Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 22. junija 2017 *

„Predhodno odločanje — Prosto gibanje delavcev — Prihodki, prejeti v državi članici, ki ni država članica stalnega prebivališča — Metoda izvzetja s pridržkom progresivnosti v državi članici stalnega prebivališča — Prispevki za zdravstveno in pokojninsko zavarovanje, plačani na prihodke, prejete v državi članici, ki ni država članica stalnega prebivališča — Odštetje teh prispevkov — Pogoj, da ni neposredne povezave z neobdavčenimi prejemki“

V zadevi C-20/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 16. septembra 2015, ki je na Sodišče prispela 15. januarja 2016, v postopku

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

proti

Finanzamt Offenburg,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi M. Berger, predsednica senata, E. Levits (poročevalec) in F. Biltgen, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 1. februarja 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za W. Bechtla in M.-L. Bechtel J. Garde, odvetnik,

— za Finanzamt Offenburg E. Lehmann, agentka,

— za nemško vlado T. Henze, R. Kanitz in D. Klebs, agenti,

— za Evropsko komisijo W. Roels in M. Wasmeier, agenta,

* Jezik postopka: nemščina.

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 45 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Wolframom Bechtlom in Marie-Laure Bechtel ter Finanzamt Offenburg (davčni urad v Offenburgu, Nemčija) zaradi upoštevanja prispevkov za pokojninsko in zdravstveno zavarovanje, ki jih je M.-L. Bechtel vplačala v Franciji, v okviru določitve njunega obdavčljivega dohodka in posebne davčne stopnje, ki se uporabi za njun obdavčljivi dohodek v letih 2005 in 2006.

Pravni okvir

Nemško pravo

3 V skladu s členom 1 Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini) iz leta 2002 v različici, ki se uporablja za spor v glavni stvari (v nadaljevanju: EStG iz leta 2002), so fizične osebe s stalnim ali običajnim prebivališčem v Nemčiji neomejeno davčno zavezane za plačilo dohodnine.

4 Člen 2 navedenega zakona, v katerem so urejeni obseg davčne obveznosti in opredelitve, določa:

„(1) Dohodnina se plača od:

[…]

4. prihodkov (*Einkünfte*) iz zaposlitve

[…]

(2) Prihodki (*Einkünfte*) so

[…]

2. presežek prejemkov nad poslovnimi stroški v primeru preostalih kategorij prihodkov (členi od 8 do 9a).

(3) Vsota prihodkov (*Einkünfte*), zmanjšana za sorazmerno davčno olajšavo za starejše upokojence, znesek davčne oprostitve za starše samohranilce in odbitek iz člena 13(3), tvori skupni znesek prihodkov (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).

(4) Skupni znesek prihodkov, zmanjšan za posebne izdatke in izredne odhodke, tvori dohodek (*Einkommen*).

(5) Dohodek (*Einkommen*), zmanjšan za pavšalne olajšave iz člena 32(6) in druge zneske, ki jih je treba odšteti od dohodka, tvori obdavčljivi dohodek (*versteuernde Einkommen*); ta pomeni davčno osnovo za dohodnino glede na lestvico. […]“

5 Člen 9 EStG iz leta 2002 z naslovom „Poslovni stroški“ določa:

„(1) Poslovni stroški so izdatki za pridobitev, zavarovanje in ohranitev prejemkov. Odšteti jih je treba od kategorije prihodkov, v kateri so nastali. Med poslovne stroške spadajo tudi:

[…]

3. prispevki poklicnim organizacijam in drugim poklicnim združenjem, katerih cilj ni opravljanje gospodarske dejavnosti,

[…]“

6 Člen 10 EStG iz leta 2002 z naslovom „Posebni izdatki“ v odstavku 1, točka 1, določa, da so posebni izdatki odhodki, našteti v tej določbi, če niso stroški obratovanja ali poslovni stroški. V členu 10(1), točki 2 in 3, EStG iz leta 2002 so našteti odhodki, ki pomenijo posebne izdatke, v njem pa je določeno:

„2. a) prispevki za zakonske sisteme pokojninskega zavarovanja ali sisteme pokojninskega zavarovanja za kmete in sisteme pokojninskega zavarovanja poklicnih združenj, ki izplačujejo dajatve, primerljive z dajatvami obveznih sistemov pokojninskega zavarovanja;
b) prispevki davčnega zavezanca za lastno naložbeno pokojninsko zavarovanje, če je s pogodbo določeno le plačilo doživljenjske mesečne pokojninske rente, ki se izplačuje od dopolnjenega 60. leta, oziroma dodatno zavarovanje za nesposobnost za delo (invalidska pokojnina), za zmanjšanje delovne sposobnosti (pokojnina za delno nesposobnosti) ali za preživele družinske člane (renta za preživele družinske člane); […] Navedenih pravic ni mogoče podedovati, prenesti, zastaviti, odsvojiti in kapitalizirati ter poleg tega glede njih ne more obstajati pravica do plačila.

K prispevkom iz točk (a) in (b) je treba prišteti neobdavčeni delež delodajalca […] k zakonskemu pokojninskemu zavarovanju na podlagi zakona in temu enak neobdavčen dodatek delodajalca.

3. a) prispevki za zavarovanje za primer brezposelnosti, za zavarovanje za nezmožnosti zaslužka in dela, ki ne spadajo pod točko 2, prvi stavek, točka (b), za zdravstveno zavarovanje, nego, nezgodno zavarovanje in zavarovanje odgovornosti ter za zavarovanje tveganj, pri katerih je predvidena dajatev le za primer smrti;

[…]“

7 Člen 10(2) EStG iz leta 2002 določa:

„Zneski, navedeni v odstavku 1, točki 2 in 3 (izdatki za socialno zavarovanje), se odštejejo pod pogojem, da

1. niso neposredno gospodarsko povezani z neobdavčenimi prejemki,

[…]“

8 Člen 10(3) EStG iz leta 2002 določa, da se izdatki za socialno zavarovanje iz člena 10(1), točka 2, drugi stavek, tega zakona upoštevajo do najvišjega zneska 20.000 EUR; ta najvišji znesek se v primeru skupne obdavčitve zakoncev pomnoži z dve.

9 Člen 32a EStG iz leta 2002, naslovljen „Davčna stopnja“, določa:

„(1) Dohodnina se v skladu z lestvico izračuna na podlagi obdavčljivega dohodka (*versteuernde Einkommen*). Ob upoštevanju členov 32b, 34, 34b in 34c znaša njen znesek v evrih za obdavčljivi dohodek:

1. do 7664 EUR (osnovni neobdavčeni znesek): 0;

2. od 7665 EUR do 12.739 EUR: (883,74 × y + 1500) × y;

3. od 12.740 EUR do 52.151 EUR: (228,74 × z + 2397) × z + 989;

4. od 52.152 EUR: 0,42 × x –7914.

‚y‘ pomeni desettisočinko dela, ki presega 7664 EUR obdavčljivega dohodka, zaokroženega na cel euro; ‚z‘ pomeni desettisočinko dela, ki presega 12.739 EUR obdavčljivega dohodka, zaokroženega na cel euro; ‚x‘ pomeni na cel euro zaokrožen obdavčljivi dohodek. Znesek dohodnine, ki se tako izračuna, mora biti zaokrožen na najbližji cel euro.“

10 Člen 32b EStG iz leta 2002, naslovljen „Pridržek progresivnosti“ (*Progressionsvorbehalt*), določa:

„(1) Če je davčni zavezanec, ki je neomejeno zavezan v določenem obdobju ali za vse obdobje obdavčitve […], prejel

[…]

3. prihodke (*Einkünfte*), ki so neobdavčeni v skladu s sporazumom o preprečevanju dvojnega obdavčevanja ali z drugim sporazumom med državami, če so vključeni v izračun dohodnine, ali prihodke, ki ob uporabi člena 1(3) ali člena 1a ali člena 50(5), drugi stavek, točka 2, niso zavezani obračunu nemške dohodnine v obdobju obdavčitve, če je znesek teh prihodkov pozitiven,

je treba za dohodek, ki ga je treba v skladu s členom 32a(1) obdavčiti (*versteuernde Einkommen*), uporabiti posebno davčno stopnjo.

[…]

(2) Posebna davčna stopnja iz odstavka 1 je davčna stopnja, ki nastane, če se pri izračunu dohodnine dohodek, ki ga je treba v skladu s členom 32a(1) obdavčiti (*versteuernde Einkommen*), zviša ali zniža

[…]

2. v primeru iz odstavka 1, točki 2 in 3, za v teh določbah navedene prihodke (*Einkünfte*), pri čemer je treba v teh prihodkih vsebovane izredne dohodke upoštevati do ene petine.

[…]“

Francosko-nemška konvencija

11 Konvencija med Francosko republiko in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja ter določitvi pravil vzajemne upravne in pravne pomoči z dne 21. julija 1959 (BGBl. II 1961, str. 397), kakor je bila spremenjena s sporazumi z dne 9. junija 1969 (BGBl. II 1970, str. 717), z dne 28. septembra 1989 (BGBl. II 1990, str. 770) in z dne 20. septembra 2001 (BGBl. II 2002 str. 2370) (v nadaljevanju: francosko-nemška konvencija), v členu 14(1) določa:

„Mezde, plače in druga podobna plačila ter pokojnine, ki jih država pogodbenica, Land ali pravna oseba javnega prava te države ali Land plača fizični osebi s stalnim prebivališčem v drugi državi, za sedanje ali pretekle storitve v upravi ali oboroženih silah, se obdavčijo samo v prvoomenjeni državi. […]“

12 V členu 20(1) francosko-nemške konvencije je določeno:

„Za osebe s stalnim prebivališčem v Zvezni republiki se dvojno obdavčenje prepreči:

a) ob upoštevanju točk (b) in (c) se iz nemške osnove za dohodnino izvzamejo vsi prihodki, ki izvirajo iz Francije, in premoženje, ki leži v Franciji, ki se v skladu s to konvencijo obdavčijo v Franciji. Zvezna republika Nemčija pa si pridrži pravico, da na ta način izvzete prihodke in premoženje upošteva pri določitvi svoje davčne stopnje.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

13 Tožeči stranki iz postopka v glavni stvari sta zakonca in sta v letih 2005 in 2006 imeli stalno prebivališče v Nemčiji, kjer sta bili skupaj obdavčeni z dohodnino.

14 W. Bechtel je v letih 2005 in 2006 prejemal prihodke iz naslova zaposlitve kot uradnik v nemški javni upravi, M.-L. Bechtel, francoska državljanka, pa je bila kot uradnica zaposlena v francoski finančni upravi in je iz tega naslova prejela bruto plačo v znesku 22.342 EUR za leto 2005 in v znesku 24.397 EUR za leto 2006.

15 Kot izhaja iz plačilnih listov, je bila bruto plača tožnice iz postopka v glavni stvari M.-L. Bechtel zmanjšana za te odbitke, namreč davek, odtegnjen pri viru (*retenue à la source*), prispevek za državno pokojnino (*pension civile*), prispevek za državno pokojnino na mesečno bruto odškodnino za strokovno znanje (*pension civile sur l'indemnité mensuelle de technicité*), prispevek za dodatno zdravstveno zavarovanje finančnih uslužbencev (*mutuelle des agents des impôts*), prispevek za dodatno invalidsko zavarovanje finančnih uradnikov in za pokojnino za preživele družinske člane (*assurance complémentaire pour l'invalidité et les pensions de survie des fonctionnaires de l'administration des finances*), prispevek delavca za zdravstveno zavarovanje (*contribution ouvière maladie deplafonnée*) in prispevek za dodatno pokojnino v javnem sektorju (*retraite additionnelle de la fonction publique*).

16 Davčni urad v Offenbourgu je iz osnove za odmero dohodnine tožečih strank iz postopka v glavni stvari izključil bruto plačo tožnice iz postopka v glavni stvari za leti 2005 in 2006 kot prihodke, ki na podlagi francosko-nemške konvencije niso obdavčeni.

17 Vendar je bila ta bruto plača – po zmanjšanju za postavki „*pension civile*“ in „*pension civile sur l'indemnité mensuelle de technicité*“ – upoštevana pri izračunu pridržka progresivnosti, določenega v členu 32b(1), točka 3, EStG iz leta 2002, za izračun posebne davčne stopnje, ki se je uporabila za obdavčljivi dohodek tožečih strank iz postopka v glavni stvari.

18 Ker sta tožeči stranki iz postopka v glavni stvari menili, da bi morali biti prispevki, plačani od plače M.-L. Bechtel, odšteti od zneska plače, ki se je uporabila za izračun v okviru pridržka progresivnosti, sta vložili tožbo pri Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče v Baden-Württembergu, Nemčija). Potem ko je bila ta tožba zavrnjena s sodbo z dne 31. julija 2013, sta vložili revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija).

19 To sodišče pojasnjuje, da je treba na podlagi člena 14(1) in člena 20(1)(a) francosko-nemške konvencije prihodke, ki jih M.-L. Bechtel prejema za svoje delo v Franciji, odšteti od osnove za odmero nemške dohodnine tožečih strank iz postopka v glavni stvari. Vendar naj med strankami iz postopka v glavni stvari ne bi bilo sporno, da bi morali biti ti prihodki na podlagi člena 32b(1), točka 3, EStG iz leta 2002 vključeni v izračun posebne davčne stopnje, ki se uporabi za obdavčljivi dohodek tožečih strank iz postopka v glavni stvari.

20 Po navedbah predložitvenega sodišča izdatki za socialno zavarovanje, vsebovani v bruto plači tožnice iz postopka v glavni stvari, na podlagi veljavne nemške zakonodaje materialno ne spadajo v pojem „poslovni stroški“ v smislu člena 9 EStG iz leta 2002.

21 Nasprotno pa bi lahko prispevki za dodatno zdravstveno zavarovanje finančnih uslužbencev, za dodatno invalidsko zavarovanje finančnih uradnikov in za pokojnino za preživele družinske člane, za dodatno pokojnino v javnem sektorju in za zdravstveno zavarovanje, ki ga plača delavec, spadali v pojem posebnih izdatkov, saj bi lahko ti izdatki za socialno zavarovanje ustrezali primerom iz člena 10(1), točka 2, točka (a), ali člena 10(1), točka 3, točka (a), EStG iz leta 2002.

22 Vsekakor člen 10(2), točka 1, EStG iz leta 2002 za odštetje izdatkov iz naslova posebnih izdatkov določa pogoj, da ti niso neposredno gospodarsko povezani z neobdavčenimi prejemki. Ker pa plača tožnice iz postopka v glavni stvari v Nemčiji ni bila obdavčena, naj bi bila vzpostavljena taka neposredna gospodarska povezava in naj ne bi bilo mogoče odšteti izdatkov za socialno zavarovanje kot posebnih izdatkov, in to ne glede na to, ali je bil brez izdatkov za socialno zavarovanje tožnice iz postopka v glavni stvari za leti 2005 in 2006 dosežen najvišji znesek za odštetje posebnih izdatkov iz člena 10(3) EStG iz leta 2002, kar v izpodbijanih odločbah ni navedeno.

23 Prispevkov za socialno zavarovanje tožnice iz postopka v glavni stvari naj prav tako ne bi bilo mogoče odšteti v okviru določitve posebne davčne stopnje, ki se uporablja za obdavčljivi dohodek tožečih strank iz postopka v glavni stvari v skladu s členom 32b EStG iz leta 2002. Člen 32b(2), točka 2, EStG iz leta 2002 naj bi določal upoštevanje prihodkov (*Einkünfte*). V fazi določitve prihodkov (*Einkünfte*) pa naj posebnih izdatkov ne bi bilo mogoče odšteti.

24 Predložitveno sodišče dvomi o tem, da je prepoved odštetja izdatkov za socialno zavarovanje kot posebnih izdatkov združljiva s pravom Unije. To, da se davčnemu zavezancu rezidentu zavrne pravica do odštetja zneska prispevkov za socialno zavarovanje, plačanih v drugi državi članici, od osnove za odmero dohodnine v Nemčiji ali do znižanja davčne obveznosti v Nemčiji za znesek prispevkov za socialno zavarovanje, plačanih v drugi državi članici, ga lahko po mnenju tega sodišča odvrne od tega, da bi izvrševal pravico do prostega gibanja delavcev, in tako pomeni neutemeljeno omejitev te temeljne svoboščine.

25 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje postavilo ti vprašanji:

„1. Ali člen 39 ES (zdaj člen 45 PDEU) nasprotuje določbi nemškega prava, po kateri prispevki delavca s stalnim prebivališčem v Nemčiji, zaposlenega pri francoski državni upravi, za francosko pokojninsko in zdravstveno zavarovanje – drugače kot primerljivi prispevki delavca, zaposlenega v Nemčiji, za nemško socialno zavarovanje – ne zmanjšujejo osnove za odmero dohodnine, če po konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Nemčijo in Francijo v Nemčiji plača ne sme biti obdavčena in zgolj poveča davčno stopnjo, ki se uporabi za druge prihodke?

2. Ali je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen tudi, če so bili zadevni prispevki za zavarovanje v okviru obdavčitve plače s strani francoske države – konkretno ali pavšalno –
   (a) upoštevani za zmanjšanje davčne obveznosti ali
   (b) bi sicer lahko bili upoštevani za zmanjšanje davčne obveznosti, ampak v tem smislu niso bili uveljavljeni in zato niso bili upoštevani?“

Vprašanji za predhodno odločanje

26 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero davčni zavezanec s stalnim prebivališčem v tej državi članici, ki je zaposlen v državni upravi druge države članice, od osnove za odmero dohodnine v državi članici stalnega prebivališča ne sme odšteti prispevkov za pokojninsko in zdravstveno zavarovanje, ki so bili odtegnjeni od njegove plače v državi članici zaposlitve – v nasprotju s primerljivimi prispevki, plačanimi za socialno varnost v državi članici njegovega stalnega prebivališča – če na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državama članicama v državi članici stalnega prebivališča delavca plača ne sme biti obdavčena in zgolj poveča davčno stopnjo, ki se uporablja za druge prihodke.

27 Predložitveno sodišče se tudi sprašuje, kakšen pomen je treba pripisati okoliščini, da so bili v okviru obdavčitve plače s strani države članice zaposlitve zadevni prispevki za zavarovanje bodisi konkretno bodisi pavšalno upoštevani za zmanjšanje davčne obveznosti ali bi lahko bili upoštevani v ta namen, pa niso bili, ker se to ni uveljavljalo.

Svoboščina o prostem gibanju, ki se uporabi

28 Najprej je treba preučiti, ali se je mogoče na člen 45 PDEU, za razlago katerega prosi predložitveno sodišče, sklicevati v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na to, kako država članica davčno obravnava prihodke, ki jih oseba, ki stalno prebiva v tej državi članici, prejme iz naslova zaposlitve v javni upravi druge države članice in še posebej, kako davčno obravnava prispevke za pokojninsko in zdravstveno zavarovanje, ki jih država članica zaposlitve odtegne od navedenih prihodkov.

29 Tožeči stranki iz postopka v glavni stvari namreč navajata, da bi se moral, ker nista ne delavca ne samozaposleni osebi, položaj iz postopka v glavni stvari presojati glede na člen 18, prvi odstavek, PDEU.

30 V zvezi s tem je najprej treba opozoriti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso člen 18 PDEU, ki določa splošno načelo prepovedi vsakršne diskriminacije glede na državljanstvo, samostojno uporablja le v primerih, ki jih ureja pravo Unije, za katere pa Pogodba DEU ne določa posebnih pravil prepovedi diskriminacije (glej zlasti sodbe z dne 12. maja 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, točka 37; z dne 26. novembra 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, točka 25; z dne 15. septembra 2011, Schulz-Delzers in Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, točka 29, in z dne 25. oktobra 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, točka 18).

31 Vendar je bilo načelo prepovedi diskriminacije na področju prostega gibanja delavcev uvedeno s členom 45 PDEU (glej zlasti sodbe z dne 12. maja 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, točka 38; z dne 10. septembra 2009, Komisija/Nemčija, C-269/07, EU:C:2009:527, točki 98 in 99; z dne 15. septembra 2011, Schulz-Delzers in Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, točka 29, in z dne 25. oktobra 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, točka 19).

32 Na podlagi ustaljene sodne prakse vsak državljan Evropske unije, neodvisno od njegovega kraja stalnega prebivališča in njegovega državljanstva, ki je izkoristil pravico do prostega gibanja delavcev in ki je opravljal poklicno dejavnost v državi članici, ki ni država članica njegovega stalnega prebivališča, spada na področje uporabe člena 45 PDEU (sodbe z dne 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, točka 76; z dne 2. oktobra 2003, van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, točka 14; z dne 13. novembra 2003, Schilling in Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, točka 23, in z dne 16. februarja 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, točka 11).

33 Glede vprašanja, ali tožnica iz postopka v glavni stvari, ki je zaposlena v javni upravi ene države članice, stalno prebivališče pa ima v drugi državi članici, spada v pojem „delavec“ v smislu člena 45 PDEU, je treba opozoriti, da pravna narava delovnega razmerja za uporabo člena 45 PDEU ni odločilna in da zato ni pomembno, da je delavec zaposlen kot uradnik ali da njegovo delovno razmerje ni podvrženo zasebnemu, temveč javnemu pravu (glej sodbo z dne 26. aprila 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, točka 68 in navedena sodna praksa).

34 Res je sicer s členom 45(4) PDEU določeno, da se določbe člena 45, od (1) do (3), PDEU, s katerimi sta uvedena temeljno načelo prostega gibanja delavcev in odprava vsakršne diskriminacije delavcev držav članic na podlagi državljanstva, ne uporabljajo pri zaposlovanju v javni upravi. Vendar s to določbo dovoljene izjeme, upoštevajoč temeljni značaj, ki ga ima v Pogodbi načelo prostega gibanja delavcev v Uniji, ne smejo preseči namena, za katerega je bila ta določba o izjemi uvedena (sodbi z dne 12. februarja 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, točka 4, in z dne 26. aprila 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, točka 69).

35 Ta namen je državam članicam pridržati možnost, da omejijo dostop tujih državljanov do nekaterih zaposlitev v javni upravi (sodba z dne 12. februarja 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, točka 4), ki zahtevajo odnos posebne solidarnosti zaposlenih do države ter vzajemnost pravic in obveznosti, na katerih temelji državljanska vez (glej sodbo z dne 17. decembra 1980, Komisija/Belgija, 149/79, EU:C:1980:297, točka 10). V nasprotju s tem pa člen 45(4) PDEU ne more učinkovati tako, da bi delavca, ko je ta sprejet v službo v javni upravi države članice, izključil iz uporabe določb člena 45, od (1) do (3), PDEU (sodba z dne 26. aprila 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, točka 70 in navedena sodna praksa).

36 Zato tožnica iz postopka v glavni stvari spada v pojem „delavec“ v smislu člena 45 PDEU, njena zaposlitev v javni upravi države članice pa ne povzroči zavrnitve upoštevanja njenih pravic in varstva, zagotovljenih s tem členom.

Obstoj omejitve člena 45 PDEU

37 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da vse določbe Pogodbe o prostem gibanju oseb poskušajo državljanom Unije olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na ozemlju Unije in nasprotujejo ukrepom, ki bi lahko te državljane postavili v slabši položaj, kadar bi želeli izvajati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice (glej zlasti sodbe z dne 13. novembra 2003, Schilling in Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, točka 24; z dne 21. februarja 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, točka 33; z dne 18. julija 2007, Lakebrink in Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, točka 17, in z dne 16. oktobra 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, točka 43).

38 Sodna praksa, navedena v prejšnji točki te sodbe, se nanaša na ukrepe, ki bi tiste državljane Unije, ki so zaposleni v državi članici, ki ni država članica njihovega stalnega prebivališča, lahko postavili v slabši položaj, kar zlasti zajema državljane Unije, ki želijo opravljati gospodarsko dejavnost, potem ko so svoje stalno prebivališče prenesli v drugo državo članico (sodba z dne 16. oktobra 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, točka 44).

39 Člen 45 PDEU zlasti nasprotuje ukrepom, ki lahko, čeprav se uporabljajo brez razlikovanja glede na državljanstvo, že sami po sebi bolj prizadenejo delavce migrante kot domače delavce in lahko zato prve postavijo v slabši položaj (glej v tem smislu sodbi z dne 5. decembra 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, točka 26 in navedena sodna praksa, ter z dne 2. marca 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, točka 36).

40 V postopku v glavni stvari je iz predložitvene odločbe razvidno, da je bila tožečima strankama iz postopka v glavni stvari skupaj odmerjena dohodnina v Nemčiji, kjer sta imeli stalno prebivališče. Plača, ki jo je tožnica iz postopka v glavni stvari prejela iz svoje zaposlitve v francoski državni upravi, na podlagi člena 14(1) in člena 20(1) francosko-nemške konvencije ni bila vključena v davčno osnovo tožečih strank iz postopka v glavni stvari. Kljub temu pa je bila ta plača na podlagi člena 20(1) te konvencije upoštevana pri določitvi posebne davčne stopnje, ki se je uporabila za obdavčljivi dohodek tožečih strank iz postopka v glavni stvari, izračunan v skladu s členom 32b EStG iz leta 2002.

41 Iz predložitvene odločbe je tudi razvidno, da so bile od plače, ki jo je prejela tožnica iz postopka v glavni stvari, v Franciji odtegnjeni nekateri prispevki za dodatno pokojninsko in zdravstveno zavarovanje. Teh prispevkov ni bilo mogoče odšteti od skupnega zneska prihodkov tožečih strank iz postopka v glavni stvari iz naslova posebnih izdatkov. Čeprav po mnenju predložitvenega sodišča navedeni prispevki materialno spadajo med primere iz člena 10(1), točki 2 in 3, EStG iz leta 2002, jih namreč pri izračunu obdavčljivega dohodka tožečih strank iz postopka v glavni stvari ni bilo mogoče odbiti, ker so bili neposredno gospodarsko povezani z neobdavčenimi prejemki, saj plača tožnice iz postopka v glavni stvari v Nemčiji ni bila obdavčena.

42 Pri določitvi posebne davčne stopnje, ki se uporablja za obdavčljivi dohodek tožečih strank iz postopka v glavni stvari v skladu s členom 32b EStG iz leta 2002, je bila upoštevana plača tožnice iz postopka v glavni stvari, niso pa mogli biti odšteti prispevki za dodatno pokojninsko in zdravstveno zavarovanje. V skladu s členom 32b(2) EStG iz leta 2002 izhaja izračun posebne davčne stopnje iz tega, da se obdavčljivi dohodek (*versteuernde Einkommen*) poveča za neobdavčene prihodke (*Einkünfte*). Po eni strani prispevki za dodatno pokojninsko in zdravstveno zavarovanje niso mogli biti odšteti pri izračunu obdavčljivega dohodka tožečih strank iz postopka v glavni stvari, ker ti prispevki niso izpolnjevali pogoja iz člena 10(2) EStG iz leta 2002, po drugi strani pa odštetje navedenih prispevkov ni bilo mogoče v fazi izračuna prihodkov (*Einkünfte*), ki so v skladu s členom 2(2), točka 2, EStG iz leta 2002 opredeljeni kot presežek prejemkov nad poslovnimi stroški.

43 Možnost, da se prispevki za dodatno pokojninsko in zdravstveno zavarovanje pri izračunu obdavčljivega dohodka davčnega zavezanca odštejejo kot posebni izdatki, je davčna ugodnost, ker omogoča zmanjšanje tega obdavčljivega dohodka in stopnje obdavčitve, ki se zanj uporabi.

44 Pogoj iz člena 10(2) EStG iz leta 2002, v skladu s katerim izdatki za socialno zavarovanje ne smejo biti neposredno gospodarsko povezani z neobdavčenimi prejemki, vodi do tega, da se ta ugodnost ne prizna v položajih, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ko davčni zavezanec rezident prejema plačo v državi članici, ki ni država članica njegovega stalnega prebivališča, in ko ta plača v državi članici stalnega prebivališča ni obdavčena, se upošteva v okviru davčne stopnje, ki se uporabi za druge prihodke tega davčnega zavezanca.

45 Tako kot navaja nemška vlada, pa se lahko seveda pogoj glede neobstoja neposredne gospodarske povezave z neobdavčenimi prejemki uporablja ne le v čezmejnih položajih, ampak tudi v popolnoma notranjih položajih.

46 Vendar je nemška vlada, ko je bila pozvana, naj navede primere nacionalnih prihodkov in izdatkov, ki spadajo v člen 10(2) EStG iz leta 2002, navedla prispevke za pokojninsko zavarovanje, ki jih je treba plačati zaradi prejemanja nadomestil za primer bolezni, invalidnosti in pomoči na domu, prispevke za pokojninsko in zdravstveno zavarovanje, če jih je treba plačati na dodatke k plači, izplačane zaradi

dela ob nedeljah in praznikih ter nočnega dela, ter prispevke za zdravstveno in pokojninsko zavarovanje, ki jih je treba plačati na podlagi prejemanja pavšalnih dajatev delodajalca, ki v Nemčiji niso obdavčene.

47 Vendar taka izplačila, dodatki k plači ali dajatve niso primerljivi s plačami in mezdami, izplačanimi za opravljeno delo delavcev v zasebnem sektorju ali pogodbenih uslužbencev v javnem sektorju, ki v nasprotju z nemškimi uradniki morajo plačati prispevke za socialno varnost. Iz spisa in iz postopka pred Sodiščem je razvidno, da so lahko delavci v zasebnem sektorju ali pogodbeni uslužbenci v javnem sektorju, ki so rezidenti ter iz nemškega vira prejemajo plače in mezde, na katere se plačajo prispevki za socialno varnost, primerljivi s temi, ki so sporni v postopku v glavni stvari, te prispevke odšteli od svojega obdavčljivega dohodka.

48 Zato je treba ugotoviti, da lahko pogoj glede neobstoja neposredne gospodarske povezave z neobdavčenimi prejemki, čeprav se uporablja brez razlikovanja, bolj vpliva na davčne zavezance rezidente, ki prejemajo plačo v državi članici, ki ni država članica njihovega stalnega prebivališča, ki v državi članici njihovega stalnega prebivališča ni obdavčena.

49 To, da se zavrne odštetje prispevkov za dodatno pokojninsko in zdravstveno zavarovanje, odtegnjenih v Franciji, kakršni so sporni v postopku v glavni stvari, vodi do tega, da se po eni strani poveča obdavčljivi dohodek davčnih zavezancev, kot sta tožeči stranki iz postopka v glavni stvari, in da se po drugi strani posebna davčna stopnja izračuna ob upoštevanju tega povečanega obdavčljivega dohodka, ne da bi se ta stopnja popravila z upoštevanjem teh prispevkov na neki drug način, do česar ne bi prišlo, če bi tožnica iz postopka v glavni stvari plačo prejemala v Nemčiji, in ne v Franciji.

50 Tako neugodno obravnavanje lahko delavce rezidente odvrne od tega, da iščejo, sprejmejo ali obdržijo zaposlitev v državi članici, ki ni država članica njihovega stalnega prebivališča.

51 Nacionalna zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki za odštetje izdatkov za socialno varnost določa pogoj, da ti izdatki niso neposredno gospodarsko povezani z neobdavčenimi prejemki, zato v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev prostega gibanja delavcev, ki je s členom 45 PDEU načeloma prepovedana.

Obstoj utemeljitve

52 Taka omejitev je dopustna samo, če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali če je utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu (glej zlasti sodbi z dne 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, točka 26, in z dne 26. maja 2016, Kohll in Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, točka 45).

53 Glede vprašanja, ali sta zadevna položaja objektivno primerljiva, je treba opozoriti, da je primerljivost čezmejnega položaja z notranjim položajem treba preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb (glej v tem smislu sodbe z dne 25. februarja 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točka 22; z dne 6. septembra 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, točka 17, in z dne 26. maja 2016, Kohll in Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, točka 46).

54 V obravnavanem primeru nemška vlada trdi, da popolnoma notranji položaj, v katerem spada plača davčnega zavezanca na področje nemške davčne pristojnosti, objektivno ni primerljiv s čezmejnim položajem, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem Zvezna republika Nemčija za obdavčitev zadevne plače na podlagi francosko-nemške konvencije ni pristojna, čeprav je tožnica iz postopka v glavni stvari v tej državi članici neomejeno davčno zavezana.

55 V zvezi s tem je treba opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je načeloma država članica stalnega prebivališča dolžna davčnemu zavezancu priznati vse davčne ugodnosti, povezane z njegovim osebnim in družinskim položajem, saj lahko ta država, razen izjemoma, najbolje presodi njegovo osebno davčno sposobnost, saj ima on v tej državi središče osebnih in premoženjskih interesov (glej zlasti sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 32; z dne 16. maja 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, točka 21; z dne 28. februarja 2013, Beker in Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, točka 43, in z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točka 43).

56 Obveznost upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca je lahko naložena državi članici zaposlitve le, če davčni zavezanec prejema vse ali skoraj ves svoj obdavčljivi dohodek iz dejavnosti, ki jo opravlja v navedeni državi, in ne prejema večjih prihodkov v državi članici stalnega prebivališča, tako da mu ta ne more priznati ugodnosti, ki bi jih bil deležen ob upoštevanju njegovega osebnega in družinskega položaja (glej zlasti sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 36; z dne 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, točka 27; z dne 16. maja 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, točke od 21 do 23; z dne 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, točka 89, in z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točka 44).

57 V zvezi z ugodnostmi, ki izhajajo iz upoštevanja njegovega osebnega ali družinskega položaja, namreč davčni zavezanec rezident s prihodki v državi članici, ki ni država članica njegovega stalnega prebivališča, ni v primerljivem položaju z davčnim zavezancem s prihodki v državi članici svojega stalnega prebivališča, zlasti kadar država članica stalnega prebivališča prvega davčnega zavezanca temu ne more nuditi teh ugodnosti, ker v navedeni državi članici ne prejema večjih prihodkov.

58 Vendar v zadevi iz postopka v glavni stvari ni tako. Zaradi skupne obdavčitve tožečih strank iz postopka v glavni stvari bi tožnici iz postopka v glavni stvari v državi članici stalnega prebivališča, tudi če ta tam ne bi prejemala večjih prihodkov, ta država članica lahko priznala ugodnosti, ki izhajajo iz upoštevanja njenega osebnega ali družinskega položaja, kot je odštetje prispevkov, ki so sporni v postopku v glavni stvari.

59 Položaj tožnice iz postopka v glavni stvari je zato primerljiv s položajem davčnega zavezanca rezidenta s prihodki v državi članici njegovega stalnega prebivališča.

60 Omejitev je lahko utemeljena zgolj z nujnimi razlogi v splošnem interesu. V tem primeru mora biti omejitev tudi primerna za zagotovitev uresničitve cilja, ki mu sledi, in ne sme presegati tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev (sodbi z dne 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, točka 29 in navedena sodna praksa, ter z dne 26. maja 2016, Kohll in Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, točka 49).

61 V zvezi s tem nemška vlada trdi, da je zavrnitev odštetja posebnih izdatkov v zvezi z neobdavčenimi prihodki utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki se nanašajo na uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti med Zvezno republiko Nemčijo in Francosko republiko ter na doslednost nacionalnega davčnega sistema.

62 Ta vlada po eni strani navaja, da je na podlagi člena 14(1), prvi stavek, francosko-nemške konvencije pristojnost za obdavčitev prihodkov, ki jih izplača francoska država, dana Francoski republiki in da bi bila tako dogovorjena porazdelitev davčne pristojnosti ogrožena, če bi morala Zvezna republika Nemčija v celoti upoštevati prispevke za socialno varnost tožnice iz postopka v glavni stvari kot posebne izdatke, ne da bi se oprla na celotni svetovni dohodek.

63 Po drugi strani, če bi določbe člena 10(2), točka 1, EStG iz leta 2002 dovoljevale upoštevanje prispevkov za socialno varnost, plačanih v Franciji, za izračun obdavčljivega dohodka v Nemčiji, bi to bilo v nasprotju z načelom doslednosti davčnih sistemov, saj bi lahko tožnica iz postopka v glavni

stvari – čeprav neobdavčeni prihodki, izplačani v Franciji, niso upoštevani pri izračunu davčne osnove – kljub temu odštela izdatke za socialno zavarovanje v okviru skupne obdavčitve s svojim soprogom. Davčna stopnja, povečana v okviru pridržka progresivnosti, bi bila popravljena z odštetjem izdatkov pri izračunu obdavčljivega dohodka. Poleg tega bi ugodnost, ki izhaja iz odštetja prispevkov za zavarovanje, pomenila neposredno povezavo z obdavčitvijo ustreznih prihodkov in bi tožnica iz postopka v glavni stvari, če bi ji bila zavrnjena teoretična ugodnost odštetja teh prispevkov za zavarovanje, v obravnavanem primeru prejela ugodnost, saj njeni francoski prihodki v Nemčiji ne bi bili obdavčeni.

64 Navesti je treba, prvič, da je ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami res lahko nujni razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev uresničevanja prostega gibanja v Uniji (sodbi z dne 28. februarja 2013, Beker in Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, točka 56, in z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točka 68).

65 Tako utemeljitev je mogoče sprejeti zlasti takrat, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki lahko ogroža pravico države članice do izvajanja davčnih pristojnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej v tem smislu sodbe z dne 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, točka 42; z dne 18. julija 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, točka 54; z dne 21. januarja 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, točka 60; z dne 28. februarja 2013, Beker in Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, točka 57, in z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točka 75).

66 Čeprav države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru dvostranskih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja prosto določajo navezne okoliščine za porazdelitev davčne pristojnosti, jim ta porazdelitev davčne pristojnosti vseeno ne dovoljuje uporabe ukrepov, ki so v nasprotju s prostim gibanjem, zagotovljenim s Pogodbo. Pri izvajanju davčnih pristojnosti, kot so razdeljene v dvostranskih davčnih konvencijah o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, so države članice namreč zavezane spoštovati pravila Unije (glej v tem smislu sodbe z dne 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, točki 93 in 94; z dne 19. januarja 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, točki 49 in 50, ter z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točki 41 in 42).

67 V obravnavanem primeru je bilo vprašanje porazdelitve davčne pristojnosti med Francosko republiko in Zvezno republiko Nemčijo urejeno v francosko-nemški konvenciji, v skladu s katero se, najprej, mezde, plače in druga podobna plačila, ki jih država pogodbenica, Land ali pravna oseba javnega prava te države ali Land plača fizični osebi s stalnim prebivališčem v drugi državi za sedanje ali pretekle storitve v upravi, obdavčijo samo v prvoomenjeni državi. Dalje, ta konvencija določa, da so prihodki, ki izvirajo iz Francije in so na podlagi te konvencije obdavčljivi v tej državi članici ter jih prejemajo rezidenti Zvezne republike Nemčije, izključeni iz nemške davčne osnove, pri čemer s tem pravilom ni omejena pravica Zvezne republike Nemčije, da pri določitvi svoje davčne stopnje tako izključene prihodke upošteva. Nazadnje, z navedeno konvencijo ni določena obveznost, da država izvora prihodkov v celoti prevzame upoštevanje osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev, ki opravljajo svojo gospodarsko dejavnost v tej državi članici, stalno prebivališče pa imajo v drugi.

68 Zvezna republika Nemčija je torej prostovoljno sprejela porazdelitev davčne pristojnosti, kot izhaja iz samih določb francosko-nemške konvencije, in se je odpovedala pravici do obdavčitve plač, kakršna je ta, ki jo je prejela tožnica iz postopka v glavni stvari, pri tem pa na podlagi konvencije ni prosta obveznosti, da v celoti upošteva osebni in družinski položaj davčnih zavezancev, ki imajo stalno prebivališče na njenem ozemlju, gospodarsko dejavnost pa opravljajo v Franciji.

69 Tega mehanizma porazdelitve davčne pristojnosti ni mogoče uveljavljati za utemeljitev tega, da se davčnemu zavezancu rezidentu zavrne odobritev ugodnosti, ki izhajajo iz upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja.

70 Po eni strani naj dejstvo, da Zvezna republika Nemčija dovoli odštetje prispevkov za zdravstveno in pokojninsko zavarovanje, kakršni so sporni v postopku v glavni stvari, ne more omajati porazdelitve davčne pristojnosti, kakor je bila dogovorjena s francosko-nemško konvencijo. Z odobritvijo odštetja teh prispevkov naj se Zvezna republika Nemčija ne bi odpovedala delu svoje davčne pristojnosti v korist drugih držav članic, kar naj ne bi vplivalo na njeno pristojnost obdavčitve dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju.

71 Po drugi strani pa je Sodišče že presodilo, da se država članica, v kateri ima davčni zavezanec stalno prebivališče, ne more sklicevati na utemeljitev na podlagi uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti, da bi se izognila obveznosti – ki jo načeloma ima – da navedenemu davčnemu zavezancu prizna vse olajšave, povezane z njegovim osebnim in družinskim položajem, razen če je ta država na podlagi sporazuma prosta obveznosti, da v celoti upošteva osebni in družinski položaj davčnih zavezancev, ki imajo na njenem ozemlju stalno prebivališče, svojo gospodarsko dejavnost pa deloma opravljajo v drugi državi članici, ali če neodvisno od vsakršnega sporazuma ugotovi, da ena ali več držav zaposlitve pri prihodkih, ki jih obdavčuje, nudi ugodnosti, povezane z upoštevanjem osebnega in družinskega položaja davčnih zavezancev, ki nimajo stalnega prebivališča na ozemlju teh držav članic, ampak v njih prejemajo obdavčljive prihodke (glej v tem smislu sodbe z dne 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, točki 99 in 100; z dne 28. februarja 2013, Beker in Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, točka 56, in z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točka 69).

72 Toda kot je bilo navedeno v točkah 67 in 68 te sodbe, Zvezna republika Nemčija na podlagi francosko-nemške konvencije ni prosta obveznosti, da v celoti upošteva osebni in družinski položaj davčnih zavezancev s stalnim prebivališčem na njenem ozemlju.

73 V zvezi z morebitnim enostranskim upoštevanjem s strani države članice zaposlitve osebnega in družinskega položaja tožnice iz postopka v glavni stvari, tako da bi ji odobrila davčno odštetje prispevkov za zavarovanje, ki so sporni v postopku v glavni stvari, je treba navesti, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ne vsebuje navedb, ki bi omogočale ugotovitev, ali je prišlo do takega upoštevanja oziroma ali bi sploh bilo mogoče.

74 Vsekakor z davčno ureditvijo, ki je sporna v postopku v glavni stvari, ni vzpostavljena korelacija med davčnimi ugodnostmi, odobrenimi prebivalcem zadevne države članice, in davčnimi ugodnostmi, ki so lahko priznane tem prebivalcem v njihovi državi članici zaposlitve (glej po analogiji sodbo z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točka 73).

75 Drugič, Sodišče v zvezi z nujnostjo ohranitve doslednosti davčnega sistema – čeprav tak nujni razlog v splošnem interesu lahko utemelji omejitev izvrševanja temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo – za to, da bi trditev, ki se opira na to utemeljitev, uspela, zahteva obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davkom, pri čemer je treba neposrednost te povezave preučiti ob upoštevanju cilja, ki ga zadevna ureditev uresničuje (glej v tem smislu sodbi z dne 1. julija 2010, Dijkman in Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, točki 54 in 55 ter navedena sodna praksa, in z dne 26. maja 2016, Kohll in Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, točka 60).

76 V obravnavanem primeru skuša trditev nemške vlade prikazati, da je po eni strani zavrnitev odštetja posebnih izdatkov namenjena temu, da se davčna stopnja, povečana v okviru pridržka progresivnosti, zakoncev ne popravi z zmanjšanjem obdavčljivega dohodka, in da bi bila po drugi strani ugodnost, ki izhaja iz odštetja prispevkov, kompenzirana z obdavčitvijo prihodkov, ki so neposredno povezani s temi prispevki.

77 Vendar je treba navesti, da v smislu sodne prakse, navedene v točki 75 te sodbe, ne obstaja neposredna povezava med metodo oprostitve s pridržkom progresivnosti, na podlagi katere se država članica stalnega prebivališča odpove obdavčitvi prihodkov, prejetih v drugi državi članici, pri tem pa jih

upošteva pri določitvi davčne stopnje, ki se uporabi za obdavčljivi dohodek, in zavrnitvijo upoštevanja prispevkov, ki so neposredno povezani z neobdavčenimi prihodki. Učinkovitost progresivnosti obdavčitve z dohodnino v državi članici stalnega prebivališča, ki ji sledi metoda oprostitve s pridržkom progresivnosti, namreč ni odvisna od tega, da je upoštevanje osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca omejeno na izdatke, povezane s prihodki, ki so obdavčeni v tej državi članici (glej po analogiji sodbo z dne 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, točka 109).

78 Poleg tega Zvezna republika Nemčija, ker se je v francosko-nemški konvenciji strinjala, da se prihodki, prejeti v Franciji, obdavčijo samo v tej državi članici, ne more zatrjevati, da je neugodnost, ki je posledica odklonitve odštetja prispevkov, kakršni so ti iz postopka v glavni stvari, kompenzirana s tem, da ti prihodki v Nemčiji niso obdavčeni. Taka trditev bi dejansko omajala porazdelitev davčne pristojnosti, ki jo je Zvezna republika Nemčija prostovoljno dogovorila s francosko-nemško konvencijo.

79 Zavrnitev, da se davčnemu zavezancu rezidentu odobrijo ugodnosti, ki izhajajo iz upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja, v obliki odštetja prispevkov za dodatno zdravstveno in pokojninsko zavarovanje, kakršni so sporni v postopku v glavni stvari, kot posebnih izdatkov, zato ne more biti upravičena ne z razlogi uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti ne z ohranitvijo doslednosti davčnega sistema.

80 Glede na navedeno je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero davčni zavezanec s stalnim prebivališčem v tej državi članici, ki je zaposlen v javni upravi druge države članice, od osnove za odmero dohodnine v državi članici stalnega prebivališča ne sme odšteti prispevkov za pokojninsko in zdravstveno zavarovanje, ki so bili odtegnjeni od njegove plače v državi članici zaposlitve – v nasprotju s primerljivimi prispevki, plačanimi za socialno varnost v državi članici njegovega stalnega prebivališča – če plača na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državama članicama ne sme biti obdavčena v državi članici stalnega prebivališča delavca, ampak zgolj poveča davčno stopnjo, ki se uporabi za druge prihodke.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Člen 45 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero davčni zavezanec s stalnim prebivališčem v tej državi članici, ki je zaposlen v javni upravi druge države članice, od osnove za odmero dohodnine v državi članici stalnega prebivališča ne sme odšteti prispevkov za pokojninsko in zdravstveno zavarovanje, ki so bili odtegnjeni od njegove plače v državi članici zaposlitve – v nasprotju s primerljivimi prispevki, plačanimi za socialno varnost v državi članici njegovega stalnega prebivališča – če plača na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državama članicama ne sme biti obdavčena v državi članici stalnega prebivališča delavca, ampak zgolj poveča davčno stopnjo, ki se uporabi za druge prihodke.

Podpisi