanzamt Köln-Mitte,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik osmog vijeća, u svojstvu predsjednika desetog vijeća, E. Levits (izvjestitelj) i L. Bay Larsen, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 12. srpnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za F. Montaga, S. Eilers i S. Lehmann, *Rechtsanwälte*,
- za Finanzamt Köln-Mitte, M. Plützer, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels, M. Wasmeier i B.-R. Killmann, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Franka Montaga i Finanzamta Köln-Mitte (porezna

uprava u Kölnu-Mitte, Njemačka), u vezi s odbijanjem uzimanja u obzir doprinosa uplaćenih strukovnoj ustanovi za mirovinsko osiguranje i privatnom mirovinskom osiguranju, kao izvanrednih troškova, kako bi se umanjio porez u sklopu ograničene porezne obveze u Njemačkoj.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva 98/5/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 16. veljače 1998. o olakšavanju stalnog obavljanja odvjetničke djelatnosti u državi članici različitoj od one u kojoj je stečena kvalifikacija (SL 1998., L 77, str. 36.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 9., str. 65.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2006/100/EZ od 20. studenoga 2006. (SL 2006., L 363, str. 141.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 3., str. 116.; u daljnjem tekstu: Direktiva 98/5), u uvodnoj izjavi 12. predviđa da odvjetnik upisan u državi članici primateljici pod stručnim nazivom iz matične zemlje mora ostati upisan kod nadležnog tijela matične zemlje ako želi zadržati status odvjetnika i biti obuhvaćen tom direktivom.

4 Stavci 1. i 2. članka 3. Direktive 98/5 glase kako slijedi:

„1. Odvjetnik koji želi obavljati djelatnost u državi članici različitoj od one u kojoj je stekao stručnu kvalifikaciju upisuje se kod nadležnog tijela te države.

2. Nadležno tijelo u državi primateljici upisat će odvjetnika po predloženju potvrde kojom se potvrđuje njegov upis kod nadležnog tijela u matičnoj državi članici. Navedeno tijelo može tražiti da potvrda izdana od nadležnog tijela matične države članice ne smije biti starija od tri mjeseca u trenutku podnošenja. Navedeno tijelo će o upisu izvijestiti nadležno tijelo matične države članice upisa.”

Njemačko pravo

5 Članak 1. Einkommensteuergesetzes (Zakon o porezu na dohodak), u verziji iz poreznog zakona za 2008. od 20. prosinca 2007. (BGBl. 2007 I, str. 3150.; u daljnjem tekstu: EStG za 2008.), predviđa:

„(1) Fizičke osobe koje imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u Njemačkoj imaju neograničenu obvezu plaćanja poreza na dohodak. [...]

[...]

(3) Na zahtjev, fizičke osobe koje nemaju ni prebivalište ni uobičajeno boravište u Njemačkoj također se smatraju neograničenim obveznicima plaćanja poreza na dohodak u mjeri u kojoj primaju nacionalne dohotke u smislu članka 49. To vrijedi samo kada su u kalendarskoj godini njihovi dohoci podvrgnuti najmanje 90 % njemačkom porezu na dohodak ili kada njihovi dohoci koji nisu podvrgnuti njemačkom porezu na dohodak ne prelaze neoporezivi odbitak u skladu s člankom 32.a stavkom 1. drugom rečenicom točkom 1.; [...]

(4) Fizičke osobe koje nemaju ni prebivalište ni uobičajeno boravište u Njemačkoj, uz iznimku iz stavaka 2. i 3. te članka 1.a, ograničeno su podvrgnute porezu na dohodak, ako ostvaruju nacionalne dohotke u smislu članka 49.”

6 Članak 10. EStG-a za 2008., naslovljen „Izvanredni troškovi”, određuje:

„(1) Ako nije riječ o operativnim ili poslovnim troškovima ili ako se na taj način ne tretiraju, sljedeći troškovi izvanredne su naravi:

[...]

(2) a) doprinosi [...] strukovnim ustanovama za mirovinsko osiguranje koje pružaju usluge usporedive s onima zakonskih mirovinskih sustava;

b) doprinosi poreznog obveznika za privatno mirovinsko osiguranje [...]

[...]

(3) Troškovi osiguranja iz stavka 1. točke 2. druge rečenice uzimaju se u obzir do iznosa od 20 000 eura [...]"

7 Članak 50. EStG-a za 2008., naslovljen „Posebne odredbe o poreznim obveznicima s ograničenom poreznom obvezom”, u stavku 1. propisuje:

„Porezni obveznici s ograničenom poreznom obvezom mogu odbiti operativne troškove (članak 4. stavci 4. do 8.) ili poslovne troškove (članak 9.) samo u onoj mjeri u kojoj su oni ekonomski vezani uz dohotke ostvarene na njemačkom državnom području. [...] članci [...] 10. [...] se ne primjenjuju. [...]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

8 Tijekom 2008. godine tužitelj u glavnom postupku, njemački državljanin, imao je prebivalište u Belgiji, gdje je bio zaposlen kao odvjetnik u međunarodnom odvjetničkom uredu koji ima pravni oblik *Limited Liability Partnershipa* (LLP, društvo osoba engleskog prava) i u kojem je imao udjele u smislu prava društava.

9 Tužitelj u glavnom postupku od svoje je djelatnosti kao „*Equity Partner*” ostvarivao dohotke u različitim državama u okviru postupka utvrđivanja i raspodjele, što nije sporno među strankama u glavnom postupku. Od ukupno ostvarenog neto dohotka koji je pripisan tužitelju u glavnom postupku u okviru njegova sudjelovanja u LLP-u i njegova djelovanja za to društvo, oko 54 % ostvareno je u Njemačkoj, 6,3 % u Belgiji, a ostatak u drugim državama. Tijekom 2008. godine tužitelj u glavnom postupku ostvario je i druge dohotke. Sud koji je uputio zahtjev ističe da se ne može smatrati da je tužitelj u glavnom postupku imao neograničenu obvezu plaćanja poreza na dohodak u Njemačkoj na temelju članka 1. stavka 3. EStG-a za 2008., s jedne strane, zbog okolnosti da njegov ukupan dohodak nije podvrgnut najmanje 90 % porezu na dohodak u Njemačkoj i, s druge strane, zbog iznosa njegovih dohodaka koji ne podliježu poreznoj obvezi u Njemačkoj.

10 Tijekom 2008. godine tužitelj u glavnom postupku bio je upisan kao „europski odvjetnik” na popisu E francuske odvjetničke komore u Bruxellesu (Belgija) i imao je naziv „*Rechtsanwalt* (Köln) sa sjedištem u Bruxellesu”. Za obavljanje te funkcije potrebno je da tužitelj u glavnom postupku bude upisan u *Rechtsanwaltskammer Köln* (Odvjetnička komora u Kölnu, Njemačka) te je po toj osnovi morao biti obvezno osiguran kod *Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen* (odvjetnički mirovinski fond Sjeverne Rajne i Vestfalije, Njemačka, u daljnjem tekstu: odvjetnički mirovinski fond). U skladu s njemačkim zakonodavstvom o obveznom mirovinskom osiguranju, u slučaju osiguranja u strukovnoj ustanovi za mirovinsko osiguranje, zaposlenici i samozaposlene osobe izuzeti su od opće obveze, koja postoji za druge, osigurati se u njemačkom obveznom mirovinskom sustavu.

11 Tijekom 2008. godine tužitelj u glavnom postupku uplatio je odvjetničkom mirovinskom fondu doprinose u iznosu od 16 453,32 eura, što predstavlja najviši doprinos koji se može uplatiti. Taj iznos dijeli se na obvezne doprinose u visini od 12 656,40 eura i dodatne dobrovoljne uplate u iznosu od 3796,92 eura. Usto, tužitelj u glavnom postupku plaćao je premije privatnom mirovinskom osiguranju u Njemačkoj u visini od 3696 eura.

12 Tužitelj u glavnom postupku imao je neograničenu obvezu plaćanja poreza na dohodak u Belgiji. Prema njegovim navodima, koje je ponovio sud koji je uputio zahtjev, uplate izvršene odvjetničkom mirovinskom fondu u Njemačkoj nisu dovele do smanjenja poreza u Belgiji. S druge strane, u okviru utvrđivanja porezne osnovice u Belgiji mogla su se odbiti obvezna plaćanja u belgijski sustav obveznog socijalnog osiguranja.

13 Na temelju poreza na dohodak za 2008. godinu, tužitelj u glavnom postupku podnio je tuženiku u glavnom postupku poreznu prijavu u svojstvu poreznog obveznika koji ima ograničenu poreznu obvezu i zatražio je odbitak doprinosa uplaćenih odvjetničkom mirovinskom fondu i privatnom mirovinskom osiguranju u Njemačkoj kao unaprijed plaćenih poslovnih troškova u skladu s člankom 22. točkom 1. trećom rečenicom EStG-a za 2008. ili, podredno, kao izvanrednih troškova u skladu s člankom 10. stavkom 1. točkom 2. tog zakona.

14 U okviru određivanja osnovice poreza na dohodak, tuženik u glavnom postupku odbio je uzeti u obzir navedene doprinose za umanjenje poreza jer spadaju u kategoriju „izvanrednih troškova” iz članka 10. EStG-a za 2008. Prema njegovu mišljenju, odbitak izvanrednih troškova isključen je u slučaju ograničene porezne obveze na temelju članka 50. stavka 1. treće rečenice EStG-a za 2008. Prema mišljenju tuženika u glavnom postupku, ti troškovi ne mogu se, osim toga, odbiti kao poslovni troškovi, predviđeni člankom 9. tog zakona, ni kao operativni troškovi iz članka 4. stavka 4. navedenog zakona.

15 Budući da prigovor koji je tužitelj u glavnom postupku podnio protiv tog odbijanja nije prihvaćen, on je podnio tužbu pred Finanzgerichtom Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka). Postupak pred tim sudom prekinut je do srpnja 2016. zbog prethodnog postupka pokrenutog pred Sudom u predmetu u kojem je donesena presuda od 24. veljače 2015., Grünwald (C-559/13, EU:C:2015:109) i postupka pokrenutog pred Bundesverfassungsgerichtom (Savezni ustavni sud, Njemačka).

16 Budući da je Bundesverfassungsgericht (Savezni ustavni sud) u biti smatrao da se stav njemačkog zakonodavca o troškovima mirovinskog osiguranja kao izvanrednim troškovima ne može kritizirati na ustavnoj razini, tužitelj u glavnom postupku zahtijevao je da se troškovi mirovinskog osiguranja odbiju kao izvanredni troškovi u skladu s člankom 10. stavkom 1. točkom 2. EStG-a za 2008., u okviru ograničenja predviđenih u stavku 3. tog članka, i da se članak 50. stavak 1. treća rečenica tog zakona, koji isključuje takav odbitak u odnosu na nerezidentne porezne obveznike, ne primijeni jer je u suprotnosti s pravom Unije.

17 Sud koji je uputio zahtjev ističe da tužitelj u glavnom postupku, iako ostvaruje veći dio svojih dohodaka u Njemačkoj, u Belgiji raspolaže s dovoljno dohotka da bi se njegova osobna situacija ondje mogla uzeti u obzir.

18 Međutim, taj se sud pita treba li troškove mirovinskog osiguranja o kojima je riječ u glavnom postupku kvalificirati u pravu Unije kao troškove povezane s osobnom ili obiteljskom situacijom poreznog obveznika ili kao troškove koji su povezani s dohocima ostvarenima u Njemačkoj.

19 U tim je okolnostima Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se članku 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a propis države članice u skladu s kojim se obvezni doprinosi nerezidentnog poreznog obveznika strukovnoj ustanovi za mirovinsko osiguranje (koji se temelje na njegovu članstvu u odvjetničkoj komori u državi članici koje je zbog strukovnih razloga nužno u odnosu na njegovu djelatnost koju obavlja u više država članica) u okviru ograničene porezne obveze ne uzimaju u obzir u svrhu smanjenja dohotka, dok se rezidentnim poreznim obveznicima u okviru neograničene porezne obveze u skladu s nacionalnim pravom odobrava odbitak ograničenog iznosa od dohotka?

2. Protivi li se članku 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a propis opisan u prvom pitanju ako porezni obveznik povrh svojih obveznih doprinosa plaća i – dobrovoljne – dodatne doprinose strukovnoj ustanovi za mirovinsko osiguranje i država članica ih ne uzima u obzir u svrhu smanjenja dohotka iako bi kasnije isplate mirovine u toj državi članici u skladu s nacionalnim pravom možda podlijegale oporezivanju i u okviru ograničene porezne obveze?

3. Protivi li se članku 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a propis opisan u prvom pitanju ako porezni obveznik neovisno o svojem upisu u odvjetničku komoru i doprinosima strukovnoj ustanovi za mirovinsko osiguranje plaća doprinose u okviru dobrovoljno sklopljenog privatnog mirovinskog osiguranja i država članica ih ne uzima u obzir u svrhu smanjenja dohotka iako bi kasnije isplate mirovine u toj državi članici u skladu s nacionalnim pravom možda podlijegale oporezivanju i u okviru ograničene porezne obveze?”

O prethodnim pitanjima

20 Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, u skladu s kojim nerezidentni porezni obveznik koji je u toj državi članici obveznik poreza na dohodak u sklopu ograničene porezne obveze ne može odbiti od osnovice poreza na dohodak iznos obveznih i dodatnih doprinosa plaćenih strukovnoj ustanovi za mirovinsko osiguranje i doprinosa plaćenih u okviru privatnog mirovinskog osiguranja, iako rezidentni obveznik poreza na dohodak u okviru neograničene porezne obveze može odbiti te doprinose od osnovice poreza na dohodak, unutar granica predviđenih u nacionalnom pravu.

Postojanje ograničenja iz članka 49. UFEU-a

21 Člankom 49. UFEU-a nalaže se ukidanje ograničenja slobode poslovnog nastana. Ustaljena je sudska praksa da, iako prema svojem izričaju odredbe UFEU-a o slobodi poslovnog nastana imaju za cilj osigurati pogodnost nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one također zabranjuju da država članica podrijetla jednom od svojih državljana ili trgovačkih društava koja su osnovana u skladu s njezinim pravom spriježi zasnivanje poslovnog nastana u drugoj državi članici (vidjeti u tom smislu presude od 13. travnja 2000., Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, t. 28. i navedenu sudsku praksu; od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, t. 42. i od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

22 Također prema ustaljenoj sudskoj praksi ograničenjima slobode poslovnog nastana smatraju se sve mjere koje zabranjuju, ometaju ili umanjuju privlačnost korištenja tom slobodom (presuda od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 36. i navedena sudska praksa).

23 U ovom slu?aju, u skladu s nacionalnim zakonodavstvom o kojem je rije? u glavnom postupku, troškovi mirovinskog osiguranja, koje to zakonodavstvo smatra izvanrednim troškovima, mogu se odbiti u ograni?enom opsegu od ukupnog iznosa dohodaka rezidentnog poreznog obveznika koji ima neograni?enu obvezu pla?anja poreza na dohodak. Takav odbitak omogu?uje smanjenje oporezivog dohotka navedenog poreznog obveznika i stoga predstavlja poreznu pogodnost.

24 Suprotno tomu, nerezidentni porezni obveznici koji imaju ograni?enu poreznu obvezu ne mogu izvršiti takav odbitak u Njema?koj i stoga ne mogu imati koristi od te porezne pogodnosti.

25 Budu?i da je porezni tretman predvi?en za nerezidente manje povoljan, vjerojatno je da ?e odvratiti rezidentnog poreznog obveznika od toga da se nastani u drugoj državi ?lanici razli?itoj od Savezne Republike Njema?ke i, prema tome, predstavlja ograni?enje koje je u na?elu zabranjeno odredbama Ugovora koje se odnose na slobodu poslovnog nastana.

26 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je takvo ograni?enje dopušteno samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdano nekim važnim razlogom u op?em interesu (presuda od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 23.). Nadalje, u potonjem slu?aju još je potrebno da ograni?enje bude prikladno za osiguravanje ostvarenja zadanog cilja i da ne prekora?uje ono što je nužno za njegovo postizanje (presuda od 20. prosinca 2017., Deister Holding i Juhler Holding, C-504/16 i C-613/16, EU:C:2017:1009, t. 91. i navedena sudska praksa).

Usporedivost

27 Ustaljena je sudska praksa da u podru?ju izravnog oporezivanja situacije rezidenata i nerezidenata op?enito nisu usporedive, s obzirom na to da dohodak koji nerezident ostvari na državnom podru?ju jedne države ?lanice naj?eš?e predstavlja tek dio njegova sveukupnog dohotka, centraliziranog u mjestu njegova boravišta, te da se osobna sposobnost nerezidenta da pla?a porez, koja proizlazi iz ura?unavanja svih prihoda i njegove osobne i obiteljske situacije, može lakše ocijeniti u mjestu u kojem je središte njegovih osobnih i imovinskih interesa, što u pravilu odgovara njegovu uobi?ajenom boravištu (vidjeti osobito presude od 31. ožujka 2011., Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, t. 37. i od 24. velja?e 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 25.).

28 Tako?er, ?injenica da država ?lanica ne priznaje nerezidentima odre?ene porezne prednosti koje priznaje rezidentima nije, kao op?e pravilo, diskriminiraju?a, uzevši u obzir objektivne razlike koje postoje izme?u situacije rezidenata i nerezidenata, kako s gledišta izvora dohotka tako i osobne sposobnosti pla?anja poreza ili obiteljske i osobne situacije (vidjeti osobito presude od 31. ožujka 2011., Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, t. 38. i od 24. velja?e 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 26.).

29 Me?utim, stvar je potpuno druk?ija, s jedne strane, u slu?aju u kojem nerezident ne ostvaruje znatan dohodak u državi ?lanici svojeg boravišta i ve?inu oporezivog dohotka stje?e djelatnoš?u koju obavlja u drugoj državi ?lanici (presuda od 24. velja?e 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 27.), slijedom ?ega mu država ?lanica boravišta nije u mogu?nosti priznati pogodnosti koje su rezultat uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije (vidjeti osobito presude od 14. velja?e 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 36.; od 16. listopada 2008., Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, t. 61. i od 18. lipnja 2015., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, t. 25.).

30 S druge strane, Sud je tako?er, što se ti?e troškova izravno povezanih s djelatnoš?u kojom

se ostvaruje oporezivi dohodak u državi članici, presudio da se rezidenti te države članice i nerezidenti nalaze u usporedivoj situaciji (vidjeti osobito presude od 31. ožujka 2011., Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, t. 40. i navedenu sudsku praksu i od 24. veljače 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 29.).

31 U ovom slučaju iz očitovanja suda koji je uputio zahtjev proizlazi da tužitelj u glavnom postupku, iako ostvaruje veći dio svojih dohodaka u Njemačkoj, u Belgiji raspolaže s dovoljno dohotka da bi se njegova osobna situacija ondje mogla uzeti u obzir.

32 Posljedično, što se tiče uzimanja u obzir troškova mirovinskog osiguranja u Njemačkoj, u situaciji kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, nerezident, poput tužitelja u glavnom postupku, nalazi se u usporedivoj situaciji sa situacijom rezidenta samo ako se, unatoč njihovoj kvalifikaciji u unutarnjem pravu kao izvanrednih troškova, navedeni troškovi mirovinskog osiguranja trebaju smatrati troškovima izravno vezanima uz djelatnost kojom su ostvareni dohoci oporezivi u Njemačkoj, u smislu sudske prakse navedene u točki 30. ove presude (vidjeti prema analogiji presudu od 24. veljače 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 31.).

33 U skladu sa sudskom praksom Suda, stoga su u izravnoj vezi s djelatnošću kojom su ostvareni oporezivi dohoci troškovi koji su nastali tom djelatnošću i koji su, dakle, nužni za njezino obavljanje (vidjeti u tom smislu presude od 12. lipnja 2003., Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, t. 9. i 27.; od 15. veljače 2007., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, t. 25. i od 24. veljače 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 30.).

34 Valja podsjetiti na to da je na kraju na nacionalnom sudu, koji je jedini nadležan za ocjenu činjenica u pitanju u glavnom postupku i tumačenje nacionalnog zakonodavstva, da utvrdi je li to slučaj. Međutim, u okviru prethodnog postupka Sud, koji nacionalnom sudu treba dati korisne odgovore, ipak je ovlašten dati naznake koje proizlaze iz spisa glavnog postupka kao i očitovanja koja su mu podnesena, a koji mogu sudu koji je uputio zahtjev omogućiti odlučivanje (vidjeti osobito presude od 16. svibnja 2013., Alakor Gabonatermel és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, t. 31. i navedenu sudsku praksu i od 24. veljače 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 32.).

35 U ovom slučaju, što se tiče, kao prvo, obveznih doprinosa uplaćenih odvjetničkom mirovinskom fondu, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je tužitelj u glavnom postupku bio obvezno osiguran u toj ustanovi i morao je plaćati te doprinose na temelju svojeg upisa u odvjetničku komoru u Kölnu.

36 Međutim, kao što to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, taj je upis obavezan kako bi tužitelj u glavnom postupku mogao obavljati djelatnost u svojstvu *Rechtsanwalta*, kako u Njemačkoj – gdje ostvaruje znatan dio svojih profesionalnih dohodaka i u kojoj mu se ti dohoci oporezuju na temelju ograničene porezne obveze – tako i, u skladu s člankom 3. Direktive 98/5, u Belgiji, državi članici u kojoj ima poslovni nastan i u kojoj boravi.

37 Stoga valja zaključiti da su troškovi obveznih doprinosa plaćenih odvjetničkom mirovinskom fondu učinjeni jer je upis u odvjetničku komoru bio nužan za obavljanje djelatnosti kojom su ostvareni oporezivi dohoci. Te troškove treba smatrati nastalima tom djelatnošću i stoga nužnima za njezino obavljanje.

38 Ta ocjena ne može se dovesti u pitanje argumentima koje su u tom pogledu naveli tuženik u glavnom postupku i njemačka vlada.

39 Najprije, okolnost na koju se pozivaju tuženik u glavnom postupku i njemačka vlada, prema kojoj, u skladu sa statutom odvjetničkog mirovinskog fonda, pod određenim uvjetima postoji

mogućnost oslobođenja od obveznog plaćanja u toj ustanovi, što tužitelj u glavnom postupku nije nastojao postići, ne dovodi u pitanje postojanje izravne veze između troškova i djelatnosti kojom su ostvareni dohoci.

40 Naime, s jedne strane, okolnost da bi tužitelj u glavnom postupku morao poduzeti posebne korake kako bi izbjegao plaćanje doprinosa toj ustanovi, pod uvjetom da je to bilo moguće, što je tužitelj u glavnom postupku osporio pred Sudom, više upućuje na to da odvjetnička djelatnost o kojoj je riječ u glavnom postupku uobičajeno pretpostavlja takve troškove.

41 S druge strane, okolnost da je tužitelj u glavnom postupku eventualno mogao izbjeći navedene troškove ne može utjecati na njihovu kvalifikaciju. Naime, postojanje izravne veze, u smislu sudske prakse navedene u točki 33. ove presude, ne zahtijeva da je trošak neizbježan. Dakle, izravna veza bila je priznata u pogledu troškova poreznog savjetovanja koji su nastali za potrebe ispunjavanja porezne prijave, pri čemu obveza podnošenja takve prijave proizlazi iz činjenice ostvarivanja dohotka u predmetnoj državi članici (presuda od 6. srpnja 2006., Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, t. 22.).

42 Postojanje izravne veze, u smislu sudske prakse navedene u točki 33. ove presude, proizlazi iz činjenice da je trošak neraskidivo povezan s djelatnošću koja stvara oporezive dohotke (presude od 31. ožujka 2011., Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, t. 43. i od 24. veljače 2015., Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 36.). Međutim, kao što je to istaknuto u točki 37. ove presude, plaćanje doprinosa odvjetničkoj mirovinskom fondu potrebno je za članstvo u odvjetničkoj komori, koje je opet potrebno za obavljanje djelatnosti kojom se ostvaruju oporezivi dohoci.

43 Nadalje, okolnost na koju se pozivaju tuženik u glavnom postupku i njemačka vlada – prema kojoj glavni cilj doprinosa o kojima je riječ u glavnom postupku nije bila odvjetnička djelatnost u Njemačkoj, već stjecanje prava s ciljem osiguravanja sredstava za život u starosti, čime se dokazuje njihova veza s osobnom i obiteljskom situacijom poreznog obveznika – ne dovodi do različite kvalifikacije veze koja postoji između nastalih troškova i dohodaka o kojima je riječ u glavnom postupku, u mjeri u kojoj su ti troškovi objektivno potrebni za stjecanje tih dohodaka.

44 Naposljetku, situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku razlikuje se od one u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2017., Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488) i razmatranja koja je Sud iznio u toj presudi – u odnosu na odbijanje pogodnosti rezidentnom poreznom obvezniku koje proizlaze iz uzimanja u obzir njegove osobne i obiteljske situacije u obliku odbitka doprinosa za dodatno zdravstveno i mirovinsko osiguranje uplaćenih u njegovoj državi članici zaposlenja – ne mogu se prenijeti na pitanje uzimanja u obzir u državi članici u kojoj se ta djelatnost obavlja obveznih doprinosa za strukovnu ustanovu za mirovinsko osiguranje. Naime, u predmetu u kojem je donesena ta presuda nije bilo potrebno razmatrati pitanje izravne povezanosti između troškova u obliku doprinosa za mirovinsko osiguranje i djelatnosti kojom su ostvareni oporezivi dohoci.

45 Stoga valja utvrditi da su obvezni doprinosi koji su uplaćeni odvjetničkoj mirovinskom fondu izravno povezani s djelatnošću kojom se ostvaruju oporezivi dohoci u Njemačkoj.

46 Važno je, međutim, u tom pogledu napomenuti, kao što je to navedeno u točki 36. ove presude, da je upis u odvjetničku komoru u Kölnu bio nužan kako bi tužitelj u glavnom postupku mogao raditi u statusu *Rechtsanwalta* ne samo u Njemačkoj nego i u Belgiji. Osim toga, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je tužitelj u glavnom postupku također radio u drugim državama a da pritom nije pojašnjeno je li se radilo o drugim državama članicama te je li radio u statusu *Rechtsanwalta*.

- 47 Stoga su obvezni doprinosi plaćeni odvjetnikom mirovinskom fondu izravno povezani s djelatnošću u kojoj se ostvaruje oporezivi dohodak u Belgiji, a možda i u drugim državama članicama.
- 48 Međutim, za razliku od dohodaka rezidentnog poreznog obveznika koji u Njemačkoj podliježe neograničenoj poreznoj obvezi, nerezidentni porezni obveznik u toj državi članici ima tek ograničenu poreznu obvezu na dohotke ostvarene u toj državi.
- 49 Iz toga slijedi da u pogledu doprinosa plaćenih odvjetnikom mirovinskom fondu situaciju nerezidentnog poreznog obveznika, poput tužitelja u glavnom postupku, treba smatrati usporedivom sa situacijom rezidentnog poreznog obveznika, što se tiče dijela uplaćenih doprinosa koji razmjerno odgovara dijelu koji dohodi oporezivi u Njemačkoj zauzimaju u ukupnim prihodima ostvarenima od te djelatnosti.
- 50 Stoga se ne može valjano pozvati na razliku između situacije rezidentnih poreznih obveznika i nerezidentnih poreznih obveznika u slučaju ograničenja poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koje proizlazi iz odbijanja uzimanja u obzir obveznih doprinosa plaćenih odvjetnikom mirovinskom fondu u odgovarajućem omjeru udjela dohodaka koji su oporezivi u Njemačkoj.
- 51 Što se tiče, kao drugo, dobrovoljnih doprinosa odvjetnikom mirovinskom fondu, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se ti troškovi temelje na slobodnoj odluci tužitelja u glavnom postupku da poveća svoja mirovinska prava razmjerno najvišem dopuštenom iznosom doprinosa.
- 52 U tom pogledu navedeni troškovi – iako je točno da također proizlaze iz članstva u odvjetničkoj komori – nisu, za razliku od obveznih doprinosa, nužni za to članstvo. Oni stoga nisu potrebni za obavljanje odvjetničke djelatnosti u Njemačkoj ni za ostvarivanje prihoda oporezivih u Njemačkoj.
- 53 Stoga se u pogledu dodatnih doprinosa odvjetnikom mirovinskom fondu nerezidentni porezni obveznik, poput tužitelja u glavnom postupku, ne nalazi u situaciji koja je usporediva s onom rezidentnog poreznog obveznika.
- 54 Takvo utvrđenje ne može se dovesti u pitanje tvrdnjom prema kojoj će se mirovine koje isplaćuje odvjetnički mirovinski fond jednog dana oporezivati u Njemačkoj. Ne uzimajući u obzir neizvjestan karakter takvog budućeg oporezivanja, dovoljno je podsjetiti na to da se spor u glavnom postupku odnosi na oporezivanje dohodaka nastalih obavljanjem u Njemačkoj odvjetničke djelatnosti tužitelja u glavnom postupku i da, kako bi mogli biti uzeti u obzir u okviru tog oporezivanja, troškovi moraju biti izravno povezani s djelatnošću u kojoj su ostvareni ti dohoci. Moguća povezanost s drugim budućim dohocima nije relevantna u okviru ispitivanja postojanja takve izravne veze.
- 55 Kao treće, što se tiče iznosa plaćenih u okviru privatnog mirovinskog osiguranja, valja smatrati, poput suda koji je uputio zahtjev, da izravna povezanost između tih troškova i odvjetničke djelatnosti kojom su ostvareni oporezivi dohoci nije vidljiva.
- 56 Zbog razloga sličnih onima iz točke 54. ove presude, moguća veza s drugim budućim dohocima nije relevantna prilikom ocjene postojanja izravne veze između uplaćenih iznosa u okviru privatnog mirovinskog osiguranja i dohodaka od djelatnosti u Njemačkoj tužitelja u glavnom postupku.
- 57 Stoga valja utvrditi da se u pogledu iznosa plaćenih u okviru privatnog mirovinskog

osiguranja nerezidentni porezni obveznik, poput tužitelja u glavnom postupku, ne nalazi u situaciji koja je usporediva s onom rezidentnog poreznog obveznika.

58 Posljedično se može valjano pozvati na razliku između u situacije rezidentnih poreznih obveznika i nerezidentnih poreznih obveznika u slučaju ograničenja poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koje proizlazi iz odbijanja uzimanja u obzir dodatnih doprinosa odvjetničkom mirovinskom fondu i iznosa plaćenih u okviru privatnog mirovinskog osiguranja

Opravdanost

59 Potrebno je još ispitati može li ograničenje slobode poslovnog nastana koje proizlazi iz odbijanja uzimanja u obzir obveznih doprinosa odvjetničkom mirovinskom fondu u odgovarajućem omjeru udjela dohodaka koji podliježu porezu u Njemačkoj biti opravdano važnim razlozima u općem interesu.

60 U tom pogledu tuženik u glavnom postupku tvrdi da je odbijanje uzimanja u obzir tih doprinosa opravdano s obzirom na opasnost povezanu s mogućnošću njihova odbijanja i u drugim državama članicama osim Savezne Republike Njemačke, što bi za poreznog obveznika značilo neopravdanu višestruku prednost. Prema mišljenju tuženika u glavnom postupku, porezni obveznik treba dokazati da navedeni doprinosi nisu rezultirali poreznim olakšicama u državi članici prebivališta navedenog poreznog obveznika.

61 Međutim, pozivajući se bez dodatnog objašnjenja na tu opasnost, tuženik u glavnom postupku ne omogućuje Sudu da ocijeni doseg tog argumenta, s obzirom na to da nije tvrdio da provedba odredaba Direktive Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja i oporezivanja premija osiguranja (SL 1977., L 336, str. 15.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2006/98/EZ od 20. studenoga 2006. (SL 2006., L363, str. 129.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 238.), koja je tada bila na snazi, ne bi omogućila izbjegavanje navedene opasnosti (vidjeti također presudu od 24. veljače 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 52.).

62 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da:

– članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, u skladu s kojim nerezidentni porezni obveznik koji je u toj državi članici obveznik poreza na dohodak u sklopu ograničene porezne obveze ne može odbiti od osnovice poreza na dohodak iznos obveznih doprinosa plaćenih strukovnoj ustanovi za mirovinsko osiguranje i doprinosa plaćenih u okviru privatnog mirovinskog osiguranja, iako rezidentni obveznik poreza na dohodak u okviru neograničene porezne obveze može odbiti te doprinose od osnovice poreza na dohodak, unutar granica predviđenih u nacionalnom pravu, i

– članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, u skladu s kojim nerezidentni porezni obveznik koji je u toj državi članici obveznik poreza na dohodak u sklopu ograničene porezne obveze ne može odbiti od osnovice poreza na dohodak iznos dodatnih doprinosa plaćenih strukovnoj ustanovi za mirovinsko osiguranje i doprinosa plaćenih u okviru privatnog mirovinskog osiguranja, iako rezidentni obveznik poreza na dohodak u okviru neograničene porezne obveze može odbiti te doprinose od porezne osnovice poreza na dohodak, unutar granica predviđenih u nacionalnom pravu.

Troškovi

63 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred

sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, u skladu s kojim nerezidentni porezni obveznik koji je u toj državi članici obveznik poreza na dohodak u sklopu ograničene porezne obveze ne može odbiti od osnovice poreza na dohodak iznos obveznih doprinosa plaćenih strukovnoj ustanovi za mirovinsko osiguranje i doprinosa plaćenih u okviru privatnog mirovinskog osiguranja, iako rezidentni obveznik poreza na dohodak u okviru neograničene porezne obveze može odbiti te doprinose od osnovice poreza na dohodak, unutar granica predviđenih u nacionalnom pravu.

Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, u skladu s kojim nerezidentni porezni obveznik koji je u toj državi članici obveznik poreza na dohodak u sklopu ograničene porezne obveze ne može odbiti od osnovice poreza na dohodak iznos dodatnih doprinosa plaćenih strukovnoj ustanovi za mirovinsko osiguranje i doprinosa plaćenih u okviru privatnog mirovinskog osiguranja, iako rezidentni obveznik poreza na dohodak u okviru neograničene porezne obveze može odbiti te doprinose od porezne osnovice poreza na dohodak, unutar granica predviđenih u nacionalnom pravu.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački