

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

zo 6. decembra 2018 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Priame dane – Daž z príjmov – Odpožitie príspevkov vyplatených profesijnej organizácii dôchodkového zabezpečenia a na súkromné dôchodkové poistenie – Vylúčenie pre nerezidentov“

Vo veci C-480/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko) z 3. augusta 2017 a doručený Súdnemu dvoru 9. augusta 2017, ktorý súvisí s konaním:

Frank Montag

proti

Finanzamt Köln-Mitte,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda ôsmej komory F. Biltgen, vykonávajúci funkciu predsedu desiatej komory, sudcovia E. Levits (spravodajca) a L. Bay Larsen,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú žasť konania a po pojednávaní z 12. júla 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- F. Montag, v zastúpení: S. Eilers a S. Lehmann, Rechtsanwälte,
- Finanzamt Köln-Mitte, v zastúpení: M. Plützer, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels, M. Wasmeier a B. R. Killmann, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypožutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Frankom Montagom a Finanzamt Köln-Mitte (Finančný úrad Kolín-Stred, Nemecko), ktorého predmetom je odmietnutie zohľadnenia príspevkov zaplatených profesijnej organizácii sociálneho zabezpečenia a na účely súkromného dôchodkového poistenia ako mimoriadnych výdavkov, s cieľom znížiť daň v súvislosti s obmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku.

Právny rámec

Právo Únie

3 Smernica Európskeho parlamentu a Rady 98/5/ES zo 16. februára 1998 o uľahčení trvalého výkonu právnického povolania v inom členskom štáte ako v tom, kde bola získaná kvalifikácia (Ú. v. ES L 77, 1998, s. 36; Mim. vyd. 06/003, s. 83), zmenená smernicou Rady 2006/100/ES z 20. decembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, 2006, s. 141) (ďalej len „smernica 98/5“) stanovuje vo svojom odôvodnení 12, že právnik registrovaný v hostiteľskom členskom štáte na základe profesijného titulu domovskej krajiny musí zostať zaregistrovaný príslušným orgánom aj vo svojom domovskom členskom štáte, ak si chce udržať status právnika a chce, aby sa na neho vzťahovala táto smernica.

4 Článok 3 ods. 1 a 2 smernice 98/5 znejú takto:

„1. Právnik, ktorý chce vykonávať činnosť v inom členskom štáte ako je ten, v ktorom nadobudol svoju profesijnú kvalifikáciu, sa registruje na príslušnom orgáne v danom štáte.

2. Príslušný orgán v hostiteľskom členskom štáte registruje právnika po predložení osvedčenia, ktoré potvrdzuje jeho registráciu na príslušnom orgáne v jeho domovskom členskom štáte. Orgán môže vyžadovať, aby tento doklad nebol starší ako tri mesiace, ak je predložený príslušným orgánom domovského členského štátu. Orgán o registrácii informuje príslušný orgán v domovskom členskom štáte.“

Nemecké právo

5 § 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmu) z 20. decembra 2007, vo svojom znení vyplývajúcom z daňového zákona na rok 2008, (BGBl. 2007 I, s. 3150) (ďalej len „EStG z roku 2008“), stanovuje:

„1. Fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo obvyklý pobyt v Nemecku, podliehajú v neobmedzenom rozsahu dani z príjmu. ...

...

3. Na základe žiadosti možno s fyzickými osobami, ktoré nemajú ani bydlisko, ani obvyklý pobyt v Nemecku, zaobchádzať rovnako ako s osobami, ktoré podliehajú v neobmedzenom rozsahu povinnosti platiť daň z príjmu, pokiaľ majú vnútroštátne príjmy v zmysle § 49. To platí, len ak minimálne 90 % ich príjmov počas kalendárneho roka podlieha nemeckej dani z príjmu alebo ak ich príjmy, ktoré nepodliehajú nemeckej dani z príjmu, neprekročili nezdaniteľnú časť základu dane podľa § 32a ods. 1 druhej vety bodu 1; ...

4. Fyzické osoby, ktoré nemajú na území Nemecka ani bydlisko, ani obvyklý pobyt, podliehajú, s výhradou odsekov 2 a 3 a § 1a, dani z príjmu iba obmedzene, a to ak dosahujú vnútroštátne príjmy podľa § 49.“

6 § 10 EStG z roku 2008, nazvaný „Mimoriadne výdavky“, stanovuje:

„1. Pokiaľ nejde o prevádzkové výdavky alebo výdavky na dosiahnutie príjmu alebo pokiaľ sa s nimi nenakladá ako s prevádzkovými výdavkami alebo výdavkami na dosiahnutie príjmu, nasledujúce náklady sa považujú za mimoriadne výdavky:

...

(2) a) príspevky... vyplácané profesijným organizáciám dôchodkového zabezpečenia, ktoré poskytujú podobné plnenia ako zákonné systémy dôchodkového zabezpečenia;

b) príspevky platené daňovníkom ma účely dôchodkového zabezpečenia krytého vlastným kapitálom...

...

3. Výdavky na dôchodkové zabezpečenie uvedené v odseku 1 bode 2 druhej vete sa zohľadňujú do výšky 20 000 eur...“

7 § 50 EStG z roku 2008, nazvaný „Osobitné ustanovenia týkajúce sa daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou“, vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Daňovníci s obmedzenou daňovou povinnosťou sú oprávnení odpísať si od dane prevádzkové náklady (§ 4 ods. 4 až 8) alebo výdavky na dosiahnutie príjmu (§ 9) len v rozsahu, v akom tieto náklady hospodársky súvisia s príjmami pochádzajúcimi z tuzemska. ... Paragrafy... 10... sa nepoužijú. ...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 V roku 2008 mal žalobca vo veci samej, nemecký štátny príslušník, bydlisko v Belgicku, kde pracoval ako advokát v medzinárodnej právnickej kancelárii, ktorá má právnu formu tzv. „Limited Liability Partnership“ (LLP, osobná spoločnosť založená podľa anglického práva), a bol v nej spoločníkom v zmysle práva obchodných spoločností.

9 Žalobca vo veci samej mal zo svojej činnosti ako „Equity Partner“ príjmy, ktoré boli rozdelené medzi jednotlivé štáty v rámci postupu určovania a prideľovania, ktorý nie je sporný medzi účastníkmi konania vo veci samej. Z istého celosvetového zisku, ktorý bol priznaný žalobcovi vo veci samej v rámci jeho podielu v LLP a jeho činnosti pre túto spoločnosť, približne 54 % tohto zisku pochádzalo z Nemecka, približne 6,3 % tohto zisku pochádzalo z Belgicka a zvyšok pochádzal z iných štátov. V roku 2008 žalobca vo veci samej dosiahol aj iné príjmy. Vnútroštátny súd uvádza, že so žalobcom vo veci samej nemožno zaobchádzať tak, že má neobmedzenú daňovú povinnosť na daň z príjmu v Nemecku v zmysle § 1 ods. 3 EStG z roku 2008, jednak z dôvodu, že celý jeho príjem nepodlieha aspoň z 90 % dani z príjmu v Nemecku, a jednak z dôvodu výšky jeho príjmov, ktoré nepodliehajú dani v Nemecku.

10 V roku 2008 bol žalobca vo veci samej zapísaný ako „európsky advokát“ do zoznamu E frankofónnej advokátskej komory v Bruseli (Belgicko) a s titulom „Rechtsanwalt (Kolín) usadený v Bruseli“. Na výkon tejto funkcie musel byť žalobca vo veci samej zapísaný v Rechtsanwaltskammer Köln (advokátska komora v Kolíne, Nemecko) a na základe toho musel byť povinne poistený vo

Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen (organizácia sociálneho zabezpečenia advokátov, Severné Porýnie-Vestfálsko, Nemecko, ale len „systém sociálneho zabezpečenia advokátov“). V súlade s nemeckými právnymi predpismi týkajúcimi sa systému zákonného dôchodkového poistenia v prípade, ak sú zamestnanci a samostatne zárobkovo činné osoby poistení v rámci profesijnej organizácie sociálneho zabezpečenia, nemajú povinnosť byť poistení ešte aj v nemeckom zákonom systéme dôchodkového zabezpečenia.

11 V roku 2008 žalobca vo veci samej zaplatil do systému sociálneho zabezpečenia advokátov príspevky vo výške 16 453,32 eura, predstavujúce maximálny príspevok, ktorý môže byť platený. Táto suma sa rozdelila medzi povinné príspevky vo výške 12 656,40 eura a dodatočné dobrovoľné platby vo výške 3 796,92 eura. Okrem toho žalobca vo veci samej zaplatil v Nemecku príspevky na súkromné dôchodkové poistenie vo výške 3 696 eur.

12 V Belgicku žalobca vo veci samej podliehal neobmedzenej daňovej povinnosti. Podľa informácií uvedených vnútroštátnym súdom platby do systému sociálneho zabezpečenia advokátov v Nemecku nemali za následok zníženie dane odvedenej v Belgicku. Naopak, v rámci stanovenia základu dane v Belgicku boli povinné platby odvedené do belgického zákonného režimu sociálneho zabezpečenia odpočítané.

13 Z titulu dane z príjmu za rok 2008 žalobca vo veci samej podal žalovanému vo veci samej daňové priznanie ako daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou a požiadal o odpočet príspevkov zaplatených do systému sociálneho zabezpečenia advokátov, ako aj príspevkov na súkromné dôchodkové poistenie v Nemecku ako predpokladaných výdavkov na dosiahnutie príjmu z príjmov podľa § 22 bodu 1 tretej vety EStG z roku 2008 alebo subsidiárne ako mimoriadnych výdavkov podľa § 10 ods. 1 bodu 2 tohto zákona.

14 V rámci určenia základu dane z príjmu žalovaný vo veci samej odmietol zohľadniť uvedené príspevky na účely zníženia dane z dôvodu, že spadajú pod kategóriu „mimoriadne výdavky“ podľa § 10 EStG z roku 2008. Odpočítanie mimoriadnych výdavkov je pritom vylúčené v prípadoch obmedzenej daňovej povinnosti na základe § 50 ods. 1 tretej vety EStG z roku 2008. Podľa žalovaného vo veci samej tieto výdavky nemôžu byť odpočítané ani ako výdavky na dosiahnutie príjmu uvedené v § 9 tohto zákona alebo ako prevádzkové náklady stanovené v § 4 ods. 4 uvedeného zákona.

15 Po tom, čo bola zamietnutá jeho sťažnosť podaná proti uvedenému odmietnutiu, žalobca vo veci samej podal žalobu na Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko). Konanie na uvedenom súde bolo prerušené do júla 2016 v dôsledku prejudiciálneho konania vedeného pred Súdny dvorom vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 24. februára 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109), a konania vedeného na Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavný súd, Nemecko).

16 Vzhľadom na to, že Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavný súd) v podstate usudzoval, že kvalifikáciu výdavkov na sociálne zabezpečenie ako mimoriadnych výdavkov nemeckým zákonodarcom nemožno kritizovať z ústavného hľadiska, žalobca vo veci samej teraz žiada, aby sa výdavky na sociálne zabezpečenie odpočítali ako mimoriadne výdavky podľa § 10 ods. 1 bodu 2 EStG z roku 2008 v hraniciach stanovených v odseku 3 tohto paragrafu, a že § 50 ods. 1 tretia veta tohto zákona, ktorá taký odpočet vylučuje, pokiaľ ide o daňovníkov nerezidentov, sa neuplatní ako ustanovenie, ktoré je v rozpore s právom Únie.

17 Vnútroštátny súd uvádza, že napriek tomu, že väčšina príjmov žalobcu vo veci samej pochádza z Nemecka, v Belgicku má dostatočné príjmy na to, aby sa tam mohla zohľadniť jeho osobná situácia.

18 Uvedený súd sa však pýta, či sa výdavky na sociálne zabezpečenie, o ktoré ide vo veci samej, majú kvalifikovať v práve Únie ako výdavky súvisiace s osobnými alebo rodinnými pomermi daňovníka alebo ako výdavky na príjmy dosiahnuté v Nemecku.

19 Za týchto okolností Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bráni článok 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ právnej úprave členského štátu, podľa ktorej povinné príspevky daňovníka nerezidenta do systému profesijného dôchodkového zabezpečenia (ktoré sa zakladajú na členstve daňovníka v advokátskej komore v členskom štáte, ktoré je z pracovnoprávných dôvodov nevyhnutné pre jeho činnosť vykonávanú vo viacerých členských štátoch) v rámci obmedzenej daňovej povinnosti nemožno zohľadniť na účely zníženia príjmu, zatiaľ čo daňovníkom rezidentom sa v rámci neobmedzenej daňovej povinnosti poskytuje obmedzený odpust z príjmu až do výšky hornej hranice stanovenej vnútroštátnym právom?“

2. Bráni článok 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ právnej úprave opísanej v prvej otázke, ak daňovník okrem svojich povinných príspevkov platí aj ďalšie – dobrovoľné – doplnkové príspevky do systému profesijného dôchodkového zabezpečenia a členský štát ich nezohľadňuje na účely zníženia príjmu napriek tomu, že v danom členskom štáte môže neskoršie vyplatenie dôchodku podľa vnútroštátneho práva podliehať zdaneniu aj v rámci obmedzenej daňovej povinnosti?“

3. Bráni článok 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ právnej úprave opísanej v prvej otázke, ak daňovník nezávisle od svojho zapísania do advokátskej komory a príspevkov do systému profesijného dôchodkového zabezpečenia platí príspevky v rámci dobrovoľne uzavretého súkromného dôchodkového poistenia a členský štát ich nezohľadňuje na účely zníženia príjmu napriek tomu, že v danom členskom štáte môže neskoršie vyplatenie dôchodku podľa vnútroštátneho práva podliehať zdaneniu aj v rámci obmedzenej daňovej povinnosti?“

O prejudiciálnych otázkach

20 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej daňovník nerezident, podliehajúci v tomto členskom štáte dani z príjmu v rámci obmedzenej daňovej povinnosti, nemôže od základu dane z príjmu odpustiť sumu povinných a dobrovoľných príspevkov zaplatenú do systému profesijného sociálneho zabezpečenia, ako aj sumu príspevkov na súkromné dôchodkové poistenie, zatiaľ čo daňovník rezident, podliehajúci dani z príjmu v rámci neobmedzenej daňovej povinnosti, môže odpustiť tieto príspevky zo základu dane z príjmov, a to v rámci obmedzení stanovených vo vnútroštátnom práve.

O existencii obmedzenia v článku 49 ZFEÚ

21 Článok 49 ZFEÚ ukladá povinnosť odstrániť obmedzenia slobody usadiť sa. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že aj keď podľa ich znenia cieľom ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa je zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia sa niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, bod 28 a citovanú judikatúru; z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, bod 42, a z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 35 a citovanú judikatúru).

22 Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že za také obmedzenia treba považovať všetky opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým (rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 36 a citovaná judikatúra).

23 V prejednávanej veci v súlade s vnútroštátnym právom, o ktoré ide vo veci samej, sa náklady na dôchodkové zabezpečenie, kvalifikované podľa tohto práva ako mimoriadne výdavky, môžu do určitej výšky odpočítať od celkovej sumy príjmov daňovníka rezidenta s neobmedzenou daňovou povinnosťou k dani z príjmov. Toto odpočítanie umožňuje znížiť zdaniteľný príjem tohto daňovníka, čiže predstavuje daňovú výhodu.

24 Naopak daňovníci nerezidenti, ktorí podliehajú obmedzenej daňovej povinnosti, nemôžu vykonať takéto odpočítanie v Nemecku, a preto nemôžu požívať túto daňovú výhodu.

25 Keďže takéto daňové zaobchádzanie s nerezidentmi je menej výhodné, môže odradiť daňovníka rezidenta, aby sa usadil v inom členskom štáte, ako je Spolková republika Nemecko, a v dôsledku toho predstavuje obmedzenie, ktoré v zásade zakazujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa.

26 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že takéto obmedzenie je prípustné iba vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu (rozsudok zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23). V takomto prípade sa ešte vyžaduje, aby takéto obmedzenie bolo spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok z 20. decembra 2017, Deister Holding a Juhler Holding, C-504/10 a C-613/16, EU:C:2017:1009, bod 91 a citovaná judikatúra).

O porovnateľnosti

27 Podľa ustálenej judikatúry v oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov vo všeobecnosti porovnateľné, keďže príjem dosahovaný na území jedného členského štátu nerezidentom tvorí najčastejšie iba časť jeho celkového príjmu sústredeného do miesta jeho bydliska a osobná schopnosť nerezidenta platiť dane vychádzajúca zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov môže byť najčastejšie posúdená v mieste, kde má sústredené svoje osobné a majetkové záujmy, čomu vo všeobecnosti zodpovedá miesto jeho obvyklého bydliska (pozri najmä rozsudky z 31. marca 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, bod 37, a z 24. februára 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 25).

28 Rovnako aj skutočnosť, že členský štát nepriznáva nerezidentom určité daňové zvýhodnenia, ktoré priznáva rezidentom, nie je vo všeobecnosti diskriminačná, ak berieme do úvahy objektívne rozdiely medzi situáciou rezidentov a nerezidentov, či z hľadiska zdroja príjmov, alebo z hľadiska osobnej schopnosti platiť dane, alebo osobných a rodinných pomerov (pozri

najmä rozsudky z 31. marca 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, bod 38, a z 24. februára 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 26).

29 Je to však inak v prípade, ak nerezident nedosahuje v členskom štáte svojho bydliska významný príjem a základ svojich zdaniteľných príjmov získava z činnosti vykonávanej v inom členskom štáte (rozsudok z 24. februára 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 27), takže členský štát bydliska mu nemôže poskytnúť výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 36; zo 16. októbra 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 61, a z 18. júna 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 25).

30 Súdny dvor tiež rozhodol, že pokiaľ ide o výdavky priamo súvisiace s činnosťou, z ktorej pochádzajú príjmy zdaniteľné v členskom štáte, rezidenti tohto členského štátu a nerezidenti sa nachádzajú v porovnateľnej situácii (pozri najmä rozsudky z 31. marca 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, bod 40 a citovanú judikatúru, ako aj z 24. februára 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 29).

31 V prejednávanej veci z pripomienok vnútroštátneho súdu vyplýva, že napriek tomu, že väčšina príjmov žalobcu vo veci samej pochádza z Nemecka, v Belgicku má dostatočné príjmy na to, aby sa tam mohla zohľadniť jeho osobná a rodinná situácia.

32 V dôsledku toho, pokiaľ ide o zohľadnenie výdavkov na sociálne zabezpečenie v Nemecku, v situácii, o akú ide vo veci samej, sa taký nerezident, akým je žalobca vo veci samej, nachádza v porovnateľnej situácii ako rezident, iba ak by sa – napriek ich kvalifikácii vo vnútroštátnom práve ako mimoriadnych výdavkov – tieto výdavky na sociálne zabezpečenie mohli považovať za výdavky priamo súvisiace s činnosťou, z ktorej pochádzajú príjmy zdaniteľné v Nemecku, v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 30 tohto rozsudku (pozri analogicky rozsudok z 24. februára 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 31).

33 Podľa judikatúry Súdneho dvora teda s činnosťou, z ktorej pochádzajú zdaniteľné príjmy, majú priamu súvislosť výdavky, ktoré vznikli v dôsledku tejto činnosti, a sú teda potrebné na jej výkon (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, body 9 a 27; z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, bod 25, ak aj z 24. februára 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 30).

34 Treba pripomenúť, že v konečnom dôsledku prislúcha vnútroštátnemu súdu, ktorý je jediný príslušný pre posúdenie skutkových okolností veci samej a pre výklad vnútroštátnej právnej úpravy, určiť, či ide o taký prípad. V rámci prejudiciálneho konania má však Súdny dvor, ktorý je príslušný poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočné odpovede, právomoc poskytnúť usmernenia vychádzajúce zo spisu vo veci samej, ako aj z pripomienok, ktoré mu boli predložené, a umožňujúce vnútroštátnemu súdu rozhodnúť (pozri najmä rozsudky zo 16. mája 2013, Alakor Gabonatermel és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 31 a citovanú judikatúru, ako aj z 24. februára 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 32).

35 V prejednávanej veci, pokiaľ ide po prvé o povinné príspevky zaplatené do systému sociálneho zabezpečenia advokátov, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že žalobca vo veci samej bol povinne poistený v tomto systéme a musel zaplatiť tieto príspevky z dôvodu jeho zápisu do zoznamu advokátskej komory v Kolíne.

36 Ako pritom vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, tento zápis je potrebný, aby žalobca vo veci samej mohol pracovať pod označením „Rechtsanwalt“ tak v Nemecku, kde má významnú časť príjmov zo svojich profesijných činností a kde podlieha v súvislosti s týmito príjmami obmedzenej daňovej povinnosti, ako aj podľa článku 3 smernice 98/5 v Belgicku,

ľenskom štáte, v ktorom je usadený a v ktorom sa nachádza jeho bydlisko.

37 Treba teda konštatovať, že výdavky na povinné príspevky vyplácané do systému sociálneho zabezpečenia advokátov sa uskutočnili preto, lebo zápis do zoznamu advokátov bol nevyhnutný pre výkon činnosti, z ktorej pochádzajú zdaniteľné príjmy. Tieto výdavky sa musia považovať za také, ktoré vznikli v dôsledku tejto činnosti, a sú teda potrebné pre jej výkon.

38 Toto posúdenie nemožno spochybniť tvrdeniami, ktoré v tejto súvislosti uvádza žalovaný vo veci samej, ako aj nemecká vláda.

39 Na úvod treba uviesť, že skutočnosť, na ktorú poukazuje tak žalovaný vo veci samej, ako aj nemecká vláda, podľa ktorej v zmysle stanov organizácie sociálneho zabezpečenia advokátov existuje možnosť oslobodiť sa za určitých podmienok od povinného členstva v tejto organizácii, čo sa však žalobca vo veci samej nepokúsil dosiahnuť, nespochybňuje existenciu priamej súvislosti medzi výdavkami a činnosťou, z ktorej príjmy pochádzajú.

40 Na jednej strane totiž skutočnosť, že žalobca vo veci samej by mal podniknúť konkrétne kroky s cieľom vyhnúť sa plateniu príspevkov do daného systému za predpokladu, že by to vôbec bolo možné, čo žalobca vo veci samej pred Súdny dvorom napadol, skôr preukazuje, že činnosť advokáta dotknutá vo veci samej so sebou obvykle nesie tento druh výdavkov.

41 Na druhej strane skutočnosť, že žalobca vo veci samej sa prípadne mohol týmto výdavkom vyhnúť, nemôže ovplyvniť ich kvalifikáciu. Existencia priamej súvislosti v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 33 tohto rozsudku totiž nevyžaduje, aby bol výdavok nevyhnutný. Takáto priama súvislosť pritom bola potvrdená aj v súvislosti s výdavkami na daňové poradenstvo vyplatenými za vyhotovenie daňového priznania, pretože povinnosť podať takéto priznanie vyplýva zo skutočnosti, že v dotknutom ľenskom štáte sa dosiahli príjmy (rozsudok zo 6. júla 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, bod 22).

42 Existencia priamej súvislosti v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 33 tohto rozsudku vyplýva zo skutočnosti, že výdavok je neoddeliteľný od činnosti, z ktorej plynú zdaniteľné príjmy (rozsudky z 31. marca 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, bod 43, a z 24. februára 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 36). Ako sa už uviedlo v bode 37 tohto rozsudku, úhrada príspevkov do systému sociálneho zabezpečenia advokátov je podmienkou členstva v advokátskej komore, ktoré je samo osebe potrebné na výkon činnosti, z ktorej vznikol zdaniteľný príjem.

43 Ďalej platí, že ani skutočnosť, ktorú uvádza žalovaný vo veci samej, ako aj nemecká vláda, podľa ktorej hlavným účelom príspevkov dotknutých vo veci samej nie je činnosť advokáta v Nemecku, ale nadobudnutie práv na dôchodok s cieľom zabezpečiť si prostriedky na živobytie v starobe, čo preukazuje ich väzbu na osobnú a rodinnú situáciu daňovníka, nemá za následok inú kvalifikáciu súvislosti medzi vynaloženými výdavkami a príjmami dotknutými vo veci samej, keďže tieto výdavky sú objektívne potrebné na získanie takýchto príjmov.

44 A napokon situácia, o akú ide vo veci samej, sa líši od situácie dotknutej vo veci, ktorá viedla k rozsudku z 22. júna 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), a úvahy Súdneho dvora v uvedenom rozsudku, pokiaľ ide o odmietnutie priznať daňovníkovi rezidentovi výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie formou odpočítania príspevkov zdravotného poistenia a doplnkového dôchodkového poistenia, zaplatených v ľenskom štáte zamestnania, nemožno použiť na problematiku zohľadnenia povinných príspevkov do systému sociálneho zabezpečenia v ľenskom štáte, v ktorom sa činnosť vykonáva. Vo veci, ktorá viedla k uvedenému rozsudku, totiž otázku priameho vzťahu medzi výdavkami vo forme príspevkov na sociálne zabezpečenie a činnosťou, z ktorej vznikli zdaniteľné príjmy, nebolo potrebné

preskúma?.

45 Treba preto konštatova?, že povinné príspevky zaplatené do systému sociálneho zabezpe?enia advokátov priamo súvisia s ?innos?ou, z ktorej pochádzajú príjmy zdanite?né v Nemecku.

46 V tejto súvislosti však treba pripomenú?, ako bolo uvedené aj v bode 36 tohto rozsudku, že zápis do zoznamu advokátskej komory v Kolíne bol nevyhnutný na to, aby žalobca vo veci samej mohol pod ozna?ením „Rechtsanwalt“ pracova? nielen v Nemecku, ale aj v Belgicku. Z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania ?alej vyplýva, že žalobca vo veci samej vykonáva ?innos? aj v iných štátoch bez toho, že by sa spresnilo, ?i ide o iné ?lenské štáty a ?i túto ?innos? vykonáva ako „Rechtsanwalt“.

47 V dôsledku toho povinné príspevky zaplatené do systému sociálneho zabezpe?enia advokátov priamo súvisia aj s ?innos?ou, z ktorej pochádzajú príjmy zdanite?né v Belgicku, a prípadne aj v iných ?lenských štátoch.

48 Na rozdiel od príjmov da?ovníka rezidenta, podliehajúceho v Nemecku neobmedzenej da?ovej povinnosti, totiž da?ovník nerezident podlieha v tomto ?lenskom štáte len obmedzenej da?ovej povinnosti vz?ahujúcej sa na príjmy vzniknuté v tomto štáte.

49 Z toho vyplýva, že pokia? ide o povinné príspevky do systému sociálneho zabezpe?enia advokátov, situáciu da?ovníka nerezidenta, akým je žalobca vo veci samej, treba považova? za porovnate?nú so situáciou da?ovníka rezidenta, pokia? ide o ?as? príspevkov, ktorá pomerne zodpovedá ?asti celkových príjmov získaných z predmetnej ?innosti a zdanených v Nemecku.

50 V dôsledku toho sa nemožno platne dovoláva? rozdielnej situácie medzi da?ovníkmi rezidentmi a da?ovníkmi nerezidentmi v prípade takého obmedzenia, o aké ide vo veci samej, ktoré vyplýva z odmietnutia zoh?adni? príspevky zaplatené do systému sociálneho zabezpe?enia advokátov pomerne k ?asti príjmov podliehajúcich zdaneniu v Nemecku.

51 V druhom rade, pokia? ide o dobrovo?né príspevky do systému sociálneho zabezpe?enia advokátov, z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že o týchto výdavkoch slobodne rozhoduje žalobca vo veci samej s cie?om zvýši? svoj nárok na dôchodok úmerne k maximálnej povolenej výške príspevkov.

52 V tejto súvislosti je síce pravda, že tieto výdavky takisto vyplývajú z ?lenstva v advokátskej komore, ale na rozdiel od povinných príspevkov nie sú pre toto ?lenstvo nevyhnutné. V dôsledku toho nie sú nevyhnutné ani pre výkon ?innosti advokáta v Nemecku, ani pre dosiahnutie zdanite?ných príjmov v Nemecku.

53 Pokia? ide o doplnkové príspevky do systému sociálneho zabezpe?enia advokátov, da?ovník nerezident, akým je žalobca vo veci samej, sa preto nenachádza v situácii porovnate?nej so situáciou da?ovníka rezidenta.

54 Takúto úvahu nemožno spochybni? tvrdením, že dôchodky, ktoré sa vyplácajú zo systému sociálneho zabezpe?enia advokátov, budú v najbližšom ?ase v Nemecku zdanite?né. Bez oh?adu na neistú povahu takéhoto budúceho zdanenia, sta?í pripomenú?, že spor vo veci samej sa týka zdanenia príjmov dosiahnutých v Nemecku prostredníctvom výkonu ?innosti advokáta zo strany žalobcu vo veci samej, a že na to, aby mohli by? zoh?adnené v rámci tohto zdanenia, musia výdavky priamo súvisie? s ?innos?ou, z ktorej pochádzajú uvedené príjmy. Prípadný vz?ah s inými budúcimi príjmami nie je relevantný v rámci posúdenia existencie takejto priamej súvislosti.

55 Po tretie, pokiaľ ide o sumy zaplatené v rámci súkromného dôchodkového poistenia, treba usudzovať, podobne ako vnútroštátny súd, že priama súvislosť medzi týmito výdavkami a advokátskou činnosťou, z ktorej vznikli zdaniteľné príjmy, nie je zrejmá.

56 Z dôvodov analogických dôvodom uvedeným v bode 54 tohto rozsudku prípadná súvislosť s inými budúcimi príjmami nie je relevantná pri posúdení existencie priamej väzby medzi sumami platenými v rámci súkromného dôchodkového poistenia a príjmami, ktoré vznikli v Nemecku prostredníctvom činnosti žalobcu vo veci samej.

57 Treba konštatovať, že pokiaľ ide o sumy platené v rámci súkromného dôchodkového poistenia, daňovník nerezident, akým je žalobca vo veci samej, sa preto nenachádza v situácii porovnateľnej so situáciou daňovníka rezidenta.

58 V dôsledku toho sa možno platne dovoľávať rozdielnej situácie medzi daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi v prípade, že ide o také obmedzenie, o aké ide vo veci samej, ktoré spočíva v odmietnutí zohľadniť doplnkové príspevky zaplatené do systému sociálneho zabezpečenia advokátov a sumy zaplatené v rámci súkromného dôchodkového poistenia.

O odôvodnení

59 Ďalej treba preskúmať, či obmedzenie slobody usadiť sa, vyplývajúce z odmietnutia zohľadniť povinné príspevky do systému sociálneho zabezpečenia advokátov primerane k podielu príjmov podliehajúcich dani v Nemecku, môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

60 V tejto súvislosti žalovaný vo veci samej tvrdí, že odmietnutie zohľadniť tieto príspevky je odôvodnené dôvodmi týkajúcimi sa nebezpečenstva, že tieto príspevky by sa odpočítali aj v iných členských štátoch, ako je Spolková republika Nemecko, čo by daňovníkovi poskytlo viacnásobnú nenáležitú výhodu. Podľa žalovaného vo veci samej daňovník musí preukázať, že uvedené príspevky samy osebe nemali za následok daňové výhody v členskom štáte bydliska tohto daňovníka.

61 Poukazujúc bez ďalšieho spresnenia na toto nebezpečenstvo, žalovaný vo veci samej neumožňuje Súdnemu dvoru posúdiť rozsah tohto tvrdenia, keďže netvrdí, že vykonanie ustanovení v tom čase účinnej smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, 1977, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, 2006, s. 129), by neumožnilo vyhnúť sa tomuto nebezpečenstvu (pozri tiež rozsudok z 24. februára 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 52).

62 Vzhľadom na všetky uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať takto:

– Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby taká právna úprava členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej daňovník nerezident, ktorý podlieha v tomto členskom štáte dani z príjmu v rámci obmedzenej daňovej povinnosti, si nemôže odpočítať od základu dane z príjmu sumu povinných príspevkov platených profesijnej organizácii sociálneho zabezpečenia v pomernej miere k podielu príjmov podliehajúcich zdaneniu v tomto členskom štáte, aj keď tieto príjmy priamo súvisia s činnosťou, z ktorej vznikol tento príjem, zatiaľ čo daňovník rezident, ktorý podlieha dani z príjmu v rámci neobmedzenej daňovej povinnosti, si môže odpočítať tieto príspevky zo základu dane z príjmov, a to v rámci obmedzení stanovených vo vnútroštátnom práve, a

– Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej si daňovník nerezident, ktorý podlieha v tomto členskom štáte dani z príjmu v rámci obmedzenej daňovej povinnosti, nemôže odpočítať od základu dane z príjmu doplnkové príspevky zaplatené profesijnej organizácii sociálneho zabezpečenia, ako aj príspevky na súkromné dôchodkové poistenie, zatiaľ čo daňovník rezident, ktorý podlieha dani z príjmu v rámci neobmedzenej daňovej povinnosti, si môže odpočítať tieto príspevky zo základu dane z príjmov, a to v rámci obmedzení stanovených vo vnútroštátnom práve.

O trovách

63 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvorom (desiata komora) rozhodol takto:

Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby taká právna úprava členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej daňovník nerezident, ktorý podlieha v tomto členskom štáte dani z príjmu v rámci obmedzenej daňovej povinnosti, si nemôže odpočítať od základu dane z príjmu sumu povinných príspevkov platených profesijnej organizácii sociálneho zabezpečenia v pomernej miere k podielu príjmov podliehajúcich zdaneniu v tomto členskom štáte, aj keď tieto príjmy priamo súvisia s činnosťou, z ktorej vznikol tento príjem, zatiaľ čo daňovník rezident, ktorý podlieha dani z príjmu v rámci neobmedzenej daňovej povinnosti, môže odpočítať tieto príspevky zo základu dane z príjmov, a to v rámci obmedzení stanovených vo vnútroštátnom práve.

Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej si daňovník nerezident, ktorý podlieha v tomto členskom štáte dani z príjmu v rámci obmedzenej daňovej povinnosti, nemôže odpočítať od základu dane z príjmu doplnkové príspevky zaplatené profesijnej organizácii sociálneho zabezpečenia, ako aj príspevky na súkromné dôchodkové poistenie, zatiaľ čo daňovník rezident, ktorý podlieha dani z príjmu v rámci neobmedzenej daňovej povinnosti, si môže odpočítať tieto príspevky zo základu dane z príjmov, a to v rámci obmedzení stanovených vo vnútroštátnom práve.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.