



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 7. septembra 2016¹

Zadeva C-283/15

X

proti

**Staatssecretaris van Financiën
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,**

ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske))

„Predhodno odločanje — Dohodnina — Enako obravnavanje — Dohodki, prejeti v več državah članicah — Davčna ugodnost — Sodba z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31)“

I – Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je na Sodišče naslovilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske), se nanaša na uporabljivost sodne prakse na podlagi sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), v novih okoliščinah. V sporu o glavni stvari gre namreč na eni strani za to, da davčni zavezanec v državi svojega prebivališča prejema tako malo dohodkov, da ni upravičen do znižanja davka na podlagi svojega osebnega in družinskega položaja, na drugi strani pa so njegovi drugi dohodki obdavčeni v več državah, v katerih stalno ne prebiva.

II – Pravni okvir

2. Davčno obravnavanje rezidentov in nerezidentov na Nizozemskem ureja Wet Inkomstenbelasting 2001 (zakon o dohodnini iz leta 2001, v nadaljevanju: zakon iz leta 2001).

3. Člen 2.3 zakona iz leta 2001 določa:

„Dohodnina se nanaša na naslednje dohodke, ki jih davčni zavezanec prejme v zadevnem koledarskem letu:

- a) obdavčljivi dohodki iz dela ali iz stanovanja,
- b) obdavčljivi dohodki, ki izhajajo iz pretežnega deleža v družbi, in
- c) obdavčljivi dohodki iz prihrankov in naložb.“

¹ — Jezik izvirnika: francoščina.

4. Člen 2.4 zakona iz leta 2001 določa:

„1. Obdavčljivi dohodki iz dela ali stanovanja se določijo:

- a) za nacionalne davčne zavezanke: v skladu z določbami poglavja 3,
- b) za tuje davčne zavezanke: v skladu z določbami oddelka 7.2 [...].“

5. Člen 2.5 zakona iz leta 2001 določa:

„1. Davčni zavezanec rezident, ki ne prebiva na Nizozemskem celotno koledarsko leto, in davčni zavezanec nerezident, ki je kot rezident druge države članice Evropske unije ali tretje države, določene z ministrskim odlokom, s katero je Kraljevina Nizozemska podpisala konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki določa izmenjavo informacij, davčni zavezanec v navedeni državi članici ali tretji državi, lahko izbereta, da bosta obdavčena po določbah tega zakona, ki se uporabljajo za davčne zavezanke rezidente [...].

[...]“

6. V skladu s členom 3.120(1) zakona iz leta 2001 lahko nizozemski rezident odšteje „negativne dohodke“ iz lastniškega stanovanja na Nizozemskem.

7. Poleg tega člen 7.1(a) zakona iz leta 2001 določa, da se davek plača od obdavčljivih dohodkov od dela in stanovanja na Nizozemskem, prejetih v koledarskem letu.

8. V členu 7.2(2)(b) in (f) zakona iz leta 2001 je tudi pojasnjeno, da so obdavčljiva plača v zvezi z delom, ki se opravlja na Nizozemskem, in morebitni obdavčljivi dohodki od lastniškega stanovanja na Nizozemskem del obdavčljivih dohodkov od dela in stanovanja.

III – Dejansko stanje spora v glavni stvari

9. X je nizozemski državljan, ki je leta 2007 prebival v Španiji. V lasti je imel stanovanje v smislu zakona iz leta 2001 (v nadaljevanju: lastniško stanovanje), za katero je plačeval obresti na podlagi hipotekarnega posojila.

10. Na Nizozemskem se v skladu z zakonom iz leta 2001 dohodnina nanaša na dohodke iz dela, vendar tudi na tiste „iz stanovanja“. Če je stanovanje lastniško, zagotavlja davčne ugodnosti (izračunane kot odstotek njegove vrednosti), ki se zmanjšajo za odbitne stroške v zvezi s temi ugodnostmi (med njimi so obresti na hipotekarno posojilo). Če znesek hipotekarnih obresti presega znesek ugodnosti, so dohodki davčnega zavezanca „negativni“. To se je pri X zgodilo leta 2007.

11. Tisto leto so dohodki iz poklicne dejavnosti X zajemali zneske, ki jih je prejel od dveh družb, v katerih je imel večinski delež in od katerih je bil sedež ene na Nizozemskem, druge pa v Švici. Dohodki na Nizozemskem so predstavljali 60 % vseh njegovih dohodkov, tisti v Švici pa 40 %. V Španiji ni imel nobenega dohodka.

12. V skladu z veljavnimi dvostranskimi pogodbami o obdavčevanju so bili nizozemski dohodki obdavčeni na Nizozemskem, švicarski pa v Švici.

13. X je na Nizozemskem sprva izbral status davčnega zavezanca rezidenta na podlagi člena 2.5 zakona iz leta 2001, kar pomeni, da je bil zavezan neomejeni davčni obveznosti na Nizozemskem. Zato je nizozemska davčna uprava upoštevala negativni dohodek v zvezi z lastniškim stanovanjem v Španiji.

14. Celoten tako izračunani davek pa je bil višji, kot bi ga moral X plačati, če ne bi izbral statusa davčnega zavezanca rezidenta (zaradi česar bi bil obdavčen v Švici za dohodke v tej državi, torej za 40 % celotnih dohodkov) in če bi mu bilo poleg tega dovoljeno, da odbije celoten negativen dohodek iz lastniškega stanovanja.

15. Ob ponovnem sklicevanju na svojo možnost izbire je odločbo o odmeri izpodbijal pred nizozemskimi sodišči z zatrjevanjem, da bi bilo treba določbe prava Unije o prostem pretoku razlagati tako, da dovoljujejo davčnim zavezancem nerezidentom odbitek negativnih dohodkov v zvezi z njihovim lastniškim stanovanjem, ne da bi morali izbrati status rezidenta.

16. X je, potem ko sta Rechtbank te Haarlem (prvostopenjsko sodišče v Haarlemu, Nizozemska) in Gerechtshof Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu, Nizozemska) zavrnila njegov zahtevek, vložil kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske).

17. Zadnjenavedeno sodišče dvomi o upoštevnosti sodbe Schumacker,² ker X drugače od dejanskega stanja v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, družinskih dohodkov (v celoti ali skoraj izključno) ne prejema samo v eni drugi državi članici, ki je pristojna za obdavčitev teh dohodkov in lahko pri tem upošteva njegov osebni in družinski položaj.

18. Po mnenju Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) bi bilo mogoče sodbe Sodišča z dne 14. septembra 1999, Gschwind (C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409), z dne 10. maja 2012, Komisija/Estonija (C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282), in z dne 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750), razumeti tako, da mora država članica zaposlitve osebni in družinski položaj upoštevati vedno, ko to ni mogoče v državi prebivališča.

19. V tem okviru je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) prekinilo odločanje in pri Sodišču vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe.

IV – Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

20. Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) je z odločbo z dne 22. maja 2015, ki jo je Sodišče prejelo 11. junija 2015, odločilo, da Sodišču na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predloži ta vprašanja:

„1. Ali je treba določbe Pogodbe DEU o prostem pretoku razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, po kateri državljani Unije, ki prebiva v Španiji in čigar dohodki od dela so v obsegu približno 60 % obdavčeni s strani Nizozemske in v obsegu približno 40 % s strani Švice, izgube iz naslova lastniškega stanovanja v Španiji, ki ga osebno uporablja, ne sme odbiti od svojih dohodkov, obdavčenih na Nizozemskem, če ima v Španiji, ki je država njegovega prebivališča, tako nizke dohodke, da omenjena izguba v zadevnem letu ne more voditi k davčni olajšavi v državi prebivališča?

2. (a) Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali mora vsaka država, v kateri državljani Unije prejema del svojih dohodkov, v tem primeru upoštevati celoten znesek zgoraj omenjenih negativnih dohodkov? Ali pa velja ta obveznost zgolj za eno od zadevnih držav zaposlitve, in če je tako, katero? Ali pa mora vsaka posamezna država zaposlitve (razen države prebivališča) dovoliti odbitek dela teh negativnih dohodkov? Kako je treba v zadnjenavedenem primeru ugotoviti ta del, ki se lahko odbije?

(b) Ali je v tej povezavi pomembno, v kateri državi članici se delo dejansko opravlja, ali pa je pomembno, katera od držav članic je pristojna za obdavčitev dohodkov iz tega dela?

2 — Sodba z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

3. Ali je odgovor na vprašanji, navedeni v okviru drugega vprašanja, drugačen, če gre pri eni od držav, v kateri ima državljan Unije dohodke, za [Švicarsko konfederacijo], ki ni država članica Evropske unije in tudi ne del Evropskega gospodarskega prostora (EGP)?
4. V kolikšni meri je v tej povezavi pomembno, ali pravni predpisi države prebivališča davčnega zavezanca (tu Kraljevine Španije) priznavajo možnost odbitka hipotekarnih obresti za lastniško stanovanje davčnega zavezanca in možnost pobotanja iz tega naslova ustvarjene davčne izgube v zadevnem letu z morebitnimi dohodki iz te države v poznejših letih?“

21. Pisna stališča so predložili X, nizozemska, belgijska, nemška, avstrijska, portugalska in švedska vlada, vlada Združenega kraljestva ter Evropska komisija. Poleg tega so vsi razen belgijske in portugalske vlade predstavili svoja stališča na obravnavi 29. junija 2016.

V – Analiza

A – *Uvodni preudarek v zvezi prostim pretokom, ki se uporabi*

22. Predložitveno sodišče se ni izreklo o opredelitvi storitev, iz katerih izvirajo dohodki X, niti posledično o tem, v zvezi s katero pravico do prostega pretoka bi bilo treba preučiti nizozemsko zakonodajo.

23. Avstrijska in švedska vlada ter vlada Združenega kraljestva pa menijo, da je treba *a priori* uporabiti člen 49 PDEU in svobodo ustanavljanja, ki jo določa, ker iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da je X nadziral in vodil dejavnost zadevnih nizozemske in švicarske družbe na podlagi njegovega večinskega deleža. Zato naj bi bil samozaposleni delavec. Ta analiza se zdi pravilna.

24. Ker njegovi večinski deleži izključujejo uporabo prostega pretoka kapitala, je dovolj spomniti, da je Sodišče že imelo priložnost potrditi, da je treba rešitev iz sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacher (C-279/93, EU:C:1995:31), na področju prostega gibanja delavcev uporabiti tudi za samozaposlene delavce.³

B – *Prvo vprašanje za predhodno odločanje*

25. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali mora država zaposlitve davčno ugodnost, določeno za rezidente, dati nerezidentu, ki v njej prejema 60 % vseh svojih poklicnih dohodkov, ob tem da ta davčni zavezanec te ugodnosti ne more uživati v državi svojega prebivališča, razen če v njej ne prejema zadostnih dohodkov.

1. Načela, ki se uporabljajo na področju neposredne obdavčitve

26. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo države članice svojo davčno pristojnost izvrševati ob upoštevanju prava Unije,⁴ natančneje določb Pogodbe o prostem pretoku. Zato se morajo države članice vzdržati vsakršne neposredne diskriminacije na podlagi državljanstva ali prikrite,⁵ temelječe na stalnem prebivališču davčnega zavezanca, ker je merilo stalnega prebivališča na splošno odločilno na področju obdavčenja.

3 — Glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 11. avgusta 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271); z dne 27. junija 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), in novejšo z dne 28. februarja 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, točka 47).

4 — Glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 21); z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 29); z dne 18. julija 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, točka 18), in z dne 22. oktobra 2014, Blanco in Fabretti (C-344/13 in C-367/13, EU:C:2014:2311, točka 24).

5 — Glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409, točka 20).

27. Vsakršna diskriminacija pomeni različno obravnavanje primerljivih položajev. Sodišče pa je razsodilo, da rezidenti in nerezidenti praviloma niso v primerljivih položajih. Dohodek, ki ga na ozemlju države članice pridobi nerezident, je namreč najpogosteje le del njegovih skupnih dohodkov, katerih središče je v kraju njegovega prebivališča. Osebo zmožnost prispevanja davčnega zavezanca pa najlažje presodi država prebivališča, ker je to kraj, v katerem je središče osebnih in premoženjskih interesov davčnega zavezanca.⁶

28. Vendar je Sodišče v sodbi z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), razsodilo, da obstaja izjema od tega pravila, če davčni zavezanec nerezident ne prejema znatnega dela dohodka v državi članici prebivališča in prejema znatni del obdavčljivega dohodka v državi članici zaposlitve, tako da mu država članica prebivališča ne more zagotoviti ugodnosti, ki bi izhajale iz upoštevanja njegovega osebnega ali družinskega položaja⁷ (v nadaljevanju: izjema Schumacker).

29. Sodišče je poleg tega razsodilo, da če lahko davčni zavezanec rezident od svojih obdavčljivih dohodkov odšteje „negativne dohodke,“ ki se nanašajo na nepremičnino v državi njegovega prebivališča, to pomeni davčno ugodnost, povezano z osebnim položajem.⁸

30. Ugotoviti je torej treba še, ali se za primer X uporablja izjema Schumacker, drugače povedano, ali je njegov položaj nerezidenta primerljiv s položajem rezidenta.

2. Pogoji za primerljivost položajev

31. Vse vlade, ki so predložile pisna stališča, menijo, da pravo Unije ne nasprotuje zakonodaji, kakršna je tista iz zadeve v glavni stvari, ker položaj nerezidenta zaradi prejemanja 60 % dohodkov v državi zaposlitve ni primerljiv s položajem rezidenta.

32. Sodišče je v točki 36 sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), razsodilo, da so položaji izjemoma primerljivi „v primeru, kakršen je v zadevi v glavni stvari, v katerem nerezident v državi, v kateri stalno prebiva, ne pridobiva znatnega dohodka, ampak bistveni del obdavčljivih dohodkov pridobi v državi, v kateri je zaposlen, *tako da* mu država, v kateri stalno prebiva, ne more nuditi ugodnosti, ki izhajajo iz presoje njegovega osebnega in družinskega položaja“.⁹

33. Za primerljivost položajev rezidenta in nerezidenta v smislu izjeme Schumacker morajo biti torej izpolnjeni trije pogoji. Dva od teh pogojev zadevata državo prebivališča, tretji pogoj pa se nanaša na državo zaposlitve. Če so vsi trije pogoji izpolnjeni, mora država zaposlitve tako nerezidentom kot rezidentom zagotoviti enake davčne ugodnosti v zvezi z njihovim osebnim in družinskim položajem.

a) Pogoja v zvezi z državo prebivališča

34. Oba pogoja sta povezana v tem smislu, da drugi izhaja iz prvega: davčni zavezanec ne sme prejemati znatnih dohodkov v državi svojega prebivališča, tako da mu ta ne more zagotavljati ugodnosti zaradi upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja.

6 — Glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 32); z dne 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, točka 90), in z dne 18. junija 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, točka 22).

7 — Glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 36); z dne 18. julija 2007, Lakebrink in Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, točka 30); z dne 16. oktobra 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, točka 61), in z dne 18. junija 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, točka 25).

8 — Glej v tem smislu sodbo z dne 18. junija 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, točka 19).

9 — Moj poudarek.

35. Na podlagi mednarodnega davčnega prava¹⁰ mora te ugodnosti načeloma zagotavljati država prebivališča. Zato dejstvo, da davčni zavezanec ne prejema zadostnih dohodkov v tej državi, pomeni, da njegovega osebnega in družinskega položaja ne bo upoštevala nobena država, če se upošteva načelo, da mora o tem položaju presojati država prebivališča.¹¹

b) Pogoj v zvezi v državo zaposlitve

36. Zelo logično je, da tudi Sodišče zahteva, da davčni zavezanec nerezident „večino svojih obdavčljivih [dohodkov] dosega iz dejavnosti v državi zaposlitve.“¹²

37. V takem primeru torej – kot je Sodišče pojasnilo v točki 38 sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) – „pomeni diskriminacijo dejstvo, da se *osebni in družinski položaj nerezidenta*, ki v državi članici, ki ni država članica njegovega prebivališča, prejme precejšen del dohodka in skoraj vse družinske dohodke, *ne upošteva niti v državi prebivališča niti v državi zaposlitve*.“¹³

38. Namreč „med takšnim nerezidentom in rezidentom, ki opravljata primerljivo dejavnost kot zaposlena [ali samozaposlena oseba], ni nobene objektivne razlike, s katero bi bilo mogoče utemeljiti različno obravnavanje, kar zadeva upoštevanje osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca za namene obdavčenja.“¹⁴

39. Kot je videti, je zahteva po prejemanju bistvenega dela dohodkov v državi zaposlitve tesno povezana s tem, da davčni zavezanec nima znatnih dohodkov v državi prebivališča.

40. Kot je generalni pravobranilec P. Léger pojasnil v svojih sklepnih predlogih v zadevi Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), „samo presoja dejanskega stanja omogoča ugotovitev praga, od katerega so dohodki v državi prebivališča *zadostni* za to, da davčni organi te države upoštevajo osebni položaj zadevne osebe. Samo rezidenti te države, ki ne dosežajo tega praga, so lahko izenačeni z rezidenti države zaposlitve, v kateri prejemajo bistveni del svojih dohodkov.“¹⁵

41. V sodbah z dne 14. septembra 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), in z dne 10. maja 2012, Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2012:282), je v zvezi s tem pojasnjeno, kakšen pomen ima pri ugotavljanju primerljivosti položajev merilo v zvezi z zmožnostjo države prebivališča ali države zaposlitve, da upošteva osebno in družinsko obremenitev.

42. Sodišče je v sodbi z dne 14. septembra 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), namreč ugotovilo, da, „ker zakonca Gschwind skoraj 42 % svetovnega dohodka prejmeta v državi prebivališča, lahko ta upošteva osebni in družinski položaj F. Gschwinda v skladu z načini, ki jih določa zakonodaja te države, ker je davčna osnova v njej zadostna, da omogoča to upoštevanje“. ¹⁶ V teh okoliščinah je bilo razsojeno, da položaj zakoncev nerezidentov, od katerih en zakonec dela v obravnavani državi obdavčitve, ni primerljiv s tistim zakoncev rezidentov.

10 — Glej sodbo z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 32).

11 — Tako je bilo tudi izhodišče sklepanja generalnega pravobranilca P. Légerja v njegovih sklepnih predlogih v zadevi Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, točka 66).

12 — Sodba z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 36).

13 — Moj poudarek. Glej v tem smislu tudi sodbe z dne 18. julija 2007, Lakebrink in Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, točka 31); z dne 16. oktobra 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, točka 62), in z dne 18. junija 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, točka 26).

14 — Sodba z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 37).

15 — Točka 76.

16 — Točka 29. To *a fortiori* pomeni, da prejemanje skoraj 60 % njegovih dohodkov v eni državi – tako je v obravnavani zadevi pri X na Nizozemskem – tej državi načeloma omogoča upoštevanje osebnega in družinskega položaja zadevnega davčnega zavezanca.

43. Nasprotno pa je Sodišče v sodbi z dne 10. maja 2012, Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2012:282), začelo z navedbo, da če davčni zavezanec skoraj 50 % skupnih dohodkov prejme v državi članici stalnega prebivališča, „bi morala ta *načeloma* biti zmožna upoštevati njegovo zmožnost prispevanja“. ¹⁷ Sodišče pa je dodalo, da „[v]endar pa v primeru, kakršen je pritožnikov, ki zaradi nizkega zneska skupnega dohodka v skladu z davčno zakonodajo države članice prebivališča ni zavezanec za plačilo davka v tej državi, ta država ne more upoštevati zmožnosti prispevanja, osebnega in družinskega položaja zadevne osebe“. ¹⁸ Sodišče je na podlagi tega sklenilo, da v teh okoliščinah to, da država članica, v kateri so prejeti zadevni dohodki (v tistem primeru pokojnina), zavrne priznanje olajšave, ki je določena v njeni davčni ureditvi, postavlja v slabši položaj davčne zavezance nerezidente zgolj zato, ker so izvrševali prosti pretok in svobodo gibanja, zagotovljena s Pogodbo.

44. Tretji pogoj je ponazorjen tudi v sodbi z dne 18. junija 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Sodišče je namreč v točki 28 te sodbe razsodilo, da „samo okoliščina, da je nerezident v državi zaposlitve prejel dohodke pod enakimi pogoji kot rezident te države, *ne zadostuje* za to, da je njegov položaj objektivno primerljiv s položajem tega rezidenta. Da bi se ugotovila taka objektivna primerljivost, je *treba tudi*, da mu zaradi tega, ker ta nerezident prejema glavnino dohodkov v državi članici zaposlitve, država članica prebivališča ne more dodeliti ugodnosti, ki izvirajo iz upoštevanja celote njegovih dohodkov in njegovega osebnega in družinskega stanja.“ ¹⁹

45. Iz navedenega nujno izhaja, da če ni nobenih dohodkov, ki bi bili obdavčljivi v državi članici prebivališča, lahko pride do diskriminacije, če osebni in družinski položaj davčnega zavezanca ni bil upoštevan niti v državi članici prebivališča niti v državi članici zaposlitve. ²⁰

46. V obravnavani zadevi X nedvomno izpolnjuje prva dva pogoja. V Španiji ne prejema nobenega obdavčljivega dohodka. Ta država prebivališča mu zato ne more zagotoviti davčnih ugodnosti v zvezi z njegovim osebnim in družinskim položajem. Glede tretjega pogoja je jasno, da prejema bistveni del (ali celo celoto) poklicnih dohodkov *drugje* kot v državi prebivališča, in sicer 60 % na Nizozemskem in 40 % v Švici.

3. Primerljivost položajev pri več državah zaposlitve

47. Menim, da okoliščina, da davčni zavezanec prejema večino svojih dohodkov v več državah zaposlitve, ne vpliva na uporabo načela izjeme Schumacker.

48. Odločilno merilo je namreč nezmožnost države, da upošteva osebni in družinski položaj davčnega zavezanca zaradi neobstoja zadostnih obdavčljivih dohodkov, medtem ko jih je mogoče upoštevati *drugje* zaradi zadostnega vira dohodkov.

49. Čeprav se je analiza Sodišča o primerljivosti položajev do zdaj nanašala samo na eno državo zaposlitve, je to samo zaradi dejanskega stanja, ki je bilo podlaga predlogov za sprejetje predhodne odločbe, ki so mu bili predloženi, saj teoretično več držav zaposlitve ne spreminja kazalnikov analize.

50. Poleg tega menim, da to razlago potrjujeta sodba z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), in sodna praksa, ki ji je sledila s sodbo z dne 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750).

17 — Točka 54. Moj poudarek.

18 — Točka 55. Moj poudarek.

19 — Moj poudarek. Sicer pa, tako kot v obravnavani zadevi, „[o]koliščina, da je delavec odšel opravljat svojo poklicno dejavnost v tretjo državo, in ne v drugo državo članico Evropske unije, na to razlago ne vpliva“ (sodba z dne 18. junija 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, izrek).

20 — Glej v tem smislu sodbo z dne 10. maja 2012, Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2012:282, točka 53), v zvezi z uporabo načela pa sodbo z dne 1. julija 2004, Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403, točki 17 in 18).

51. Sodišče je namreč v sodbi de Groot izrecno priznalo državam članicam možnost, da „spremenijo to povezavo med tem, da država prebivališča na eni strani upošteva vse dohodke svojih rezidentov in na drugi strani njihov celotni osebni in družinski položaj prek dvostranskih ali večstranskih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.“²¹ Vendar je Sodišče pojasnilo tudi, da morajo ti mehanizmi „davčnim zavezancem zadevnih držav vsekakor zagotoviti, da se bodo nazadnje upoštevale vse njihove osebne in družinske okoliščine, ne glede na to, kako so zadevne države članice to obveznost razdelile med sabo, saj se sicer ustvarja neenako obravnavanje, ki ni v skladu z določbami Pogodbe o prostem gibanju oseb in ki nikakor ne bi izhajalo iz razlik med nacionalnimi davčnimi zakonodajami.“²²

52. Torej ni izključeno, da se osebni in družinski položaj davčnega zavezanca upošteva v več državah članicah, vendar če so v vsaki od njih dohodki zadostni za to, da se upoštevajo. Ponovno, edina zahteva je, da se upošteva celoten tak položaj, pa če je to v eni ali več državah članicah.

53. Ali ne bi bilo paradoksalno, da državljani Unije, ki eno od temeljnih svoboščin, ki jih zagotavljata Pogodbi, uresničuje v dveh državah članicah, ne bi bil upravičen do izjeme Schumacker, medtem ko bi bil do nje upravičen državljani, ki jo uresničuje samo v eni državi članici? Dovolj si je predstavljati, da bi R. Schumacker, s stalnim prebivališčem v Belgiji, polovično delal v Nemčiji in polovično na Nizozemskem. Ali se izjema ne bi uporabljala?

4. Vmesna ugotovitev

54. Na podlagi navedenega menim, da določbe Pogodbe DEU o prostem pretoku nasprotujejo nacionalni zakonodaji, po kateri državljani Unije, čigar prejeti poklicni dohodki so v obsegu približno 60 % obdavčeni v državi članici, v kateri ne prebiva, in v obsegu približno 40 % v tretji državi, od svojih poklicnih dohodkov, obdavčenih v prvi državi zaposlitve, ne sme odbiti negativnih dohodkov v zvezi z nepremičnino v državi prebivališča, v kateri nima nobenega znatnega dohodka ali ima tako nizke dohodke, da v tej državi ne more zmanjšati morebiti dolgovanega davka.

55. Ker predlagam pritrديلen odgovor na prvo vprašanje, je treba drugi vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, obravnavati.

C – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

56. Z drugim vprašanjem se želi v bistvu izvedeti, ali obveznost zagotavljanja davčnih ugodnosti davčnemu zavezancu v zvezi z njegovim osebnim položajem velja samo za eno državo članico ali za vsako državo dejavnosti ter v kolikšnem deležu. Predložitveno sodišče se sprašuje tudi, ali je treba za državo dejavnosti razumeti državo, v kateri se dejansko opravlja dejavnost, ali pa tisto, ki je pristojna za obdavčitev dohodkov iz dejavnosti.

57. Najprej – ker gre za upoštevanje osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca zaradi zagotovitve davčne ugodnosti zanj – „država dejavnosti“ je lahko samo država, ki je davčno pristojna za davčnega zavezanca. Država namreč ne more upoštevati osebnega in družinskega položaja osebe, če ta v njej nima obdavčljivih dohodkov.

58. Dalje, kar zadeva porazdelitev navedenega upoštevanja, je treba odgovor ponovno iskati v cilju, ki je podlaga za sodno prakso na podlagi sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Gre za zagotovitev upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca.

21 — Sodba z dne 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, točka 99).

22 — Sodba z dne 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, točka 101).

59. Res je, da kadar ni ukrepov poenotenja in harmonizacije na ravni prava Unije, države članice še naprej ostanejo pristojne, da določijo merila obdavčitve dohodkov, da bi, po potrebi z mednarodno pogodbo, odpravile dvojne obdavčitve.²³ V tem smislu je Sodišče razsodilo tudi, da države članice lahko upoštevajo morebitne davčne olajšave, ki jih dodeli druga država članica obdavčitve. Vendar je ta možnost dovoljena, „če [...] se ne glede na to, kako sta ti državi članici to obveznost razdelili med sabo, njihovim davčnim zavezancem zagotovi, da se bodo skrbno upoštevale vse njihove osebne in družinske okoliščine“²⁴.

60. Zato menim, da je edini način za uskladitev svobode držav članic na eni strani z zahtevami po celovitem upoštevanju celotnega osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca na drugi strani zagotavljanje zadevne ugodnosti sorazmerno obdavčljivim dohodkom v vsakih zadevni državi zaposlitve.²⁵

61. Ta rešitev ni samo skladna s cilji temeljnih svoboščin, ki se uresničujejo s Pogodbama, ampak varuje tudi suverenost držav članic na področju neposredne obdavčitve. Porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami se na ta način ohrani.

62. Sicer pa ugotavljam, da to rešitev podpira tudi doktrina, v kateri je bila obravnavana hipoteza z več državami zaposlitve.²⁶

63. Zato menim, da je treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, odgovoriti tako, da če davčni zavezanec nima znatnih dohodkov v državi svojega prebivališča, ki mu zato ne more zagotoviti davčnih ugodnosti v zvezi z njegovim osebnim in družinskim položajem, mora vsaka država članica, v kateri se opravlja dejavnost in ki je pristojna za obdavčitev dohodkov iz te dejavnosti, na podlagi upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca dovoliti odbitek negativnih dohodkov, kakršni so tisti v obravnavani zadevi, glede na delež dohodkov, ki jih obdavči, če so dohodki v njej zadostni za to, da se mu zagotovijo zadevne ugodnosti.²⁷

D – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

64. Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali bi bil odgovor na prejšnje vprašanje drugačen, če bi nerezident del svojih dohodkov prejemal na ozemlju tretje države, ki ni niti članica EGP.

65. Sodišče je že obravnavalo vpliv opravljanja dejavnosti v tretji državi na združljivost položajev na podlagi meril, ki jih je Sodišče opredelilo v sodbi z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

23 — Glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, točka 93 in navedena sodna praksa).

24 — Sodba z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, točka 79). Moj poudarek.

25 — Res je, da je to rešitev zagovarjala nizozemska vlada v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), Sodišče pa jo je izrecno zavrnilo (glej točko 98 navedene sodbe). Vendar je šlo tam za delno upoštevanje s strani države prebivališča, čeprav je davčni zavezanec v tej državi prejemal dovolj dohodkov, da bi se njegov osebni in družinski položaj upošteval. Sodišče je torej logično in pravilno lahko zavrnilo trditev na podlagi načela, da je mogoče osebno davčno sposobnost davčnega zavezanca ob upoštevanju vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja najlažje presojati tam, kjer je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, torej načeloma v kraju njegovega običajnega prebivališča.

26 — Glej v tem smislu 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, str. od 185 do 201, zlasti str. 198 in 199. Ta avtor meni: „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“ (str. 198). Glej tudi 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, str. od 210 do 223, zlasti str. 222.

27 — Posledica izjeme Schumacker nikakor ne more biti negativni davek ali vračilo davka zaradi nezadostnih dohodkov.

66. V zadevi, na podlagi katere je bila izdana sodba z dne 18. junija 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), je bil namreč zadevni davčni zavezanec nemški državljan, ki je prebival v Nemčiji, delal pa na Nizozemskem, vendar je za tri mesece odšel opravljat poklicno dejavnost v Združene države.

67. Sodišče je v sodbi opozorilo, da davčni zavezanec nerezident, ki v državi zaposlitve ni prejel vseh ali skoraj vseh družinskih dohodkov celotnega zadevnega leta, ni v položaju, ki bi bil primerljiv s položajem rezidentov te države. Na podlagi tega je sklepalo, da država članica, v kateri je davčni zavezanec prejel samo del obdavčljivih virov v celotnem upoštevnem letu, torej ni zavezana, da mu podeli ugodnosti, ki jih daje svojim rezidentom.²⁸ Sodišče je tudi menilo, da te ugotovitve ne more omajati okoliščina, da je zadevna oseba pustila svojo zaposlitev v eni državi članici, da bi šla opravljat svojo poklicno dejavnost v tretjo državo, in ne v drugo državo članico.²⁹

68. Odgovora na prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje zato nista drugačna, če ena od držav, v katerih davčni zavezanec prejema dohodke, ni niti država članica Unije niti država članica EGP.

69. Zaradi podrobnejše pojasnitve posebej v zvezi s Švicarsko konfederacijo menim, da bi bilo mogoče obveznost deljenega upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca uveljavljati v zvezi z njo.

70. Gre namreč za uporabo sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), kadar obstaja več držav zaposlitve. Navedena sodba pa je bila izdana pred podpisom Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb, podpisanega v Luxembourgju 21. junija 1999 (UL 2009, L 353, str. 71, v nadaljevanju: Sporazum). Zato je treba v skladu s členom 16(2) Sporazuma to sodbo upoštevati.³⁰

E – Četrto vprašanje za predhodno odločanje

71. Predložitveno sodišče s četrtem vprašanjem sprašuje, ali to, da zakonodaja države prebivališča (v obravnavani zadevi Kraljevine Španije) davčnemu zavezancu rezidentu dovoljuje odbitek hipotekarnih obresti za lastniško stanovanje kakor tudi možnost pobotanja iz tega naslova ustvarjene davčne izgube v zadevnem davčnem obdobju z morebitnimi dohodki iz te države v poznejših davčnih obdobjih, vpliva na odgovore na prejšnja vprašanja.

1. Hipotetičnost četrtega vprašanja

72. Ugotavljam, da v zadevi v glavni stvari, kot izhaja iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, X v Španiji po letu 2007 ne bi mogel biti upravičen do take ugodnosti.³¹

28 — Glej sodbo z dne 18. junija 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, točka 34).

29 — Glej sodbo z dne 18. junija 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, točka 35 in izrek).

30 — Sodišče je potrdilo uporabljivost sodbe Schumacker v okviru sporazuma v sodbi z dne 28. februarja 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121). V zadevi, na podlagi katere je bila izdana ta sodba, je Zvezna republika Nemčija zakonoma s stalnim prebivališčem v tej državi, davčnima rezidentoma te države, zavrnila upravičenost do skupne obdavčitve na podlagi tako imenovane metode „splitting“, ker sta stalno prebivala v Švici. Sodišče je razsodilo, da se v skladu s sodbami z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31); z dne 11. avgusta 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271), in z dne 27. junija 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), *nobena pogodbenica* ne more sklicevati na možnost določitve razlikovanja med davčnimi zavezanci, ki niso v primerljivih položajih, da bi zakonoma v položaju zakoncev Ettwein zavrnila to davčno ugodnost (sodba z dne 28. februarja 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, točka 48). Tudi švicarsko zvezno sodišče je v sodbi z dne 26. januarja 2010 (združeni zadevi 2C.319/2009 in 2C.321/2009) potrdilo uporabljivost sodbe Schumacker. Glej v zvezi s tem Heuberger, R., in Oesterhelt, St., „Swiss Salary Withholding Tax Violates Free Movement of Persons Agreement with the European Union“, *European Taxation*, 2010, str. od 285 do 294.

31 — X je v svojih pisnih stališčih in na obravnavi 29. junija 2016 potrdil informacije za davčna obdobja pred letom 2007 in za davčna obdobja med letoma 2007 in 2011. Pojasnil je tudi, da po letu 2011 ni bil več obravnavan kot španski rezident. Teh informacij ni izpodbijal nihče od udeležencev postopka.

73. Vprašanje je torej hipotetično. Zato je nedopustno.³²

74. Vendar bom, če se Sodišče s to razlago vprašanja ne bi strinjalo, ker se je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) v svojem predlogu za sprejetje predhodne odločbe sklicevalo na sodbo z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), in ker sta Kraljevina Belgija in Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska v svojih pisnih stališčih to komentirali, podredno obravnaval tudi to vprašanje.

2. Podredno, vpliv možnosti prenosa davčne ugodnosti

75. V sodbi z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), je Sodišče razsodilo, da je v nasprotju s pravom Unije zakonodaja, ki preprečuje matični družbi, da odbije izgube, ki jih ima nerezidenčna hčerinska družba, če je ta izčrpala možnosti, da bi upoštevala izgube v državi, v kateri ima sedež, v zadevnem davčnem obdobju in za prejšnja davčna obdobja.

76. Analogija je vabljava. Vendar menim, da ni upoštevna.

77. Najprej, kot ugotavlja Komisija v svojih pisnih stališčih, odgovor Sodišča iz sodbe z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), zadeva pobotanje izgub, ne pa, kot v obravnavani zadevi, odbitek stroškov. Natančneje, ugotavljam, da se v sodbi z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), izjema, ki jo je dovolilo Sodišče, nanaša samo na ugodnosti v zvezi z osebnim in družinskim položajem davčnega zavezanca, ki se zelo razlikujejo od tistih v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Poleg tega se ta nanaša na posebno pravno strukturo, in sicer ločeni pravni osebi, a povezani z njunimi delničarji. V obravnavani zadevi gre za enega in istega davčnega zavezanca.

78. Dalje, ustaljeno je, da se država članica ne more sklicevati na obstoj ugodnosti, ki jo je enostransko dodelila druga država članica, da bi se izognila obveznostim, ki jih ima na podlagi Pogodbe.³³

79. Nazadnje ugotavljam, da je Sodišče po enaki logiki nedavno na ugodne posledice razširilo sodno prakso, po kateri neugodne posledice zaradi vzporednega izvrševanja davčnih pristojnosti držav članic ne pomenijo nujno omejitev, prepovedanih po Pogodbi DEU.

80. Sodišče je namreč v sodbi z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822), zavrnilo utemeljitev estonske vlade, ki se je želela izogniti tveganju dvojnih ugodnosti na podlagi analogne uporabe sodbe z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Po mnenju Sodišča je morebitna možnost dvojnih ugodnosti vsekakor samo posledica vzporedne uporabe zadevnih nacionalnih davčnih zakonodaj.³⁴

81. Vendar, kot sem že navedel, Sodišče pušča državam članicam svobodo, da upoštevajo morebitne davčne olajšave, ki jih dodeli druga država članica obdavčitve, če se ustrezno upoštevajo vse osebne in družinske okoliščine davčnih zavezancev.³⁵

32 — Glej v tem smislu sodbo z dne 29. januarja 2013, Radu (C-396/11, EU:C:2013:39, točka 24).

33 — Glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, točka 61).

34 — Glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, točka 78).

35 — Glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, točka 79).

82. V zvezi s tem več držav članic ne more pomeniti neupoštevnosti sodne prakse Sodišča, po kateri je mogoče morebitne administrativne težave v zvezi s pridobitvijo potrebnih informacij ustrezno preseči zaradi medsebojne pomoči v skladu z Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS.³⁶

83. Poleg tega je treba spomniti tudi na to, da v tem okviru nič ne preprečuje zadevnim davčnim organom, da od davčnih zavezancev zahtevajo dokaze, za katere sami menijo, da so potrebni za presojo, ali je mogoče odobriti zahtevano oprostitev.³⁷

84. Nazadnje bi sklepno dodal, da uporaba izjeme Schumacker v obravnavani zadevi v glavni stvari od države zaposlitve ne zahteva ničesar drugega kot to, da uporabi svoje nacionalno pravo za del dohodkov, prejetih na njenem nacionalnem ozemlju.

85. Zato iz navedenih preudarkov izhaja, da to, da zakonodaja države prebivališča dovoljuje davčnemu zavezancu odbitek negativnih dohodkov iz njegovega stanovanja od morebitnih dohodkov iz poznejših davčnih obdobj, ne vpliva na odgovore na prva tri vprašanja.

VI – Predlog

86. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske), odgovori:

1. Določbe Pogodbe DEU o prostem pretoku nasprotujejo nacionalni zakonodaji, po kateri državljan Evropske unije, čigar prejeti poklicni dohodki so v obsegu približno 60 % obdavčeni v državi članici, v kateri ne prebiva, in v obsegu približno 40 % v tretji državi, od svojih poklicnih dohodkov, obdavčenih v prvi državi zaposlitve, ne sme odbiti negativnih dohodkov v zvezi z nepremičnino v državi prebivališča, v kateri nima nobenega znatnega dohodka ali ima tako nizke dohodke, da v tej državi ne more zmanjšati morebitnega dolgovanega davka.
2. Če davčni zavezanec nima znatnih dohodkov v državi svojega prebivališča, ki mu zato ne more zagotoviti davčnih ugodnosti v zvezi z njegovim osebnim in družinskim položajem, mora vsaka država članica, v kateri se opravlja dejavnost in ki je pristojna za obdavčitev dohodkov iz te dejavnosti, na podlagi upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca dovoliti odbitek negativnih dohodkov, kakršni so tisti v obravnavani zadevi, glede na delež dohodkov, ki jih obdavči, če so dohodki v njej zadostni za to, da se mu zagotovijo zadevne ugodnosti.
3. Odgovori na prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje niso drugačni, če ena od držav, v katerih davčni zavezanec prejme svoje dohodke, ni država članica Evropske unije niti država članica Evropskega gospodarskega prostora.
4. Četrto vprašanje je nedopustno.

36 — UL 2011, L 64, str. 1. Glej v tem smislu sodbo z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 45), in sodbo z dne 28. oktobra 1999, Vestergaard (C-55/98, EU:C:1999:533, točka 26), v doktrini pa 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, str. od 185 do 201, zlasti str. 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, str. od 210 do 223, zlasti str. 222.

37 — Glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 28. oktobra 1999, Vestergaard (C-55/98, EU:C:1999:533, točka 26); z dne 11. oktobra 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, točka 95), in z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen (C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 100), v doktrini pa 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, str. od 210 do 223, zlasti str. 222; Cloer, A., in Vogel, N., „Swiss Frontier Worker Can Claim the Benefits of Schumacker: The ECJ Decision in Ettwein (Case C-425/11)“, *European Taxation*, 2003, str. od 531 do 535, zlasti str. 534.

Podredno, to da zakonodaja države prebivališča davčnega zavezanca dovoljuje odbitek negativnih dohodkov iz lastniškega stanovanja od morebitnih dohodkov iz poznejših davčnih obdobj, ne vpliva na odgovore na prva tri vprašanja.