



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. WATHELET
представено на 7 септември 2016 година¹

Дело C-283/15

Х
срещу
Staatssecretaris van Financiën

(Преюдициално запитване, отправено от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия))

„Преюдициално запитване — Данъци върху доходите — Равно третиране — Доходи, получени в няколко държави членки — Данъчно предимство — Решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31)“

I – Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване, отправено до Съда от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия), се отнася до приложимостта на съдебната практика, въведена с решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), в нов контекст. Всъщност спорът в главното производство се характеризира с обстоятелството, че от една страна, данъчнозадълженото лице получава в своята държава по пребиваване толкова малък доход, че не може да се ползва в нея от намаляване на данъка във връзка с личното и семейното си положение, а от друга страна, останалите му доходи се облагат в *няколко* държави, в които той не пребивава.

II – Правна уредба

2. Данъчното облагане на местните и чуждестранните лица в Нидерландия е регламентирано с Wet Inkomstenbelasting 2001 (Закон за данъка върху доходите от 2001 г., наричан по-нататък „Законът от 2001 г.“).

3. Съгласно член 2.3 от Закона от 2001 г.:

„С данък върху доходите се облагат следните доходи, получени от данъчнозадълженото лице през съответната календарна година:

- a) облагаемите доходи от труд или от жилище,
- b) облагаемите доходи от значително дялово участие и

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

с) облагаемите доходи от спестявания и от инвестиции“.

4. Член 2.4 от Закона от 2001 г. предвижда:

„1. Облагаемите доходи от труд или от жилище се определят:

а) за местните данъчнозадължени лица: съгласно разпоредбите на глава 3,

б) за чуждестранните данъчнозадължени лица: съгласно разпоредбите на раздел 7.2 [...]“.

5. Член 2.5 от Закона от 2001 г. гласи:

„1. Местните данъчнозадължени лица, които не пребивават в Нидерландия през цялата календарна година, и чуждестранните данъчнозадължени лица, които пребивават в друга държава — членка на Европейския съюз, или в определена с министерско постановление трета държава, с която Кралство Нидерландия е сключило спогодба за избягване на двойно данъчно облагане и насърчаване на обмена на информация, и които подлежат на данъчно облагане в тази държава членка или трета държава, могат да изберат данъчния режим, който настоящият закон предвижда за местните данъчнозадължени лица. [...]

[...]“.

6. Съгласно член 3.120, параграф 1 от Закона от 2001 г. всяко местно лице на Нидерландия има право да приспадне „отрицателните доходи“ от жилище, на което е собственик и което се намира в Нидерландия.

7. От друга страна, член 7.1, буква а) от Закона от 2001 г. гласи, че данъкът се начислява върху облагаемите доходи от труд и от жилище в Нидерландия, получени през календарната година.

8. Член 7.2, параграф 2, букви б) и ф) от Закона от 2001 г. уточнява освен това, че сред облагаемите доходи от труд и от жилище са облагаемото възнаграждение за труд, положен в Нидерландия, и евентуалните облагаеми доходи от собствено жилище, намиращо се в Нидерландия.

III – Фактите по спора в главното производство

9. X е нидерландски гражданин, който през 2007 г. е живял в Испания. Притежавал е там собствено жилище по смисъла на Закона от 2001 г. (наричано по-нататък „собственото жилище“), за което е дължал лихви по ипотечен кредит.

10. По силата на Закона от 2001 г. в Нидерландия с данък върху доходите се облагат не само доходите от труд, но и тези „от жилище“. Когато това жилище е собствено, то дава право на данъчни предимства (изчислени като процент от стойността му), които се намаляват с подлежащите на приспадане разходи за тези предимства (сред които лихвите по ипотечни кредити). В случай че сумата на лихвите по ипотечни кредити превишава сумата на предимствата, доходите на данъчнозадълженото лице се приемат за „отрицателни“. През 2007 г. X е бил в такова положение.

11. През същата година доходите на X от професионална дейност представляват суми, изплатени от две дружества, в които притежава мажоритарно участие, със седалище съответно в Нидерландия и в Швейцария. Доходите от източници в Нидерландия са представлявали около 60 % от общия му облагаем доход, а тези от източници в Швейцария — 40 %. В Испания не е получен никакъв доход.

12. Съгласно приложимите двустранни данъчни спогодби доходите от източници в Нидерландия са обложени в Нидерландия, а тези от източници в Швейцария — в Швейцария.

13. Първоначално X избира да бъде приравнен в Нидерландия на местно данъчнозадължено лице, както е предвидено в член 2.5 от Закона от 2001 г., което води до неограничено данъчно облагане на заинтересованото лице в Нидерландия. На това основание нидерландската данъчна администрация е взела предвид отрицателния доход от собственото жилище в Испания.

14. Определеният по този начин общ размер на данъка е по-висок от този, който X би следвало да внесе, ако не беше избрал да бъде приравнен на местно данъчнозадължено лице (което би довело до облагането в Швейцария на получените от него доходи от източници в тази държава, или 40 % от всичките му доходи), и ако освен това му е било признато приспадане в пълен размер на отрицателните доходи от собственото жилище.

15. Като преосмисля молбата, с която е упражнил избора си, той обжалва пред нидерландските юрисдикции облагателния акт, като твърди, че разпоредбите на правото на Съюза относно свободното движение би трябвало да се тълкуват в смисъл, че позволяват на чуждестранните данъчнозадължени лица да приспаднат отрицателните доходи от собственото жилище, без да са длъжни за тази цел да изберат да бъдат приравнени на местни лица.

16. След като жалбата му е отхвърлена от *Rechtbank te Haarlem* (първоинстанционен съд, Харлем, Нидерландия) и от *Gerechtshof Amsterdam* (Апелативен съд Амстердам, Нидерландия), X подава касационна жалба до *Hoge Raad der Nederlanden*.

17. Последната юрисдикция има съмнения относно обхвата на съдебната практика *Schumacker*², предвид обстоятелството, че за разлика от фактическата обстановка по делото, по което е постановено това решение, г-н X не получава (никакви или почти никакви) семейни доходи само в една държава членка, която е компетентна да облага тези доходи, и по този начин да вземе предвид неговото лично и семейно положение.

18. Според *Hoge Raad der Nederlanden* (Върховен съд на Нидерландия) решенията от 14 септември 1999 г., *Gschwind* (C-391/97, EU:C:1999:409), от 10 май 2012 г., Комисия/Естония (C-39/10, EU:C:2012:282), и от 12 декември 2002 г., *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750), биха могли да се разбират в смисъл, че държавата на упражняване на дейността трябва винаги да взема предвид личното и семейното положение на заинтересованото лице, ако държавата по пребиваване не е в състояние да направи това.

19. При тези обстоятелства *Hoge Raad der Nederlanden* (Върховен съд на Нидерландия) решава да спре производството и да отправи преюдициално запитване до Съда.

IV – Преюдициалното запитване и производството пред Съда

20. С акт от 22 май 2015 г., постъпил в Съда на 11 юни 2015 г., *Hoge Raad der Nederlanden* (Върховен съд на Нидерландия) решава да спре производството и на основание член 267 ДФЕС да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободното движение да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която живеещият в Испания гражданин на Съюза, около 60 % от трудовите доходи на когото се облагат с данък в Нидерландия и около 40 % — в Швейцария, не може да приспадне своите отрицателни доходи от собственото си и лично ползвано жилище в

2 — Решение от 14 февруари 1995 г., *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31).

Испания от обложените си в Нидерландия трудови доходи, дори ако получава в държавата по пребиваването си [а именно Испания] толкова нисък доход, че гореспоменатите отрицателни доходи да не могат да доведат до намаляване на дължимия от него данък за съответната година в държавата по пребиваване?

- 2) а) При утвърдителен отговор на първия въпрос: трябва ли всяка държава членка, в която съответният гражданин на Съюза получава част от своите доходи, да отчита в този случай пълния размер на гореспоменатите отрицателни доходи? Или това задължение важи само за една от съответните държави по заетостта, и ако да, за коя от тях? Или пък всяка от държавите по заетостта (различни от държавата по пребиваване) трябва да позволи приспадането на част от тези отрицателни доходи? В последния случай, как следва да се определи тази подлежаща на приспадане част?
- б) Във връзка с това държавата членка, в която фактически се полага трудът, ли е от определящо значение, или държавата членка, която има правомощието да обложи с данък доходите, получени от посочения труд?
- 3) Различен ли ще е отговорът на двете части от втория въпрос, ако едната от държавите, в които съответният гражданин на Съюза получава доходите си, е [Конфедерация] Швейцария, която не е държава — членка на Европейския съюз, и също така не е част от Европейското икономическо пространство (ЕИП)?
- 4) Доколко в това отношение е релевантен въпросът дали правната уредба на държавата по пребиваване на данъчнозадълженото лице (в случая Кралство Испания) предвижда възможност за приспадане на лихвата по ипотечен кредит за собственото жилище на това лице, както и възможност за прихващане на произтичащите от това данъчни загуби през съответната година от евентуалните доходи от тази държава през следващи години?“.

21. Писмени становища представят X, нидерландското, белгийското, германското, австрийското, португалското и шведското правителство, правителството на Обединеното кралство и Европейската комисия. Освен това всички, с изключение на белгийското и португалското правителство, са изразили становищата си в съдебното заседание, проведено на 29 юни 2016 г.

V – Анализ

A – Предварителна бележка относно приложимата свобода на движение

22. Запитващата юрисдикция не дава квалификация на престациите, за които X е получил доходи, и съответно не определя и свободата на движение, с оглед която би следвало да се разгледа нидерландската правна уредба.

23. Австрийското, шведското правителство и правителството на Обединеното кралство обаче смятат, че a priori трябва да се приложи член 49 ДФЕС и прогласената в него свобода на установяване, тъй като от преюдициалното запитване се установява, че X упражнява контрол и управлява дейността на съответното нидерландско и швейцарско дружество посредством мажоритарни участия. Следователно той е самостоятелно заето лице. Този анализ изглежда релевантен.

24. Доколкото тези мажоритарни участия изключват прилагането на свободното движение на капитали, достатъчно е да припомним, че Съдът вече е имал повод да потвърди, че даденото в решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) разрешение във връзка със свободното движение на работници, следва да се приложи по отношение на самостоятелно

заетите лица³.

Б – По първия преюдициален въпрос

25. С първия въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали държавата по заетостта е длъжна да предостави предвиденото за местните лица данъчно предимство на чуждестранно лице, което получава в тази държава 60 % от всичките си доходи от професионална дейност, като е безспорно, че това данъчнозадължено лице не може да се ползва от това предимство в държавата по пребиваване, тъй като не получава достатъчно доходи там.

1. Принципите, приложими в областта на прякото данъчно облагане

26. От постоянната практика на Съда се установява, че държавите членки трябва да упражняват компетентността си в областта на прякото данъчно облагане при спазване на правото на Съюза⁴, и по-специално на разпоредбите на Договора относно свободите на движение. Ето защо държавите членки са длъжни да се въздържат от всякаква пряка дискриминация, основана на гражданство⁵, или прикрита дискриминация, основана на пребиваването на данъчнозадълженото лице, доколкото в областта на данъчното облагане определящ по принцип е критерият пребиваване.

27. Всяка дискриминация предполага различно третиране на сходни положения. Съдът постановява, че местните и чуждестранните лица по принцип не са в сходно положение. Всъщност полученият от чуждестранно лице на територията на една държава доход най-често представлява само част от общия му доход, съсредоточен по неговото местопребиваване. Индивидуалните данъчни възможности на данъчнозадълженото лице могат по-лесно да се преценят в държавата по пребиваване, тъй като това е мястото, където е центърът на личните и имуществените му интереси⁶.

28. Въпреки това в решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), Съдът приема, че от това правило има изключение, когато чуждестранното данъчнозадължено лице няма значителни доходи в своята държава по пребиваване, а получава основната част от облагаемите си доходи от дейност в държавата по месторабота, така че държавата по пребиваване не е в състояние да му предостави предимствата, които са резултат от отчитане на неговото лично и семейно положение⁷ (наричано по-нататък „изключението Schumacker“).

29. От друга страна, Съдът приема също така, че възможността на местното данъчнозадължено лице да приспадне от облагаемите си доходи „отрицателните доходи“ от недвижим имот, намиращ се в държавата на пребиваване, представлява данъчно предимство, свързано с неговото лично положение⁸.

3 — В този смисъл вж. по-специално решения от 11 август 1995 г., Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271), от 27 юни 1996 г., Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), и по-скорошното решение от 28 февруари 2013 г., Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 47).

4 — В този смисъл вж. по-специално решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 21), от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 29), от 18 юли 2007 г., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, т. 18), и от 22 октомври 2014 г., Blanco & Fabretti (C-344/13 и C-367/13, EU:C:2014:2311, т. 24).

5 — Вж. в този смисъл решение от 14 септември 1999 г., Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409, т. 20).

6 — В този смисъл вж. по-специално решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 32), от 12 декември 2002 г., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, т. 90), и от 18 юни 2015 г., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, т. 22).

7 — В този смисъл вж. по-специално решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 36), от 18 юли 2007 г., Lakebrink и Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, т. 30), от 16 октомври 2008 г., Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, т. 61), и от 18 юни 2015 г., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, т. 25).

8 — Вж. в този смисъл решение от 18 юни 2015 г., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, т. 19).

30. Тоест остава да се определи само дали случаят на X попада в изключението Schumacker, с други думи, дали неговото положение на чуждестранно лице е сходно с това на местно лице.

2. Условия за сходство на положенията

31. Всички представили писмени становища правителства считат, че правото на Съюза допуска правна уредба като тази в главното производство, тъй като обстоятелството, че 60 % от доходите се получават в държавата по заетост, не прави положението на едно чуждестранно лице сходно с това на едно местно лице.

32. В точка 36 от решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), Съдът приема, че по изключение положението е сходно „в случай като разглеждания в главното производство, когато чуждестранното лице не получава значителни доходи в държавата по своето постоянно пребиваване, а получава основната част от облагаемите си доходи от дейност в държавата по своята месторабота *по такъв начин*, че държавата по неговото постоянно пребиваване не е в състояние да му предостави предимствата, които са резултат от отчитане на неговото лично и семейно положение“⁹.

33. Следователно, за да може между положението на местно лице и това на чуждестранно лице да има сходство по смисъла на изключението Schumacker, трябва да са изпълнени едновременно три условия. Две от тези условия са свързани с държавата по пребиваване, а третото условие е свързано с държавата по заетост. Когато са изпълнени трите условия, държавата по заетост е длъжна да предостави както на чуждестранните, така и на местните лица едни и същи данъчни предимства, свързани с тяхното лично и семейно положение.

а) Условията, свързани с държавата по пребиваване

34. Двете условия са свързани по такъв начин, че второто произтича от първото: данъчнозадълженото лице не трябва да получава значителни доходи в държавата по пребиваване, така че тя да не е в състояние да му предостави предимствата, които са резултат от отчитане на неговото лично и семейно положение.

35. Когато се прилага международното данъчно право¹⁰, тези предимства по принцип трябва да бъдат предоставени от държавата по пребиваване. Ето защо обстоятелството, че данъчнозадълженото лице не получава достатъчен доход в тази държава, води до това неговото лично и семейно положение да не бъде взето предвид в нито една държава, ако се спазва принципът, че това положение следва да бъде преценено от държавата по пребиваване¹¹.

б) Условието, свързано с държавата по заетост

36. Съвсем логично, Съдът изисква също така чуждестранното данъчнозадължено лице да „получава основната част от облагаемите си доходи от дейност в държавата по своята месторабота“¹².

9 — Курсивът е мой.

10 — Вж. решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 32).

11 — Такава е и отправната точка на разсъжденията на генералния адвокат Léger в заключението му по дело Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, т. 66).

12 — Решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 36).

37. Както Съдът обяснява в точка 38 от решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), в такъв случай „[к]огато става въпрос за чуждестранно лице, което получава основната част от своите доходи и почти всички семейни доходи в държава членка, различна от държавата по своето пребиваване, дискриминацията се изразява в това, че *личното и семейното положение на това чуждестранно лице не се отчитат нито в държавата по пребиваване, нито в държавата по месторабота*“¹³.

38. Всъщност „[м]ежду положението на такова чуждестранно лице и това на местно лице, упражняващо сходна дейност като наето [или самостоятелно заето] лице, няма никаква обективна разлика, която да е от такова естество, че да обоснове различно третиране по отношение на отчитането на личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице за целите на данъчното облагане“¹⁴.

39. Както се вижда, изискването за получаване в държавата по месторабота на основната част от доходите е тясно свързано с обстоятелството, че данъчнозадълженото лице няма значителен доход в държавата по пребиваване.

40. Както обяснява генералният адвокат Léger в заключението си по дело Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), „само фактическа преценка ще позволи да се определи прагът, над който доходите в държавата по пребиваване са *достатъчни*, за да може личното положение на заинтересованото лице да бъде отчетено от данъчните органи на тази държава. Само пребиваващите в тази държава лица, които не са достигнали този праг, могат да бъдат приравнени на местни лица на държавата по месторабота, където получават основната част от доходите си“¹⁵.

41. В това отношение решения от 14 септември 1999 г., Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), и от 10 май 2012 г., Комисия/Естония (C-39/10, EU:C:2012:282), разкриват значението на критерия за възможността на държавата по пребиваване или на държавата по заетост да преценят личните и семейните разходи за определяне дали положенията са сходни.

42. В решение от 14 септември 1999 г., Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), Съдът всъщност отбелязва, че „като се има предвид, че близо 42 % от общия световен доход на семейство Gschwind е получен в тяхната държава по пребиваване, последната е в състояние да отчете личното и семейното положение на г-н Gschwind съобразно предвидените в нейното законодателство условия, тъй като данъчната основа в тази държава е достатъчна, за да позволи такова отчитане“¹⁶. При тези условия положението на семейната двойка чуждестранни лица, в която единият от съпрузите работи в разглежданата държава по облагане, не е прието за сходно с това на семейна двойка местни лица.

43. Обратно, в решение от 10 май 2012 г., Комисия/Естония (C-39/10, EU:C:2012:282) Съдът в началото посочва, че когато почти 50 % от общите доходи на данъчнозадълженото лице се получават в държавата по неговото пребиваване, „тя по принцип би трябвало да е в състояние да вземе предвид неговия данъчен капацитет“¹⁷. Съдът обаче добавя, че „[с]ъщевременно в случай като този на жалбоподателя, който не подлежи на данъчно облагане в държавата членка по пребиваване съгласно нейното законодателство поради ниския размер на съвкупните си доходи, *държавата членка по пребиваване не е в състояние да вземе под внимание данъчния*

13 — Курсивът е мой. В този смисъл вж. също решения от 18 юли 2007 г., Lakebrink и Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, т. 31), от 16 октомври 2008 г., Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, т. 62) и от 18 юни 2015 г., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, т. 26).

14 — Решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 37).

15 — Точка 76.

16 — Точка 29. Това предполага a fortiori, че получаването на близо 60 % от неговите доходи в определена държава — както в случая X в Нидерландия — по принцип позволява на тази държава да вземе предвид личното и семейното положение на съответното данъчнозадължено лице.

17 — Точка 54. Курсивът е мой.

капацитет и личното и семейното положение на заинтересованото лице¹⁸. От това Съдът заключава, че при тези обстоятелства отказът на държава членка, в която се получават съответните доходи (в случая пенсия за осигурителен стаж и възраст), да предостави предвидено в данъчната ѝ уредба облекчение, поставя в неблагоприятно положение чуждестранните данъчнозадължени лица единствено поради факта, че са упражнили свободите на движение, гарантирани от Договора.

44. Пример за третото условие дава и решение от 18 юни 2015 г., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Всъщност в точка 28 от това решение Съдът приема, че „обстоятелството, че чуждестранно лице е получило в държавата си по месторабота доходи при същите условия като местно лице на тази държава, само по себе си *не е достатъчно*, за да се приеме, че положението му е обективно сходно с това на местното лице. За да се констатира такова обективно сходство, *е необходимо още държавата членка по пребиваване* — поради факта че въпросното чуждестранно лице получава основната част от доходите си в държавата членка по месторабота — *да не е в състояние да му предостави предимствата, които произтичат от отчитането на съвкупните му доходи и и на неговото лично и семейно положение*“¹⁹.

45. От гореизложеното задължително следва, че в положение, при което в държавата членка по пребиваване няма никакви облагаеми доходи, може да се получи дискриминация, ако личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице не се отчетат нито в държавата членка по пребиваване, нито в държавата членка по заетост²⁰.

46. По настоящото дело X безспорно отговаря на първите две условия. Той не получава никакви подлежащи на облагане доходи в Испания. Следователно тази държава по пребиваване не е в състояние да му предостави данъчните предимства, свързани с неговото лично и семейно положение. Що се отнася до третото условие, очевидно е, че той получава основната част (и дори всички) свои доходи от професионална дейност *другаде*, а не в държавата по пребиваване, по-конкретно 60 % в Нидерландия и 40 % в Швейцария.

3. Сходството между положенията при няколко държави по заетост

47. Не мисля, че обстоятелството, че данъчнозадълженото лице получава основната част от своите доходи в *няколко* държави по заетост, има значение за прилагането на принципа на изключението Schumacker.

48. Всъщност определящият критерий е този на невъзможността на дадена държава да вземе предвид личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице поради липса на достатъчно облагаеми доходи, докато това е възможно *другаде* поради наличието на адекватен източник на доходи.

49. Макар досега при разглеждане на сходството на положенията Съдът да е имал предвид само една държава по месторабота, това е единствено поради фактическата обстановка, предмет на отправените му преюдициални запитвания, тъй като от теоретична гледна точка множеството държави по месторабота не променя параметрите на анализа.

18 — Точка 55. Курсивът е мой.

19 — Курсивът е мой. От друга страна, както е в случая, „[о]бстоятелството, че посоченият работник е заминал, за да извършва трудова дейност в трета държава, а не в друга държава — членка на Европейския съюз, е ирелевантно за това тълкуване“ (решение от 18 юни 2015 г., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, диспозитив).

20 — Вж. в този смисъл решение от 10 май 2012 г., Комисия/Естония (C-39/10, EU:C:2012:282, т. 53), а за прилагане на принципа — решение от 1 юли 2004 г., Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403, т. 17 и 18).

50. От друга страна, виждам потвърждение на това тълкуване в решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), и на последвалата го съдебна практика в решение от 12 декември 2002 г., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750).

51. Всъщност в решение de Groot Съдът изрично признава на държавите членки възможността „да променят тази взаимосвързаност между отчитането, от една страна, на съвкупността от доходите на местните лица в държавата по пребиваване, и от друга страна, на тяхното общо лично и семейно положение, посредством двустранни или многостранни спогодби за предотвратяване на двойното данъчно облагане“²¹. Съдът обаче се е постарал да уточни, че тези механизми трябва „да гарантират на данъчнозадължените лица в съответните държави, че ще бъдат надлежно взети предвид всички аспекти на тяхното лично и семейно положение като цяло, независимо от това как съответните държави членки са разпределили помежду си това задължение, тъй като в противен случай биха създали неравно третиране, което е несъвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на работници и което по никакъв начин не би било последица от съществуващите разлики между националните данъчни законодателства“²².

52. Следователно не е изключено личното и семейно положение на едно данъчнозадължено лице да бъде отчетено в няколко държави членки, стига във всяка от тези държави доходите да са достатъчни, за да позволят такова отчитане. Единственото изискване отново е това положение да бъде отчетено в неговата цялост, независимо дали от една или от няколко държави членки.

53. Не е ли всъщност парадоксално гражданин на Съюза, който упражнява една от основните гарантирани от Договорите свободи в две държави членки, да не може да се възползва от изключението Schumacker, докато гражданинът, който е упражнил тази свобода само в една държава членка, може да се възползва от него? Достатъчно е да си представим, че г-н Schumacker, който пребивава в Белгия, беше работил на половин работен ден в Германия и на половин работен ден в Нидерландия. Нямаше ли да се прилага изключението?

4. Междинно заключение

54. Поради това по гореизложените съображения аз считам, че разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободното движение не допускат национално законодателство, по силата на което гражданин на Съюза, около 60 % от професионалните доходи на когото са получени и обложени в една държава членка, в която не пребивава, и около 40 % в трета държава, не може да приспадне от своите доходи от професионална дейност, обложени в първата държава по заетостта, отрицателните доходи, свързани с недвижимия имот, намиращ се в държавата по пребиваване, в която той няма никакъв значителен доход или има само доход, който е до такава степен скромен, че не позволява от него да бъде приспаднал евентуално дължимият данък.

55. Тъй като предлагам на първия въпрос да се отговори утвърдително, следва да бъдат разгледани и другите поставени от запитващата юрисдикция въпроси.

21 — Решение от 12 декември 2002 г., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, т. 99).

22 — Решение от 12 декември 2002 г., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, т. 101).

В – По втория преюдициален въпрос

56. По същество вторият въпрос се отнася до това дали само една държава членка има задължение за предоставяне на данъчнозадълженото лице на данъчни предимства, свързани с неговото лично положение, или такова задължение има всяка държава, в която се упражнява дейност, и в какво съотношение. Запитващата юрисдикция се пита още дали за държава членка, в която се упражнява дейност, трябва да се счита държавата, в която дейността се извършва фактически, или тази, която е компетентна да обложи доходите от тази дейност.

57. Най-напред, тъй като става въпрос за отчитане на личното и семейното положение на данъчнозадължено лице с оглед на предоставяне на данъчно предимство, „държавата, в която се упражнява дейност“ може да бъде само държава, която има данъчни правомощия спрямо данъчнозадълженото лице. Всъщност не е възможно държава да отчете личното и семейното положение на дадено лице, ако то няма облагаеми доходи в тази държава.

58. По-нататък, що се отнася до разпределението на това отчитане, отговорът отново трябва да бъде потърсен в целта, която е в основата на цялата съдебна практика, чието начало е поставено с решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Става въпрос да се гарантира отчитането на личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице.

59. Наистина при липсата на мерки за уеднаквяване или хармонизация в правото на Съюза държавите членки запазват компетентността си да определят критериите за данъчно облагане на доходите с оглед на премахването, ако е необходимо, чрез спогодби, на двойното данъчно облагане²³. От същата перспектива Съдът приема още, че е допустимо държавите членки да отчитат данъчни предимства, евентуално предоставени от друга държава членка по данъчно облагане. Въпреки това тази възможност е разрешена, „при условие че [...] независимо от начина, по който съответните държави членки са разпределили това задължение помежду си, на техните данъчнозадължени лица е гарантирано, че *ще бъдат надлежно отчетени всички обстоятелства, свързани с тяхното лично и семейно положение*“²⁴.

60. Ето защо ми се струва, че единственият начин за съвместяване на свободата на държавите членки, от една страна, с изискването за отчитане на личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице като цяло, от друга страна, е разглежданото предимство да се предостави пропорционално на облагаемите доходи във всяка от съответните държави по месторабота²⁵.

61. Това разрешение не само съответства на целите на основните свободи, преследвани от Договорите, но и защитава суверенитета на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане. По този начин се спазва разпределението на данъчните правомощия между държавите членки.

23 — В този смисъл вж. по-специално решение от 12 декември 2002 г., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, т. 93 и цитираната съдебна практика).

24 — Решение от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, т. 79). Курсивът е мой.

25 — Впрочем това разрешение е поддържано от нидерландското правителство по делото, приключило с решение от 12 декември 2002 г., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) и Съдът изрично го е отхвърлил (вж. т. 98 от това решение). Тогава обаче е ставало въпрос да се предвиди частично отчитане от страна на *държавата по пребиваване*, тъй като данъчнозадълженото лице е получило в тази държава достатъчно доходи, за да може да бъде отчетено неговото лично и семейно положение. Ето защо Съдът е могъл логично и с основание да отхвърли довода, като се е позовал на принципа, че индивидуалните данъчни възможности на данъчнозадълженото лице чрез отчитане на всички негови доходи и на личното и семейното му положение, могат най-лесно да се преценят на мястото, където е центърът на личните и имуществените му интереси, което по принцип съответства на мястото на обичайното му пребиваване.

62. От друга страна, отбелязвам, че това разрешение получава и одобрението на доктрината, която е разглеждала хипотезата на множество държави по месторабота²⁶.

63. Ето защо според мен е уместно на втория поставен от запитващата юрисдикция въпрос да се отговори в смисъл, че когато данъчнозадължено лице няма значителни доходи в държавата по пребиваване, поради което тя не може да му предостави данъчните предимства, свързани с неговото лично и семейно положение, всяка държава членка, в която то упражнява дейност и която е компетентна да обложи доходите от тази дейност, е длъжна посредством отчитане на личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице да разреши приспадане на отрицателните доходи, като разглежданите в настоящото производство, пропорционално на облаганите от нея доходи, стига доходите да са достатъчно значителни, за да позволяват предоставянето на въпросните предимства²⁷.

Г – По третия преюдициален въпрос

64. С третия въпрос запитващата юрисдикция пита по същество дали отговорът на предходния въпрос ще бъде различен, когато чуждестранното лице получава част от облагаемите си доходи на територията на трета държава, която освен това не е член на ЕИП.

65. Значението на упражняването на дейност в трета държава при разглеждането на сходството на положенията в светлината на критериите, изведени от Съда в решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), вече е било обсъждано от Съда.

66. Всъщност данъчнозадълженото лице, за което става въпрос по делото, приключило с решение от 18 юни 2015 г., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), е германски гражданин, който пребивава в Германия и работи в Нидерландия, но заминава да упражнява професионална дейност в Съединените щати за три месеца.

67. В решението си Съдът припомня, че положението на чуждестранно данъчнозадължено лице, което не е получило в държавата по месторабота всичките или почти всичките си семейни доходи за цялата съответна година, не е сходно с това на местните лица на тази държава. От това той прави извода, че държавата членка, в която данъчнозадълженото лице е получило само част от облагаемите си доходи през цялата съответна година, не е длъжна да му предостави предимствата, които предоставя на местните си лица²⁸. Освен това Съдът счита, че този извод няма как да бъде поставен под въпрос поради обстоятелството, че заинтересованото лице е напуснало работа в една държава членка, за да отиде да упражнява трудова дейност не в друга държава членка, а в трета държава²⁹.

68. Следователно дадените на първия и втория преюдициален въпрос отговори не се различават, когато една от държавите, в които данъчнозадълженото лице получава доходи, не е държава — членка на Съюза, или на държава — членка на ЕИП.

26 — Вж. в този смисъл *Nielsen*, H. Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after *Imfeld* and *Garcet*. *EC Tax Review*, 2015-4, 185—201, по-специално стр. 198 и 199. Според този автор „The rationale legis of the fractional taxation of non-residents, i.e., the proportional grant of the benefits in the source States, therefore seems fair and consistent“ (стр. 198). Вж. още *Wattel*, P.J. Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice. *European Taxation*, 2000, 210—223, по-специално стр. 222.

27 — Изключението *Schumacker* по никакъв начин не може да доведе до отрицателен данък или до възстановяване на данък поради липсата на достатъчно доходи.

28 — Вж. решение от 18 юни 2015 г., *Kieback* (C-9/14, EU:C:2015:406, т. 34).

29 — Вж. решение от 18 юни 2015 г., *Kieback* (C-9/14, EU:C:2015:406, т. 35 и диспозитива).

69. От съображения за изчерпателност, що се отнася по-специално до Конфедерация Швейцария, съм на мнение, че задължението за съвместно отчитане на личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице може да ѝ бъде противопоставено.

70. Всъщност тук става въпрос за прилагане на решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) при наличие на няколко държави по заетост. Това решение предхожда подписването на Споразумението между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга страна, относно свободното движение на хора, подписано в Люксембург на 21 юни 1999 г. (ОВ L 114, 2002 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 74, стр. 97, наричано по-нататък „Споразумението“). Ето защо на основание член 16, параграф 2 от Споразумението това прецедентно право следва да се взема предвид³⁰.

Д – По четвъртия преюдициален въпрос

71. С четвъртия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция пита дали обстоятелството, че държавата членка по пребиваване (в случая Кралство Испания) позволява на местното данъчнозадължено лице да приспадне лихвите по ипотечните кредити за собственото си жилище и да прихване следващата от тях данъчна загуба за съответния данъчен период от евентуалните доходи, получени в същата държава в рамките на следващите няколко данъчни периода, има значение за отговорите на предходните въпроси.

1. За хипотетичния характер на четвъртия въпрос

72. Отбелязвам, че от акта за преюдициално запитване се установява, че в случая, предмет на главното производство, X не е могъл да се ползва от такова предимство в Испания след 2007 г.³¹

73. Ето защо въпросът е хипотетичен. Следователно той е недопустим³².

74. Въпреки това, в случай че Съдът не споделя това тълкуване на въпроса, тъй като в акта за преюдициално запитване Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) се позовава на решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), а Кралство Белгия и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия са изложили известни съображения по този въпрос в писмените си становища, аз също ще разгледам въпроса при условията на евентуалност.

30 — Съдът потвърждава прилагането на съдебната практика Schumacker в рамките на Споразумението в решение от 28 февруари 2013 г., Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121). По делото, по което е постановено това решение, Федерална република Германия е отказва да прилага съвместно облагане чрез прилагане на т.нар. метод „splitting“ по отношение на съпрузи, които са граждани на тази държава и данъчнозадължени в същата държава, тъй като пребивават в Швейцария. Съдът приема, че с оглед на решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), от 11 август 1995 г., Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271), и от 27 юни 1996 г., Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), *нико една договаряща страна* не може да се позове на възможността да прави разграничение между данъчнозадължени лица, които не са в сравнимо положение, за да откаже такова предимство на съпрузи, които са в положението на съпрузите Etwain (решение от 28 февруари 2013 г., Etwain, C-425/11, EU:C:2013:121, т. 48). В решение от 26 януари 2010 г. (съединени дела 2C.319/2009 и 2C.321/2009) Швейцарският федерален съд също потвърждава прилагането на съдебната практика Schumacker. В това отношение вж. Heuberger, R., Oesterheld, St. Swiss Salary Withholding Tax Violates Free Movement of Persons Agreement with the European Union. European Taxation, 2010, 285—294.

31 — В писменото си становище и в съдебното заседание на 29 юни 2016 г., X потвърждава информацията относно данъчните периоди, предхождащи 2007 г., както и относно данъчните периоди 2007—2011 г. Той уточнява също така, че след 2011 г. вече не се счита за местно лице в Испания. Тази информация не е оспорена от нито един от участниците в производството.

32 — Вж. в този смисъл решение от 29 януари 2013 г., Radu (C-396/11, EU:C:2013:39, т. 24).

1. При условията на евентуалност, за липсата на значение на възможността за пренасяне на данъчното предимство

75. В решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Съдът приема, че правна уредба, която не допуска дружество майка да приспадне загуби на дъщерно дружество, което не е местно лице, когато то е изчерпало възможностите за отчитане на загубите в държавата членка по установяване за съответния данъчен период или за последващите данъчни периоди, противоречи на правото на Съюза.

76. Тази аналогия е примамлива. Въпреки това аз не я намирам за уместна.

77. Най-напред, както изтъква Комисията в своето писмено становище, отговорът на Съда в решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) се отнася до приспадане на загуби, а не до приспадане на разходи, както е в настоящия случай. По-точно отбелязвам, че допуснатото от Съда в решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) изключение се отнася само до предимствата, свързани с личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице, които са много по-различни от разглежданите по делото, по което е постановено решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Освен това то се прилага в особен правен контекст, а именно две отделни юридически лица, но свързани чрез участие в капитала. В случая става въпрос за едно и също данъчнозадължено лице.

78. По-нататък, безспорно е, че държава членка не може да се позовава на съществуването на предимство, което е предоставено едностранно от друга държава членка, за да се отклони от задълженията, които произтичат за нея по силата на Договора³³.

79. Накрая отбелязвам, че по същата логика Съдът наскоро разшири по отношение на благоприятните последици обхвата на съдебната практика, съгласно която неблагоприятните последици от паралелното упражняване на данъчни правомощия от държавите членки не са непременно ограничения, забранени от Договора за функционирането на ЕС.

80. Всъщност в решение от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822), Съдът отхвърля довода на естонското правителство, което е искало да избегне риска от двойно предимство, като прилага по аналогия решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Според Съда евентуалната възможност за ползване на двойно предимство във всички случаи би била само резултат от паралелното прилагане на съответните национални данъчноправни разпоредби³⁴.

81. Като се има предвид казаното, както уточних по-рано, Съдът оставя на съответните държави членки свободата да отчитат данъчните предимства, евентуално предоставени от друга държава членка по данъчно облагане, при условие че са надлежно отчетени всички обстоятелства, свързани с личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице³⁵.

33 — Вж. в този смисъл решение от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, т. 61).

34 — Вж. в този смисъл решение от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, т. 78).

35 — Вж. в този смисъл решение от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, т. 79).

82. В това отношение наличието на множество държави членки не може да означава, че не е актуална практиката на Съда, според която евентуалните административни затруднения при получаване на необходимата информация могат адекватно да се преодолеят благодарение на взаимното сътрудничество по Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО³⁶.

83. Освен това е уместно също така да припомним, че няма пречки в такъв контекст съответните данъчни органи да изискват от самото данъчнозадължено лице доказателствата, които намерят за необходими за преценката дали исканото приспадане следва да се допусне или не³⁷.

84. Накрая ще добавя, че прилагането на изключението Schumacker в разглежданата в главното производство хипотеза, налага на държавата членка по месторабота не друго, а единствено да приложи своето национално право по отношение на частта от доходите, получени на нейната територия.

85. Ето защо от гореизложените съображения следва, че обстоятелството, че законодателството на държавата по пребиваване на данъчнозадълженото лице му позволява да приспадне отрицателните доходи от собственото му жилище от евентуалните доходи за следващите данъчни периоди, не се отразява на отговорите, дадени на първите три въпроса.

VI – Заключение

86. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия), по следния начин:

- „1) Разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободното движение не допускат национална правна уредба, по силата на която гражданин на Европейския съюз, чиито професионални доходи са получени и обложени в съотношение около 60 % в държава членка, в която не пребивава, и около 40 % в трета държава, не може да приспадне от своите доходи от професионална дейност, обложени в първата държава по заетостта, отрицателните доходи, свързани с недвижимия имот, намиращ се в държавата по пребиваване, в която той няма никакъв значителен доход или има само доход, който е до такава степен скромен, че не позволява от него да бъде приспаднат дължимият евентуално данък
- 2) Когато данъчнозадължено лице няма значителни доходи в държавата по пребиваване, поради което тя не може да му предостави данъчните предимства, свързани с неговото лично и семейно положение, всяка държава членка, в която то упражнява дейност и която е компетентна да обложи доходите от тази дейност, е длъжна, като вземе предвид личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице, да разреши приспадане на

36 — ОВ L 64, 2011 г., стр. 1. Вж. в този смисъл решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 45), и от 28 октомври 1999 г., Vestergaard (C-55/98, EU:C:1999:533, т. 26), а в доктрината *Niesten*, H. Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet. EC Tax Review, 2015-4, 185—201, по-специално стр. 194; *Wattel*, P.J. Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice. European Taxation, 2000, 210—223, по-специално стр. 222.

37 — В този смисъл вж. по-специално решения от 28 октомври 1999 г., Vestergaard (C-55/98, EU:C:1999:533, т. 26), от 11 октомври 2007 г., ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, т. 95), и от 10 февруари 2011 г., Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen (C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 100), а в доктрината *Wattel*, P.J. Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice. European Taxation, 2000, 210—223, по-специално стр. 222; *Cloer*, A., Vogel, N. Swiss Frontier Worker Can Claim the Benefits of *Schumacker*: The ECJ Decision in Ettwein (Case C-425/11). European Taxation, 2003, 531—535, по-специално стр. 534.

отрицателните доходи, като разглежданите в настоящото производство, пропорционално на облаганите от нея доходи, стига доходите да са достатъчно значителни, за да позволяват предоставянето на въпросните предимства.

- 3) Дадените на първия и втория преюдициален въпрос отговори не се променят, когато една от държавите, в които данъчнозадълженото лице получава доходите си, не е държава — членка на Европейския съюз, или държава — членка на Европейското икономическо пространство.
- 4) Четвъртият въпрос е недопустим.

При условията на евентуалност, обстоятелството, че законодателството на държавата по пребиваване на данъчнозадълженото лице му позволява да приспадне отрицателните доходи от собственото му жилище от евентуалните доходи за следващите данъчни периоди, не се отразява на отговорите, дадени на първите три въпроса“.