



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 7. září 2016¹

Věc C-283/15

X
proti
Staatssecretaris van Financiën

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska)]

„Řízení o předběžné otázce — Daň z příjmu — Rovné zacházení — Příjmy pobírané v několika členských státech — Daňové zvýhodnění — Rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31)“

I – Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Soudnímu dvoru Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) se týká použitelnosti judikatury zavedené rozsudkem ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), ve zcela nové situaci. Spor v původním řízení se totiž vyznačuje tím, že daňový poplatník ve státě, kde je rezidentem, dosahuje tak nízkých příjmů, že zde nemůže uplatnit slevu na dani na základě své osobní a rodinné situace, a dále tím, že jeho další příjmy jsou zdaňovány v *několika* členských státech, kde není rezidentem.

II – Právní rámec

2. Daňové zacházení s rezidenty a nerezidenty v Nizozemsku upravuje Wet Inkomstenbelasting 2001 (zákon o dani z příjmu z roku 2001, dále jen „zákon z roku 2001“).

3. Podle článku 2.3 zákona z roku 2001:

„Dani z příjmů podléhají následující příjmy daňového poplatníka dosažené v průběhu příslušného kalendářního roku:

- a) zdanitelné příjmy pocházející z pracovní činnosti nebo obytné nemovitosti,
- b) zdanitelné příjmy pocházející z významných obchodních podílů a
- c) zdanitelné příjmy pocházející z úspor a investic.“

¹ — Původní jazyk: francouzština.

4. Článek 2.4 zákona z roku 2001 stanoví:

„1. Zdanitelné příjmy pocházející z pracovní činnosti nebo obytné nemovitosti se stanoví:

- a) v případě tuzemských poplatníků: podle ustanovení kapitoly 3,
- b) v případě zahraničních poplatníků: podle ustanovení oddílu 7.2 [...]

5. Článek 2.5 zákona z roku 2001 uvádí:

„1. Každý tuzemský poplatník, který pobývá v Nizozemsku pouze část kalendářního roku, a každý zahraniční poplatník, který má bydliště v jiném členském státě Evropské unie nebo na území třetího státu uvedeného v ministerské vyhlášce, s nímž Nizozemské království uzavřelo dohodu o zamezení dvojímu zdanění stanovící výměnu informací, a který podléhá dani v uvedeném členském státě nebo na území uvedeného třetího státu, si může zvolit daňový režim, který tento zákon stanoví pro tuzemské daňové poplatníky [...]

[...]

6. V souladu s čl. 3.120 odst. 1 zákona z roku 2001 má rezident v Nizozemsku právo na odpočet „záporných příjmů“ pocházejících z obytné nemovitosti v jeho vlastnictví nacházející se v Nizozemsku.

7. Článek 7.1 písm. a) zákona z roku 2001 ostatně stanoví, že se daň vybírá ze zdanitelných příjmů z pracovní činnosti a obytné nemovitosti v Nizozemsku, kterých bylo dosaženo během kalendářního roku.

8. Článek 7.2 odst. 2 písm. b) a f) zákona z roku 2001 kromě toho upřesňuje, že zdanitelná mzda za práci vykonanou v Nizozemsku, a případně zdanitelné příjmy pocházející z obytné nemovitosti vlastněné v Nizozemsku, jsou součástí zdanitelných příjmů z pracovní činnosti a obytné nemovitosti.

III – Skutečnosti sporu v původním řízení

9. X je nizozemským státním příslušníkem, který v roce 2007 bydlel ve Španělsku. Měl tam obytnou nemovitost ve svém vlastnictví ve smyslu zákona z roku 2001 (dále jen „obytná nemovitost v osobním vlastnictví“), v souvislosti s níž byl povinen k úrokům z hypotečního úvěru.

10. V Nizozemsku podle zákona z roku 2001 podléhají dani z příjmu příjmy pocházející z pracovní činnosti, ale také příjmy „z obytné nemovitosti“. Pokud je tato obytná nemovitost v osobním vlastnictví, poskytuje daňová zvýhodnění (vypočtená v procentech z její hodnoty), která jsou snížena o odpočitatelné náklady, jež tato zvýhodnění zatěžují (jako úroky z hypotečního úvěru). Pokud částka úroků z hypotečního úvěru převyšuje částku zvýhodnění, jsou příjmy poplatníka „záporné“. Tomu tak bylo v případě X v roce 2007.

11. Příjmy X z výdělečné činnosti v tomto roce sestávaly z částek, které mu vyplácely dvě společnosti, ve kterých měl většinový obchodní podíl, přičemž jedna z nich měla sídlo v Nizozemsku a druhá ve Švýcarsku. Příjmy z nizozemského zdroje představovaly 60 % jeho celkového zdanitelného příjmu a příjmy ze švýcarského zdroje představovaly 40 % celkového zdanitelného příjmu. Ve Španělsku nedosáhl žádného příjmu.

12. V souladu s použitelnými dvoustrannými daňovými úmluvami byly příjmy z nizozemského zdroje zdaněny v Nizozemsku a příjmy ze švýcarského zdroje ve Švýcarsku.

13. X si v Nizozemsku nejdříve zvolil režim poplatníka-rezidenta podle článku 2.5 zákona z roku 2001, což mělo za následek podrobení dotyčného neomezené daňové povinnosti v Nizozemsku. Na základě toho zohlednila nizozemská daňová správa záporný příjem z obytné nemovitosti v jeho osobním vlastnictví ve Španělsku.

14. Takto vypočtená celková daň byla přitom vyšší než daň, kterou by měl platit, kdyby si nezvolil režim poplatníka-rezidenta (v důsledku čehož by se ve Švýcarsku zdánily všechny příjmy, kterých dosáhl v tomto státě, tedy 40 % jeho celkových příjmů) a kdyby kromě toho mohl v plné výši provést odpočet záporných příjmů z obytné nemovitosti v jeho osobním vlastnictví.

15. S ohledem na svou žádost o volbě režimu zpochybnil výměr daně před nizozemskými soudy, přičemž tvrdil, že ustanovení unijního práva o volném pohybu musí být vykládána v tom smyslu, že umožňují poplatníkům, kteří nejsou rezidenti, provést odpočet záporných příjmů z jejich obytných nemovitostí v osobním vlastnictví, a to aniž by byli povinni zvolit si režim pro rezidenty.

16. V návaznosti na zamítnutí jeho návrhu Rechtbank te Haarlem (Soud prvního stupně v Haarlemu, Nizozemsko) a Gerechtshof Amsterdam (Odvolací soud v Amsterdamu, Nizozemsko) podal X kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska).

17. Uvedený soud má pochybnosti o dosahu judikatury Schumacker² s ohledem na skutečnost, že na rozdíl od skutkové situace ve věci, ve které byl vydán předmětný rozsudek, X nepobírá svůj rodinný příjem (v celém rozsahu nebo téměř výlučně) v jediném členském státu, který může tento příjem zdanit a přitom může zohlednit osobní situaci a rodinný stav.

18. Podle Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) přitom rozsudky ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), ze dne 10. května 2012, Komise v. Estonsko (C-39/10, EU:C:2012:282), a ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), mohou být vykládány v tom smyslu, že stát, kde je činnost vykonávána, musí vždy zohlednit osobní a rodinnou situaci dotyčné osoby, pokud tak není schopen učinit stát, kde je dotyčný rezidentem.

19. Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) rozhodl přerušit řízení a požádat Soudní dvůr o rozhodnutí o předběžné otázce.

IV – Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

20. Rozhodnutím ze dne 22. května 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 11. června 2015, se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) rozhodl položit Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU následující předběžné otázky:

- „1) Musí být ustanovení Smlouvy o FEU o volném pohybu vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které občan Unie, který bydlí ve Španělsku a jehož příjmy z pracovní činnosti jsou zdaněny přibližně z 60 % v Nizozemsku a přibližně z 40 % ve Švýcarsku, nemůže odečíst své záporné příjmy z obytné nemovitosti v osobním vlastnictví, která se nachází ve Španělsku a je tam užívána k osobní potřebě, od svých příjmů z pracovní činnosti zdanitelných v Nizozemsku ani tehdy, pokud ve státě bydliště [a to] ve Španělsku dosahuje tak nízkého příjmu, že výše uvedené záporné příjmy nemohou vést v dotčeném roce ve státu bydliště ke snížení daně?
- 2) a) V případě kladné odpovědi na první otázku: Musí každý členský stát, ve kterém občan Unie dosahuje části svých příjmů, v tomto případě zohlednit plnou částku výše uvedených záporných příjmů? Nebo platí tato povinnost pouze pro jeden z dotčených států zaměstnání, a pokud ano,

2 — Rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

pro který? Nebo musí každý jednotlivý členský stát zaměstnání (s výjimkou státu bydliště) povolit odpočet části těchto záporných příjmů? Jak je třeba vypočítat tuto odpočitatelnou část v posledně uvedeném případě?

- b) Záleží v tomto kontextu na tom, ve kterém členském státě je práce skutečně vykonávána, nebo na tom, který členský stát je oprávněn zdanit příjmy dosažené uvedenou prací?
- 3) Bude odpověď na otázky uvedené v druhé otázce jiná, pokud se u jednoho ze států, ve kterých občan Unie dosahuje svých příjmů, jedná o [Švýcarskou konfederaci], který není členským státem Evropské unie ani nepatří k Evropskému hospodářskému prostoru (EHP)?
- 4) Do jaké míry má v tomto kontextu význam, zda právní předpisy státu bydliště (v projednávané věci Španělské království) stanoví možnost odpočtu úroků z hypotéky na obytnou nemovitost v osobním vlastnictví poplatníka, jakož i možnost započítat daňové ztráty vyplývající z toho pro dotčený rok s případnými příjmy z tohoto státu v pozdějších letech?“

21. Písemná vyjádření předložili X, nizozemská, belgická, německá, rakouská, portugalská, švédská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Evropská komise. S výjimkou belgické a portugalské vlády se všichni vyjádřili na jednání konaném dne 29. června 2016.

V – Analýza

A – Úvodní poznámka ke svobodě volného pohybu

22. Předkládající soud se nevyjadřuje ke kvalifikaci plateb, které tvoří příjmy X, a v důsledku toho ani ke svobodě volného pohybu, z hlediska které by měla být přezkoumána nizozemská právní úprava.

23. Rakouská a švédská vláda a vláda Spojeného království mají nicméně za to, že by se měl *a priori* uplatnit článek 49 SFEU a svoboda usazování, kterou zakotvuje, jelikož z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že X prostřednictvím většinových podílů kontroloval a řídil činnost nizozemské a švýcarské společnosti. V důsledku toho je osobou samostatně výdělečně činnou. Tato analýza se jeví být relevantní.

24. Jelikož tyto většinové podíly vylučují uplatnitelnost volného pohybu kapitálu, postačí připomenout, že Soudní dvůr již měl příležitost potvrdit, že se na osoby samostatně výdělečně činné vztahují závěry formulované v rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), v oblasti volného pohybu pracovníků³.

B – K první předběžné otázce

25. Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda je stát zaměstnání povinen přiznat nerezidentovi, který v tomto státě pobírá 60 % svých příjmů z pracovní činnosti, daňové zvýhodnění stanovené pro rezidenty, přičemž uvedený poplatník nemůže tohoto zvýhodnění požívat ve státě, kde bydlí, jelikož zde nedosahuje dostatečných příjmů.

3 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271); ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), jakož i v poslední době ze dne 28. února 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, bod 47).

1. Uplatnitelné zásady v oblasti přímých daní

26. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy musí při výkonu své daňové pravomoci dodržovat unijní právo⁴, a to obzvláště ustanovení Smlouvy týkající se svobody pohybu. Členské státy jsou tudíž povinny zdržet se jakékoli přímé diskriminace na základě státní příslušnosti nebo zneužití nebo skryté diskriminace⁵ založené na bydlišti poplatníka, jelikož v oblasti daní je obvykle rozhodující kritérium bydliště.

27. Každá diskriminace předpokládá rozdílné zacházení se srovnatelnými situacemi. Soudní dvůr přitom rozhodl, že rezidenti a nerezidenti obecně nejsou ve srovnatelných situacích. Příjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je totiž nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu, který je soustředěn v místě jeho bydliště. Osobní schopnost nést daňovou zátěž poplatníka se totiž snáze posuzuje státem bydliště, jelikož v tomto státě jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy⁶.

28. Soudní dvůr však v rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), rozhodl, že z tohoto pravidla existuje výjimka, pokud poplatník-nerezident nepobírá významnější příjem ve státě, kde má bydliště, a získává hlavní část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané ve státě, kde pracuje, a proto mu členský stát, kde má bydliště, nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace⁷ (dále jen „výjimka Schumacker“).

29. Soudní dvůr ostatně rovněž rozhodl, že možnost pro poplatníka-rezidenta odpočíst ze svých zdanitelných příjmů „záporné příjmy“ z nemovitého majetku nacházejícího se ve státě, kde má bydliště, představuje daňové zvýhodnění související s jeho osobní situací⁸.

30. Zbývá tedy určit, zda se na případ X vztahuje výjimka Schumacker, jinými slovy, zda je jeho situace nerezidenta srovnatelná se situací rezidenta.

2. Podmínky srovnatelnosti situací

31. Všechny vlády, které předložily písemná vyjádření, mají za to, že unijní právo nebrání takové právní úpravě, jako je právní úprava ve věci dotčená v původním řízení, jelikož skutečnost, že osoba pobírá 60 % svých příjmů ve státě zaměstnání, nečiní situaci nerezidenta srovnatelnou se situací rezidenta.

32. V bodě 36 rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), Soudní dvůr rozhodl, že situace byly výjimečně srovnatelné „v takovém případě, jako je případ ve věci v původním řízení, kdy nerezident nepobírá významnější příjem ve státě, kde má bydliště, a pobírá podstatnou část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané ve státě, kde pracuje, takže stát, ve kterém má bydliště, mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace“⁹.

4 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 21); ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 29); ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 18), jakož i ze dne 22. října 2014, Blanco a Fabretti (C-344/13 a C-367/13, EU:C:2014:2311, bod 24).

5 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409, bod 20).

6 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 32); ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, bod 90), jakož i ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, bod 22).

7 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 36); ze dne 18. července 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, bod 30); ze dne 16. října 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, bod 61), jakož i ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, bod 25).

8 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, bod 19).

9 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

33. V důsledku toho musejí být splněny tři podmínky, aby byla situace rezidenta a nerezidenta srovnatelná ve smyslu výjimky Schumacker. Dvě z těchto podmínek se týkají státu bydliště, zatímco třetí podmínka se vztahuje na stát zaměstnání. Pokud jsou všechny tři podmínky splněny, je stát zaměstnání povinen jak nerezidentům, tak rezidentům, přiznat stejná daňová zvýhodnění související s jejich osobní a rodinnou situací.

a) Podmínky související se státem bydliště

34. Obě podmínky spolu souvisejí v tom smyslu, že druhá vyplývá z první: poplatník nesmí ve státě, kde má bydliště, pobírat významnější příjem, takže mu tento stát nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace.

35. Podle mezinárodního daňového práva¹⁰ musí být tato zvýhodnění v zásadě přiznána státem bydliště. Skutečnost, že poplatník nepobírá v tomto státě dostatečný příjem, má tudíž za důsledek, že jeho osobní a rodinná situace nebude zohledněna žádným státem, pokud budeme vycházet ze zásady, podle které tuto situaci přísluší posoudit státu, kde má bydliště¹¹.

b) Podmínka související se státem zaměstnání

36. Soudní dvůr velice logicky rovněž požaduje, aby poplatník-nerezident „pobíral podstatnou část svých zdanitelných [příjmů] z činnosti vykonávané ve státě, kde pracuje“¹².

37. V takovém případě tak, jak Soudní dvůr vysvětluje v bodě 38 rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), „[p]okud se jedná o nerezidenta, který pobírá podstatnou část příjmů v jiném členském státě, než kde má bydliště, diskriminace spočívá v tom, že jeho *osobní a rodinná situace není zohledněna ani ve státě bydliště, ani ve státě zaměstnání*“¹³.

38. Totiž „[m]ezi takovým nerezidentem a rezidentem vykonávajícím zaměstnaneckou činnost nebo srovnatelnou [samostatně výdělečnou] činnost neexistuje žádný objektivní rozdíl, pokud jde o jejich situaci, který by mohl založit rozdílné zacházení, co se týče zohlednění osobní a rodinné situace daňového poplatníka pro účely zdanění“¹⁴.

39. Jak je vidět, požadavek pobírání podstatné části příjmů ve státě zaměstnání úzce souvisí se skutečností, že poplatník nemá významnější příjem ve státě, kde má bydliště.

40. Jak vysvětlil generální advokát P. Léger ve svém stanovisku ve věci Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), „pouze skutkové posouzení umožní určit prahovou hodnotu, od které jsou příjmy ve státě bydliště *dostatečné* k tomu, aby byla osobní situace dotyčného zohledněna daňovými orgány tohoto státu. Pouze rezidenti uvedeného státu, kteří nedosáhli této prahové hodnoty, mohou být pokládáni za rezidenty státu zaměstnání, kde pobírají podstatnou část svých příjmů“¹⁵.

10 — Viz rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 32).

11 — Takový byl výchozí bod úvah také generálního advokáta P. Légera v jeho stanovisku ve věci Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, bod 66).

12 — Rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 36).

13 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska. V tomto smyslu viz rovněž rozsudky ze dne 18. července 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, bod 31); ze dne 16. října 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, bod 62), jakož i ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, bod 26).

14 — Rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 37).

15 — Bod 76.

41. Zásadní význam mají v tomto ohledu rozsudky ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), a ze dne 10. května 2012, Komise v. Estonsko (C-39/10, EU:C:2012:282), při určování srovnatelnosti situací, pokud jde o kritérium týkající se schopnosti státu bydliště nebo státu zaměstnání zohlednit osobní a rodinné výdaje.

42. V rozsudku ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), Soudní dvůr totiž uvedl, že „s ohledem na to, že 42 % celkového příjmu páru Gschwind je dosahováno ve státě, kde má bydliště, je tento stát schopen zohlednit osobní a rodinnou situaci F. Gschwinda podle podmínek stanovených právními předpisy tohoto státu, jelikož zdanitelný základ je zde dostatečný a umožňuje toto zohlednění“¹⁶. Za těchto podmínek není situace manželského páru nerezidentů, z nichž jeden z partnerů pracuje ve státě zdanění, považována za srovnatelnou se situací manželského páru rezidentů.

43. Naproti tomu v rozsudku ze dne 10. května 2012, Komise v. Estonsko (C-39/10, EU:C:2012:282), Soudní dvůr nejdříve poukázal na to, že jelikož téměř 50 % celkových příjmů poplatníka je pobíráno ve státě, kde má bydliště, „měl by být tento stát v zásadě schopen zohlednit jeho osobní schopnost nést daňovou zátěž“¹⁷. Soudní dvůr nicméně dodal, že „[o]všem v takovém případě, jako je případ žalobkyně, která z důvodu nízké úrovně svých celkových příjmů, nemá podle daňových právních předpisů státu bydliště v tomto státě daňovou povinnost, *není tento stát schopen zohlednit osobní schopnost nést daňovou zátěž a osobní situaci dotyčné*“¹⁸. Soudní dvůr na základě toho dospěl k závěru, že za takových okolností odmítnutí členského státu, v němž jsou dotčené příjmy pobírány (v uvedené věci starobní důchod), přiznat snížení základu daně stanovené jeho daňovými právními předpisy znevýhodňuje takové daňové poplatníky-nerezidenty pouze z toho důvodu, že využili svobod pohybu zaručených Smlouvou.

44. Třetí podmínka je dále objasněna v rozsudku ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). V bodě 28 uvedeného rozsudku totiž Soudní dvůr rozhodl, že „[s]amotná okolnost, že nerezident dosáhl ve státě zaměstnání příjmů za stejných podmínek jako rezident tohoto státu, *nestačí* k tomu, aby jeho situaci učinila objektivně srovnatelnou se situací rezidenta. Pro konstatování takovéto objektivní srovnatelnosti je *dále nezbytné*, aby z důvodu, že tento nerezident dosahuje podstatné části svých příjmů v členském státě zaměstnání, *mu členský stát bydliště nemohl přiznat výhody vyplývající ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace*“¹⁹.

45. Z výše uvedeného nutně vyplývá, že v situaci, kdy v členském státě bydliště není zdanitelný žádný příjem, by mohlo dojít k diskriminaci tehdy, kdyby osobní a rodinná situace poplatníka nebyla zohledněna v členském státě bydliště ani v členském státě zaměstnání²⁰.

46. V projednávané věci X nepochybně splňuje první dvě podmínky. Nepobírá žádný zdanitelný příjem ve Španělsku. Tento stát bydliště mu v důsledku toho nemůže přiznat daňová zvýhodnění související s jeho osobní a rodinnou situací. Pokud jde o třetí podmínku, je zřejmé, že pobírá podstatnou část svých příjmů (dokonce veškeré své příjmy) z pracovní činnosti *jinde* než ve státě, kde má bydliště, a to 60 % v Nizozemsku a 40 % ve Švýcarsku.

16 — Bod 29. To *a fortiori* znamená, že pobírání téměř 60 % příjmů v jednom státě – jako v projednávané věci X v Nizozemsku – v zásadě tomuto státu umožňuje zohlednit osobní a rodinnou situaci dotyčného poplatníka.

17 — Bod 54. Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

18 — Bod 55. Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

19 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska. Ostatně jako v projednávané věci „[o]kolnost, že uvedený pracovník odešel vykonávat výdělečnou činnost do třetího státu a ne do jiného členského státu Unie, nemá na tento výklad žádný dopad“ (rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, výrok).

20 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. května 2012, Komise v. Estonsko (C-39/10, EU:C:2012:282, bod 53), a pro použití zásady rozsudek ze dne 1. července 2004, Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403, body 17 a 18).

3. Srovnatelnost situací při existenci několika států zaměstnání

47. Nedomnívám se, že okolnost, že poplatník pobírá podstatnou část svých příjmů v *několika* státech zaměstnání, má vliv na použití zásady výjimky Schumacker.

48. Určujícím kritériem je totiž kritérium nemožnosti státu zohlednit osobní a rodinnou situaci poplatníka z důvodu nedostatečných zdanitelných příjmů, zatímco toto zohlednění je možné *jinde* z důvodu přiměřeného zdroje příjmů.

49. Pokud Soudní dvůr doposud při přezkumu srovnatelnosti situací posuzoval pouze jeden stát zaměstnání, je to pouze z důvodu skutkového rámce žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce, které mu byly předloženy, jelikož mnohost států zaměstnání z teoretického hlediska nemění parametry analýzy.

50. Potvrzení tohoto výkladu ostatně spatřuji v rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), a judikatury, která na něj navazuje v rámci rozsudku ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750).

51. V rozsudku de Groot totiž Soudní dvůr členských státům výslovně přiznal možnost „upravit tento vztah mezi zohledněním celkových příjmů rezidentů a jejich celkovou osobní a rodinnou situací státem bydliště prostřednictvím dvoustranných nebo vícestranných úmluv o zamezení dvojímu zdanění“²¹. Soudní dvůr nicméně upřesnil, že tyto mechanismy musí „poplatníkům dotčených států zajistit, že jejich celková osobní a rodinná situace bude řádně zohledněna bez ohledu na způsob, jakým si dotčené členské státy tuto povinnost mezi sebe rozdělily, jinak dojde k nerovnému zacházení neslučitelnému s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu pracovníků, které by nijak nevyplývalo z rozdílů mezi vnitrostátními daňovými právními předpisy“²².

52. Není tedy vyloučeno, aby byla osobní a rodinná situace poplatníka zohledněna několika členskými státy, pokud jsou v každém z těchto států příjmy dostatečné k tomu, aby toto zohlednění umožnily. Jediným požadavkem je opět to, aby byla zohledněna celá tato situace, ať už jedním nebo několika členskými státy.

53. Nebylo by totiž paradoxní, aby občan Unie, který využívá jednu ze základních svobod zaručených Smlouvami ve dvou členských státech, nepožíval výjimky Schumacker, zatímco na občana, který využil tuto svobodu pouze v jednom státě, se tato výjimka vztahuje? Postačí si představit, že by R. Schumacker s bydlištěm v Belgii pracoval na poloviční úvazek v Německu a na poloviční úvazek v Nizozemsku. Neplatila by výjimka?

4. Předběžný závěr

54. S ohledem na výše uvedené úvahy tak mám za to, že ustanovení Smlouvy o FEU týkající se volného pohybu brání vnitrostátní právní úpravě, podle které občan Unie, jehož dosažené příjmy z pracovní činnosti jsou zdaňovány přibližně z 60 % členským státem, v němž nemá bydliště, a přibližně z 40 % třetím státem, nemůže od svých příjmů z pracovní činnosti zdanitelných v prvním členském státě zaměstnání odečíst záporné příjmy z nemovitosti nacházející se ve státě bydliště, kde nemá žádný významnější příjem nebo v tomto státě dosahuje tak nízkého příjmu, že nemůže vést ke snížení případné daně.

55. Vzhledem k tomu, že navrhuji, aby bylo na první otázku odpovězeno kladně, je třeba se zabývat dalšími otázkami položenými předkládajícím soudem.

21 — Rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, bod 99).

22 — Rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, bod 101).

C – K druhé předběžné otázce

56. Podstatou druhé otázky je, zda povinnost přiznat poplatníkovi daňová zvýhodnění související s jeho osobní situací přísluší pouze jednomu členskému státu nebo každému státu, kde je činnost vykonávána a v jakém poměru. Předkládající soud se rovněž táže, zda je členský stát, kde je činnost vykonávána, třeba chápat jako stát, ve kterém je činnost vykonávána skutečně nebo jako stát, kterému přísluší zdaňovat příjmy z této činnosti.

57. Nejprve, jelikož jde o zohlednění osobní a rodinné situace poplatníka za účelem přiznání daňového zvýhodnění, může být „státem, kde je činnost vykonávána“, pouze stát, který má vůči poplatníkovi daňovou pravomoc. Stát totiž nemůže zohlednit osobní a rodinnou situaci osoby, pokud v ní tato osoba nemá zdanitelné příjmy.

58. Pokud jde dále o rozdělení tohoto zohlednění, musí být odpověď opět hledána v samotném účelu, ze kterého vychází judikatura zavedené rozsudkem ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Jedná se o to, aby bylo zajištěno zohlednění osobní a rodinné situace poplatníka.

59. Při neexistenci jednotlicích nebo harmonizačních opatření na úrovni Unie si jistě členské státy i nadále zachovávají pravomoc vymezit prostřednictvím dohod kritéria pro zdanění příjmů za účelem zamezení dvojímu zdanění²³. Z týchž důvodů Soudní dvůr rovněž rozhodl, že členské státy mohou zohlednit daňová zvýhodnění případně přiznaná jiným členským státem zdanění. Tato možnost je nicméně povolena „s výhradou [...] a sice že bez ohledu na způsob, jak si tyto členské státy tuto povinnost mezi sebou rozdělily, bude jejich daňovým poplatníkům *ve výsledku zajištěno řádné zohlednění jejich celkové osobní a rodinné situace*“²⁴.

60. Podle mě tedy jediným způsobem jak zajistit rovnováhu mezi svobodou členských států na jedné straně s požadavkem zohlednění celkové osobní a rodinné situace poplatníka na straně druhé je přiznat dotčené zvýhodnění v poměru ke zdaňovaným příjmům v každém dotčeném státě zaměstnání²⁵.

61. Toto řešení je nejen v souladu s cíli základních svobod sledovanými Smlouvami, ale rovněž chrání suverenitu členských států v oblasti přímých daní. Je tak zachováno rozdělení pravomoci zdanění mezi členskými státy.

62. Ostatně uvádím, že toto řešení je rovněž řešením, které preferuje literatura zabývající se případem mnohosti států zaměstnání²⁶.

63. Podle mého názoru je tedy třeba odpovědět na druhou předběžnou otázku položenou předkládajícím soudem v tom smyslu, že v případě, kdy poplatník nemá významnější příjem ve státě, kde má bydliště, který mu z tohoto důvodu nemůže přiznat daňová zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace, musí každý členský stát, ve kterém je vykonávána činnost

23 — V tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, bod 93 a citovaná judikatura).

24 — Rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, bod 79). Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

25 — Toto řešení bylo podporováno nizozemskou vládou ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), a Soudní dvůr jej výslovně odmítl (viz bod 98 tohoto rozsudku). V uvedeném případě se však jednalo o zvážení částečného zohlednění *státem bydliště*, přičemž poplatník v tomto státě pobíral dostatečné příjmy k tomu, aby jeho osobní a rodinná situace byla zohledněna. Soudní dvůr tedy mohl logicky a relevantně odmítnout tento argument na základě zásady, podle které lze osobní schopnost poplatníka nést daňovou zátěž vyplývající ze zohlednění všech jeho příjmů, jakož i jeho osobní a rodinné situace, snáze posoudit v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, tedy obecně v místě jeho obvyklého bydliště.

26 — V tomto smyslu viz 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, s. 185 až 201, zvláště s. 198 a 199. Podle tohoto autora „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“ (s. 198). Viz rovněž 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, s. 210 až 223, zvláště s. 222.

a který je příslušný ke zdanění příjmů pocházejících z této činnosti, povolit na základě zohlednění osobní a rodinné situace poplatníka odpočet takových záporných příjmů, jako jsou záporné příjmy dotčené v projednávané věci, poměrně k příjmům, které zdaňuje, pokud jsou příjmy v tomto členském státě dostatečně významné k tomu, aby mu mohla být přiznána dotčená zvýhodnění²⁷.

D – K třetí předběžné otázce

64. Podstatou třetí předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda se bude odpověď na předchozí otázku lišit, pokud nerezident pobírá část svých zdanitelných příjmů na území třetího státu, který není členem EHP.

65. Dopad výkonu činnosti ve třetím státě na přezkum srovnatelnosti situací s ohledem na kritéria zavedená Soudním dvorem v rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) již byl Soudním dvorem přezkoumán.

66. Ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), byl totiž dotčným poplatníkem německý státní příslušník, který bydlel v Německu a pracoval v Nizozemsku, ale odjel na tři měsíce vykonávat pracovní činnost do Spojených států.

67. Soudní dvůr ve svém rozsudku připomněl, že poplatník-nerezident, který nedosáhl ve státě zaměstnání všech nebo téměř všech rodinných příjmů, kterých dosáhl během celého posuzovaného roku, se nenachází v situaci srovnatelné se situací, v níž se nacházejí rezidenti tohoto státu. Soudní dvůr z toho dovodil, že členský stát, v němž poplatník během celého posuzovaného roku dosáhl jen části svých zdanitelných příjmů, mu proto není povinen přiznat výhody, které přiznává svým vlastním rezidentům²⁸. Soudní dvůr měl kromě toho za to, že tento závěr nemůže být zpochybněn okolností, že dotčným opustil své zaměstnání v členském státě proto, aby odešel vykonávat výdělečnou činnost ne do jiného členského státu, ale do třetího státu²⁹.

68. V důsledku toho nebudou odpovědi na první a druhou otázku jiné, pokud jeden ze států, ve kterých poplatník dosahuje svých příjmů, není ani členským státem Unie, ani členským státem EHP.

69. Navíc, pokud jde konkrétně o Švýcarskou konfederaci, jsem toho názoru, že lze vůči tomuto státu uplatnit sdílenou povinnost zohlednit osobní a rodinnou situaci poplatníka.

70. Jde zde totiž o použití rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) v případě několika států, kde je činnost vykonávána. Tento rozsudek přitom předchází podepsání Dohody mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na straně jedné a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob, podepsané v Lucemburku dne 21. června 1999 (Úř. věst. 2002, L 114, s. 6, dále jen „dohoda“). V důsledku toho je třeba v souladu s čl. 16 odst. 2 dohody tuto judikaturu zohlednit³⁰.

27 — Výjimka Schumacker nesmí v žádném případě vést k zápornému zisku před zdaněním nebo k vracení daně z důvodu nedostatečných příjmů.

28 — Viz rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, bod 34).

29 — Viz rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, bod 35 a výrok).

30 — Soudní dvůr potvrdil použití judikatury Schumacker v rámci dohody v rozsudku ze dne 28. února 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121). Ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, Spolková republika Německo nepřiznala manželům, státním příslušníkům tohoto členského státu, kteří v něm byli osobami povinnými k dani, možnost společného zdanění metodou označovanou jako „splitting“, jelikož bydleli ve Švýcarsku. Soudní dvůr rozhodl, že ve světle rozsudků ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271), jakož i ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), se žádná smluvní strana nemůže dovolávat možnosti rozlišovat mezi daňovými poplatníky, jejichž situace není srovnatelná, aby toto zvýhodnění nebylo přiznáno páru v postavení manželů Ettwein (rozsudek ze dne 28. února 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, bod 48). Švýcarský federální soud rovněž potvrdil použití judikatury Schumacker v rozsudku ze dne 26. ledna 2010 (spojené věci 2C.319/2009 a 2C.321/2009). Viz v tomto ohledu Heuberger, R., a Oesterhelt, St., „Swiss Salary Withholding Tax Violates Free Movement of Persons Agreement with the European Union“, *European Taxation*, 2010, s. 285 až 294.

E – Ke čtvrté předběžné otázce

71. Svou čtvrtou otázkou se předkládající soud táže, zda okolnost, že právní předpisy členského státu bydliště (v projednávané věci Španělské království) umožňují poplatníkovi-rezidentovi provést odpočet úroků z hypotéky na obytnou nemovitost v osobním vlastnictví, jakož i započítat daňové ztráty vyplývající z toho pro dotčený rok s případnými příjmy z tohoto státu v pozdějších letech, má vliv na odpovědi na předchozí otázky.

1. K hypotetické povaze čtvrté otázky

72. Poznávám, že ve věci dotčené v původním řízení, z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že X nemohl využít takovou výhodu ve Španělsku po roce 2007³¹.

73. Otázka se tudíž jeví být hypotetickou. Je proto nepřijatelná³².

74. Pokud by nicméně Soudní dvůr nesdílel tento výklad otázky, vzhledem k tomu, že Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce odkazoval na rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), a Belgické království a Spojené království Velké Británie a Severního Irska ve svých písemných vyjádřeních uvedla k tomuto tématu určité komentáře, budu se touto otázkou podpůrně také zabývat.

2. Podpůrně k neexistenci vlivu možnosti odkladu daňového zvýhodnění

75. V rozsudku ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Soudní dvůr rozhodl, že právní úprava, která mateřské společnosti bránila odpočíst ztráty utrpěné dceřinou společností-nerezidentem, když tato společnost vyčerpala možnosti zohlednit ztráty ve státě, kde měla sídlo, v rámci dotčeného období nebo následujících období, je v rozporu s unijním právem.

76. Analogie se nabízí. Nicméně se nedomnívám, že je relevantní.

77. Nejprve, jak uvádí ve svých písemných vyjádřeních Komise, se odpověď Soudního dvora v rozsudku ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), týká započtení ztrát, a nikoli, jako v projednávané věci, odpočtu výdajů. Přesněji uvádím, že v rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), se výjimka povolená Soudním dvorem týká pouze zvýhodnění souvisejících s osobní a rodinnou situací poplatníka, která se velmi liší od zvýhodnění dotčených ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Navíc se tento rozsudek použije na zvláštní právní situaci, a to situaci dvou odlišných právnických osob propojených svým akcionářem. V projednávané věci jde o jednoho a téhož poplatníka.

78. Dále je stanoveno, že se členský stát nemůže dovolávat existence zvýhodnění přiznaného jednostranně jiným členským státem, aby unikl povinnostem, které pro něj vyplývají ze Smlouvy³³.

79. Nakonec uvádím, že stejným postupem Soudní dvůr nedávno rozšířil judikaturu, podle níž nepříznivé důsledky, které vyplývají z paralelního výkonu daňových pravomocí členských států, nutně nepředstavují omezení zakázaná Smlouvou o FEU, na příznivé důsledky.

31 — X ve svých písemných vyjádřeních a na jednání dne 29. června 2016 potvrdil informaci o obdobích před rokem 2007, jakož i o obdobích v rámci roků 2007-2011. Rovněž upřesnil, že od roku 2011 již nebyl považován za španělského rezidenta. Tyto informace nebyly zpochybněny žádným z vedlejších účastníků řízení.

32 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. ledna 2013, Radu (C-396/11, EU:C:2013:39, bod 24).

33 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, bod 61).

80. V rozsudku ze dne 12. prosince 2013, *Imfeld a Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822), Soudní dvůr totiž odmítl argument estonské vlády, která chtěla vyloučit riziko dvojího zvýhodnění na základě analogického uplatnění rozsudku ze dne 13. prosince 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763). Podle Soudního dvora je případná možnost přiznání dvojí výhody každopádně jen výsledkem paralelního uplatnění dotčených vnitrostátních daňových právních úprav³⁴.

81. Jak bylo řečeno a jak jsem již upřesnil výše, Soudní dvůr nechává dotčeným členským státům svobodu zohlednit daňové výhody případně přiznané druhým členským státem zdanění pod podmínkou, že bude jejich daňovým poplatníkům ve výsledku zajištěno řádné zohlednění jejich celkové osobní a rodinné situace³⁵.

82. V tomto ohledu přítomnost mnohosti členských států nemůže způsobit zastaralost judikatury Soudního dvora, podle které mohou být případné administrativní obtíže související se získáním nezbytných informací odpovídajícím způsobem překonány díky vzájemné pomoci podle směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v daňové oblasti a o zrušení směrnice 77/799/EHS³⁶.

83. Kromě toho je třeba rovněž připomenout, že v této souvislosti dotčeným daňovým orgánům nic nebrání požadovat od samotného poplatníka důkazy, které považují za nezbytné k posouzení, zda je třeba přiznat požadovaný odpočet či nikoli³⁷.

84. Nakonec pro dokončení doplňuji, že použití výjimky *Schumacker* na věc v původním řízení neukládá státu zaměstnání nic jiného než uplatnit své vnitrostátní právo na podíl příjmů pobíraných na jeho území.

85. Z výše uvedených úvah tudíž vyplývá, že skutečnost, že právní předpisy státu bydliště poplatníka mu umožňují odpočíst záporné příjmy z jeho obytné nemovitosti od případných příjmů v následujících obdobích, nemá vliv na odpovědi na první tři otázky.

VI – Závěry

86. Ve světle výše uvedeného navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) následovně:

„1) Ustanovení Smlouvy o FEU týkající se volného pohybu brání vnitrostátní právní úpravě, podle které občan Evropské unie, jehož dosažené příjmy z pracovní činnosti jsou zdaňovány přibližně z 60 % členským státem, v němž nemá bydliště, a přibližně z 40 % třetím státem, nemůže od svých příjmů z pracovní činnosti zdanitelných v prvním členském státě zaměstnání odečíst záporné příjmy z nemovitosti nacházející se ve státě bydliště, kde nemá žádný významnější příjem nebo v tomto státě dosahuje tak nízkého příjmu, že nemůže vést ke snížení případné daně.

34 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2013, *Imfeld a Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, bod 78).

35 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2013, *Imfeld a Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, bod 79).

36 — Úř. věst. 2011, L 64, s. 1. V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. února 1995, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 45), jakož i ze dne 28. října 1999, *Vestergaard* (C-55/98, EU:C:1999:533, bod 26), a v literatuře, 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, s. 185 až 201, zvláště s. 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, s. 210 až 223, zvláště s. 222.

37 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 28. října 1999, *Vestergaard* (C-55/98, EU:C:1999:533, bod 26); ze dne 11. října 2007, *ELISA* (C-451/05, EU:C:2007:594, bod 95), jakož i ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen* (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 100), a v literatuře, 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, s. 210 až 223, zvláště s. 222; Cloer, A., a Vogel, N., „Swiss Frontier Worker Can Claim the Benefits of *Schumacker*: The ECJ Decision in *Ettwein* (Case C-425/11)“, *European Taxation*, 2003, s. 531 až 535, zvláště s. 534.

- 2) V případě, kdy poplatník nemá významnější příjem ve státě, kde má bydliště, který mu z tohoto důvodu nemůže přiznat daňová zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace, musí každý členský stát, ve kterém je vykonávána činnost a který je příslušný ke zdanění příjmů pocházejících z této činnosti, povolit na základě zohlednění osobní a rodinné situace poplatníka odpočet takových záporných příjmů, jako jsou záporné příjmy dotčené v projednávané věci, poměrně k příjmům, které zdaňuje, pokud jsou příjmy v tomto členském státě dostatečně významné k tomu, aby mu mohla být přiznána dotčená zvýhodnění.
- 3) Odpovědi na první a druhou otázku nebudou jiné, pokud jeden ze států, ve kterých poplatník dosahuje svých příjmů, není ani členským státem Evropské unie, ani členským státem Evropského hospodářského prostoru.
- 4) Čtvrtá otázka je nepřipustná.

Podpůrně, skutečnost, že právní předpisy státu bydliště poplatníka umožňují provést odpočet záporných příjmů z obytné nemovitosti od případných příjmů v následujících obdobích, nemá vliv na odpovědi na první tři otázky.“