Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 9. februarja 2017*

„Predhodno odločanje — Davčna zakonodaja — Dohodnina — Državljan države članice, ki prejema dohodke na ozemlju te države članice in na ozemlju tretje države ter ima stalno prebivališče na ozemlju druge države članice — Davčna ugodnost, namenjena upoštevanju njegovega osebnega in družinskega položaja“

V zadevi C-283/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) z odločbo z dne 22. maja 2015, ki je prispela na Sodišče 11. junija 2015, v postopku

X

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, E. Regan, J.-C. Bonichot (poročevalec), C. G. Fernlund in S. Rodin, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 29. junija 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za X B. Dieleman, A. A. W. Langevoord in T. C. Gerverdinck, belastingadviseurs,

— za nizozemsko vlado M. Bulterman in M. Noort, agentki, skupaj z J. C. L. M. Fijenom, izvedencom,

— za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, agenta,

— za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,

— za avstrijsko vlado C. Pesendorfer, E. Lachmayer in F. Koppensteiner, agenti,

— za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, M. Rebelo in J. Martins da Silva, agenti,

* Jezik postopka: nizozemščina.

— za švedsko vlado A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson, L. Swedenborg in N. Otte Widgren, agenti,

— za vlado Združenega kraljestva M. Holt, agent, skupaj z R. Hillom, barrister,

— za Evropsko komisijo W. Roels in C. Soulay, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. septembra 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago „določb Pogodbe DEU o prostem pretoku“.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med X in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) zaradi zavrnitve nizozemske davčne uprave, da se X omogoči odbitek „negativnih dohodkov“ od lastniškega stanovanja v Španiji.

Pravni okvir

3 Člen 2.3 Wet Inkomstenbelasting 2001 (zakon o dohodnini iz leta 2001, v nadaljevanju: zakon 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.“

4 Člen 2.4 zakona iz leta 2001 določa:

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

(a) za nacionalne davčne zavezance: v skladu z določbami poglavja 3,

(b) za tuje davčne zavezance: 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 zavezance 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 V skladu s členom 7.1(a) zakona iz leta 2001 se davek plača od obdavčljivih dohodkov od dela in stanovanja na Nizozemskem, prejetih v koledarskem letu.

8 Na podlagi člena 7.2(2)(b) in (f) zakona iz leta 2001 med obdavčljive dohodke od dela in stanovanja spadajo obdavčljiva plača v zvezi z delom, ki se opravlja na Nizozemskem, in morebitni obdavčljivi dohodki od lastniškega stanovanja na Nizozemskem.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 V skladu z zakonom iz leta 2001 se na Nizozemskem dohodnina ne nanaša zgolj na dohodke iz dela, ampak tudi na dohodke „iz stanovanja“. Če je stanovanje „lastniško“, se šteje, da zagotavlja „ugodnosti“, ki se izračunajo kot odstotek njegove vrednosti. Od teh „ugodnosti“ se odbijejo stroški, med katerimi so obresti in stroški v zvezi s posojili, sklenjenimi za nakup stanovanja. Če zneski teh stroškov presegajo zneske „ugodnosti“, ima davčni zavezanec „negativne dohodke“.

10 V takem položaju je bil leta 2007 X, nizozemski državljan, v zvezi s svojim stanovanjem v Španiji.

11 V istem davčnem letu so dohodke iz poklicne dejavnosti X sestavljala plačila od dveh družb, v katerih je ta imel večinski delež in od katerih je imela ena sedež na Nizozemskem, druga pa v Švici. Nizozemski dohodki so predstavljali 60 %, švicarski pa 40 % vseh njegovih obdavčljivih dohodkov. Noben dohodek torej ni bil prejet v Španiji in to niti v letu 2007 niti v naslednjih štirih letih, po izteku katerih je X prenehal biti španski rezident.

12 V skladu z dvostransko davčno konvencijo, ki se uporabi, so bili švicarski dohodki obdavčeni v Švici, nizozemski pa na Nizozemskem.

13 Glede obdavčenja v tej zadnjenavedeni državi članici je X sprva izbral, naj se ga obravnava enako kot davčne zavezance rezidente na podlagi člena 2.5 zakona iz leta 2001, zaradi česar je bil zavezan neomejeni davčni obveznosti na Nizozemskem. Zato je nizozemska davčna uprava upoštevala „negativne dohodke“ v zvezi s stanovanjem v Španiji.

14 Celoten tako izračunani davek pa je bil višji, kot bi ga moral X plačati, če ne bi izbral, naj se ga obravnava enako kot davčne zavezance rezidente, zaradi česar bi bil obdavčen v Švici za dohodke, ki jih je prejel v tej državi, torej za 40 % celotnih dohodkov, in če bi mu bilo poleg tega dovoljeno, da odbije celotne „negativne dohodke“ iz lastniškega stanovanja v Španiji.

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 zato izbrati, naj se jih obravnava enako kot davčne zavezance rezidente.

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

17 Predložitveno sodišče dvomi o upoštevnosti sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), ker X drugače od dejanskega stanja v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, družinskih dohodkov v celoti ali skoraj v celoti ne prejema samo v eni drugi državi članici, ki ni država njegovega rezidentstva, in ki je pristojna za obdavčitev teh dohodkov, zaradi česar lahko pri

tem upošteva njegov osebni in družinski položaj. Posebnost položaja X je namreč, da je na datum, ki se upošteva za izračun njegove dohodnine, prebival v Španiji, kjer ni prejemal dohodkov, in da je 60 % dohodkov prejemal na Nizozemskem, 40 % pa v Švici.

18 Predložitveno sodišče meni, da bi bilo mogoče sodbe Sodišča z dne 14. septembra 1999, Gschwind (C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409), z dne 12. decembra 2002, Groot (C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750), in z dne 10. maja 2012, Komisija/Estonija (C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282), razumeti tako, da mora država članica zaposlitve osebni in družinski položaj upoštevati vedno, ko to ni mogoče v državi članici stalnega prebivališča. To je tako v postopku v glavni stvari, ker X v zadevnem davčnem letu v Španiji ni prejel nobenega dohodka.

19 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba določbe Pogodbe DEU o prostem pretoku razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, po kateri državljan Unije, ki prebiva v Španiji in čigar dohodki od dela so v obsegu približno 60 % obdavčeni na Nizozemskem in v obsegu približno 40 % v Švici, 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 državljan 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?

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 Unije in tudi ne del Evropskega gospodarskega prostora?

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?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prosti pretok, ki se uporabi

20 Najprej je treba navesti, da predložitveno sodišče ne poudarja prostega pretoka, na podlagi katerega je treba preučiti nacionalno zakonodajo, kot je ta iz postopka v glavni stvari.

21 Vendar je iz dokumentov spisa, predloženih Sodišču, razvidno, da X prek večinskih deležev nadzira in vodi dejavnost družb s sedežem na Nizozemskem in v Švici, katerih dobiček želi pobotati z „negativnimi dohodki“ iz svojega lastniškega stanovanja v Španiji.

22 Iz ustaljene sodne prakse pa je razvidno, da se za rezidenta države članice, ne glede na njegovo državljanstvo, ki ima v kapitalu družbe s sedežem v drugi državi članici delež, ki mu podeljuje precejšen vpliv na odločitve te družbe in mu omogoča, da določa njene dejavnosti, uporabi svoboda ustanavljanja (sodba z dne 18. decembra 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, točka 21).

23 Nacionalno zakonodajo iz postopka v glavni stvari je torej treba preučiti glede na določbe člena 49 PDEU.

Prvo vprašanje

24 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica, katere davčna zakonodaja omogoča odbitek „negativnih dohodkov“ iz naslova stanovanja, zavrne možnost uveljavljanja tega odbitka samozaposleni osebi, ki ni rezident, kadar ta na ozemlju te države članice prejme 60 % vseh svojih dohodkov, na ozemlju države članice, na katerem je njeno stanovanje, pa ne prejme dohodka, ki bi omogočal uveljavljanje enakovredne pravice do odbitka.

25 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej spomniti, da morajo nacionalna davčna pravila spoštovati pravo Unije in zlasti pravice, ki jih zagotavljata Pogodbi, med katerimi je svoboda ustanavljanja, določena v členu 49 PDEU (glej po analogiji sodbo z dne 10. maja 2012, Komisija/Estonija, C-39/10, EU:C:2012:282, točka 47).

26 Upoštevanje „negativnih dohodkov“ iz naslova nepremičnine na ozemlju države članice, v kateri si je davčni zavezanec izbral prebivališče, pomeni davčno ugodnost, povezano z njegovim osebnim položajem, na podlagi katerega se presoja njegova univerzalna davčna sposobnost (glej v tem smislu sodbo z dne 18. junija 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, točka 19 in navedena sodna praksa).

27 Zakonodaja države članice, ki davčnim zavezancem nerezidentom odvzema možnost odbitka takih „negativnih dohodkov“, ki jo imajo davčni zavezanci rezidenti, prvonavedene obravnava manj ugodno od drugonavedenih.

28 Preučiti je torej treba, ali merilo rezidentstva, ki ga določa zakonodaja iz postopka v glavni stvari, pomeni diskriminacijo.

29 V zvezi s tem je treba spomniti, da do diskriminacije lahko pride le z uporabo različnih pravil v primerljivih položajih ali z uporabo istega pravila v različnih položajih (glej zlasti sodbi z dne 14. februarja 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 30, in z dne 18. junija 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, točka 21).

30 Na področju neposrednih davkov rezidenti in nerezidenti praviloma niso v primerljivih položajih, ker je dohodek, ki ga na ozemlju države članice pridobi nerezident, najpogosteje le del njegovih skupnih dohodkov, katerih središče je v kraju njegovega prebivališča, in ker je osebno davčno sposobnost nerezidenta, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja, najlažje presoditi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar po navadi ustreza kraju njegovega običajnega prebivališča (glej zlasti sodbi z dne 14. februarja 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točki 31 in 32, ter z dne 18. junija 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, točka 22).

31 Poleg tega je Sodišče v točki 34 sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), presodilo, da dejstvo, da država članica nerezidentu ne podeljuje nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih podeljuje rezidentom, praviloma ni diskriminatorno, in sicer zaradi objektivnih razlik med položajem

rezidentov in položajem nerezidentov tako z vidika vira dohodkov kot z vidika osebne davčne sposobnosti ali osebnega in družinskega položaja (glej tudi sodbo z dne 18. junija 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, točka 23).

32 Za diskriminacijo v smislu Pogodbe DEU med rezidenti in nerezidenti bi lahko šlo, zgolj če bi se ugotovilo, da sta obe kategoriji zavezancev, čeprav imata stalno prebivališče v različnih državah članicah, glede na vsebino in predmet ustreznih nacionalnih določb v primerljivih položajih (glej sodbo z dne 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, točka 26).

33 To zlasti velja, če davčni zavezanec nerezident ne prejema znatnega dela dohodka na ozemlju države članice stalnega prebivališča in prejema znatni del obdavčljivega dohodka iz dejavnosti, ki jo opravlja v neki drugi državi članici, tako da mu država članica stalnega prebivališča ne more zagotoviti ugodnosti, ki bi izhajale iz upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja (glej zlasti sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 36; z dne 16. oktobra 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, točka 61, ter z dne 18. junija 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, točka 25).

34 V takem primeru pomeni diskriminacijo dejstvo, da se osebni in družinski položaj nerezidenta, ki v državi članici, ki ni država članica njegovega stalnega prebivališča, prejme precejšen del dohodka in skoraj vse družinske dohodke, ne upošteva niti v državi članici stalnega prebivališča niti v državi članici zaposlitve (sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 38; z dne 18. julija 2007, Lakebrink in Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, točka 31, ter z dne 18. junija 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, točka 26).

35 Sodišče je v točki 34 sodbe z dne 18. julija 2007, Lakebrink in Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), pojasnilo, da se sodna praksa, navedena v točkah od 27 do 32 te sodbe, nanaša na vse davčne ugodnosti v zvezi z davčno sposobnostjo nerezidenta, ki niso priznane niti v državi članici stalnega prebivališča niti v državi članici zaposlitve delavca (sodba z dne 18. junija 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, točka 27).

36 Ta sodna praksa se v okviru svobode ustanavljanja lahko uporabi za davčne ugodnosti, povezane z davčno sposobnostjo, ki jih ni mogoče priznati niti v državi članici stalnega prebivališča niti v državi članici zaposlitve samozaposlene osebe (v zvezi z uporabo sodne prakse, ki izhaja iz sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, ki je bila najprej oblikovana na področju prostega gibanja delavcev, na področju svobode ustanavljanja glej 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 z dne 28. februarja 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Tako ob upoštevanju takih davčnih ugodnosti, katerih namen je v skladu s pravili zadevne nacionalne zakonodaje ugotoviti davčno sposobnost zadevnega davčnega zavezanca, kot so pravila iz postopka v glavni stvari, s katerimi je obdavčen fiktivni dohodek od lastniškega stanovanja in posledično omogočen odbitek stroškov, povezanih s tem stanovanjem, samo okoliščina, da je nerezident na ozemlju države članice zaposlitve prejel dohodke pod pogoji, ki so bolj ali manj enaki tistim, ki so določeni za rezidente te države, ne zadostuje za to, da bi bil njegov položaj objektivno primerljiv s položajem teh rezidentov.

38 Da bi se lahko ugotovila taka objektivna primerljivost, je namreč nujno tudi, da temu nerezidentu, ker prejema znatni del dohodkov zunaj ozemlja države članice stalnega prebivališča, ta država ne more dodeliti ugodnosti, ki izvirajo iz upoštevanja celote njegovih dohodkov in njegovega osebnega in družinskega položaja (glej po analogiji sodbo z dne 18. junija 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, točka 28).

39 Če nerezident na ozemlju države članice, v kateri opravlja del svojih dejavnosti, prejme 60 % svojega svetovnega dohodka, ni mogoče šteti, da samo zato država članica njegovega stalnega prebivališča ne bo mogla upoštevati vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja. To bi bilo drugače, samo če bi se izkazalo, da zadevna oseba na ozemlju države članice svojega stalnega prebivališča ni prejela nobenega dohodka ali je prejela tako nizke dohodke, da ji ta država ne more priznati ugodnosti, ki izhajajo iz upoštevanja vseh njenih dohodkov ter njenega osebnega in družinskega položaja.

40 Tak se zdi primer X, saj je iz dokumentov iz spisa, ki so bili predloženi Sodišču, razvidno, da ta v zadevnem davčnem letu iz postopka v glavni stvari ni prejel nobenega dohodka na ozemlju države članice svojega stalnega prebivališča, torej Kraljevine Španije.

41 Ker X ni mogel uveljaviti upoštevanja svojega osebnega in družinskega položaja niti v tej državi članici niti v državi članici, na katere ozemlju je prejel 60 % vseh svojih dohodkov iz dejavnosti, torej v Kraljevini Nizozemski, je treba ugotoviti, da je šlo za diskriminacijo v njegovo škodo v smislu sodne prakse, navedene v točkah od 27 do 32 te sodbe.

42 Te ugotovitve ne more omajati okoliščina, da je X poleg tega prejel preostanek svojih dohodkov istega leta na ozemlju države, ki ni Kraljevina Nizozemska ali Kraljevina Španija. Kot je generalni pravobranilec navedel v točkah od 47 do 53 sklepnih predlogov, dejstvo, da davčni zavezanec prejme precejšen del svojih dohodkov na ozemlju, ne ene, ampak več držav, v katerih nima stalnega prebivališča, ne vpliva na uporabo načel, navedenih v sodbi z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Odločilno merilo ostaja namreč nezmožnost države članice, da davčno upošteva osebni in družinski položaj davčnega zavezanca zaradi neobstoja zadostnih obdavčljivih dohodkov, medtem ko je tako upoštevanje možno drugje zaradi zadostnih dohodkov.

43 Ob upoštevanju vseh navedenih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica, katere davčna zakonodaja omogoča odbitek „negativnih dohodkov“ iz naslova stanovanja, zavrne možnost uveljavljanja tega odbitka samozaposleni osebi, ki ni rezident, kadar ta na ozemlju te države članice prejme 60 % vseh dohodkov in na ozemlju države članice, na katerem je njeno stanovanje, ne prejme dohodka, ki bi omogočal uveljavljanje enakovredne pravice do odbitka.

Drugo vprašanje

44 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se prepoved, ki izhaja iz odgovora na prvo vprašanje, nanaša zgolj na državo članico, na katere ozemlju se prejme 60 % vseh dohodkov, ali pa velja za vsako državo članico, na katere ozemlju je davčni zavezanec nerezident prejel obdavčljive dohodke, na podlagi katerih lahko tam uveljavlja enakovredno pravico do odbitka, in kakšen ključ razdelitve se pri tem uporabi. Sprašuje se tudi, ali pojem „država članica dejavnosti“ napotuje na državo članico, na katere ozemlju se dejavnost dejansko opravlja, ali na državo članico, ki je pristojna za obdavčitev dohodkov iz dejavnosti.

45 Za odgovor na drugi del drugega vprašanja zadošča spomniti, da je cilj sodne prakse, navedene v okviru odgovora na prvo vprašanje, upoštevanje osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca prek davčne ugodnosti, to je nižje obdavčitve. Pojem „država članica dejavnosti“, kot je uporabljen v tej sodbi, zato lahko pomeni zgolj državo članico, ki je pristojna za obdavčitev celote ali dela dohodkov iz dejavnosti davčnega zavezanca, ne glede na to, kje se dejansko opravlja dejavnost, na podlagi katere se izplačajo ti dohodki.

46 Glede prvega dela drugega vprašanja, ki se nanaša na razdelitev obveznosti upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca med več držav članic zaposlitve, se je treba najprej opreti na ustaljeno sodno prakso Sodišča na področju razdelitve pristojnosti obdavčitve med države članice (glej med drugim sodbo z dne 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, točka 93 in navedena sodna praksa).

47 Natančneje, iz te sodne prakse izhaja, da je treba pravico držav članic, da si v primeru neobstoja ukrepov za poenotenje ali uskladitev na podlagi prava Unije, med seboj razdelijo izvajanje svojih davčnih pristojnosti med drugim z namenom izogibanja kopičenja davčnih ugodnosti, uskladiti z nujnostjo, da se davčnim zavezancem zadevnih držav članic zagotovi, da bo na koncu ustrezno upoštevan njihov osebni in družinski položaj, ne glede na to, kako so si zadevne države članice med seboj razdelile to obveznost. Ob neobstoju take uskladitve lahko prosta porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami namreč povzroči neenakosti pri obravnavanju zadevnih davčnih zavezancev, ki ne bi bile združljive s svobodo ustanavljanja, ker niso posledica razlik med nacionalnimi davčnimi zakonodajami (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točki 70 in 77).

48 Če samozaposlena oseba prejme dohodke, ki so obdavčljivi v več državah članicah, ki niso država članica njenega stalnega prebivališča, je to uskladitev mogoče doseči le tako, da se ji omogoči, da pravico do odbitka „negativnih dohodkov“ uveljavi v vsaki od držav članic dejavnosti, ki omogoča tovrstno davčno ugodnost, sorazmerno z delom dohodkov, ki jih prejme na ozemlju vsake take države članice, pri čemer mora pristojnim nacionalnim organom predložiti vse informacije o svojih svetovnih dohodkih, ki omogočajo določitev tega sorazmerja.

49 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da se prepoved, ki izhaja iz odgovora na prvo vprašanje, nanaša na vsako državo članico dejavnosti, na katere ozemlju samozaposlena oseba prejme dohodke, na podlagi katerih lahko tam uveljavlja enakovredno pravico do odbitka sorazmerno z delom navedenih dohodkov, prejetih na ozemlju vsake države članice dejavnosti. V zvezi s tem je „država članica dejavnosti“ vsaka država članica, ki lahko obdavči tiste dohodke iz dejavnosti nerezidenta, ki jih ta prejme na njenem ozemlju, ne glede na to, kje se ta dejavnost dejansko opravlja.

Tretje vprašanje

50 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali okoliščina, da zadevni davčni zavezanec nerezident dela obdavčljivih dohodkov ne prejme na ozemlju države članice, ampak na ozemlju tretje države, vpliva na odgovor na drugo vprašanje.

51 V zvezi s tem je treba spomniti, da razlaga, ki jo zahtevajo določbe Pogodbe DEU o svobodi ustanavljanja v zvezi z obveznostjo, ki izhaja iz njih, da se ne sme diskriminatorno obravnavati samozaposlena oseba, ki opravlja poklicno dejavnost na ozemlju države članice, ki ni država članica njenega stalnega prebivališča, velja za vse države članice. Tako je tudi v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, glede države članice, na katere ozemlju je samozaposlena oseba s stalnim prebivališčem na ozemlju druge države članice opravljala del svoje dejavnosti, pri čemer je preostali del svoje dejavnosti opravljala na ozemlju neke druge države, čeprav slednja ni bila država članica, ampak tretja država (glej po analogiji sodbo z dne 18. junija 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, točka 35).

52 Na tretje vprašanje je torej treba odgovoriti, da okoliščina, da zadevni davčni zavezanec nerezident dela obdavčljivih dohodkov ne prejme na ozemlju države članice, ampak na ozemlju tretje države, ne vpliva na odgovor na drugo vprašanje.

Četrto vprašanje

53 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem sprašuje, ali je odgovor na prejšnja vprašanja drugačen, če nacionalna zakonodaja države članice, v kateri ima samozaposlena oseba stalno prebivališče, tej omogoča, da od davka, dolgovanega v tej državi članici, odbije hipotekarne obresti za svoje lastniško stanovanje in davčne izgube, ki pri tem nastanejo, pobota z dohodki v več prihodnjih davčnih letih.

54 Iz dokumentov iz spisa, ki so bili predloženi Sodišču in ki so bili v zvezi s tem potrjeni z ustnimi stališči, ki jih je X predstavil na obravnavi, je razvidno, da X niti v letu 2007 niti v poznejših davčnih letih ni prejel dohodka v Španiji. Ker X v teh letih ni imel obdavčljivega dohodka na ozemlju države članice njegovega stalnega prebivališča, pri španskih davčnih organih nikakor ni mogel uveljavljati pravice do odbitka na podlagi upoštevanja njegovega osebnega in družinskega položaja.

55 Četrto vprašanje je torej hipotetično in zato ni dopustno (glej sodbo z dne 29. januarja 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, točka 24).

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica, katere davčna zakonodaja omogoča odbitek „negativnih dohodkov“ iz naslova stanovanja, zavrne možnost uveljavljanja tega odbitka samozaposleni osebi, ki ni rezident, kadar ta na ozemlju te države članice prejme 60 % vseh svojih dohodkov in na ozemlju države članice, na katerem je njeno stanovanje, ne prejme dohodka, ki bi omogočal uveljavljanje enakovredne pravice do odbitka.**

2. **Prepoved, ki izhaja iz odgovora na prvo vprašanje, se nanaša na vsako državo članico dejavnosti, na katere ozemlju samozaposlena oseba prejme dohodke, na podlagi katerih lahko tam uveljavlja enakovredno pravico do odbitka sorazmerno z delom navedenih dohodkov, prejetih na ozemlju vsake od držav članic dejavnosti. V zvezi s tem je „država članica dejavnosti“ vsaka država članica, ki lahko obdavči tiste dohodke iz dejavnosti nerezidenta, ki jih ta prejme na njenem ozemlju, ne glede na to, kje se ta dejavnost dejansko opravlja.**

3. **Okoliščina, da zadevni davčni zavezanec nerezident dela obdavčljivih dohodkov ne prejme na ozemlju države članice, ampak na ozemlju tretje države, ne vpliva na odgovor na drugo vprašanje.**

Podpisi