

Byla C-527/06

R. H. H. Renneberg

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvas darbuotojų judėjimas – EB 39 straipsnis – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis – Apmokestinamosios vertės nustatymas – Valstybės narės pilietis, šioje valstybėje gaunantis visas arba beveik visas apmokestinamas pajamas – Gyvenamoji vieta kitoje valstybėje narėje“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas asmenų judėjimas – Darbuotojai – Sutarties nuostatos – Taikymo asmenų atžvilgiu*
sritis

(EB 39 straipsnis)

2. *Laisvas asmenų judėjimas – Darbuotojai – Vienodas požiūris – Darbo užmokestis – Pajamų*
mokesčiai

(EB 39 straipsnis)

1. Bendrijos piliečio, kuris, perkėlis savo nuolatinę gyvenamąją vietą iš vienos valstybės narės, kurios pilietis yra, į kitą valstybę, dirba kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje yra nuolatinė gyvenamoji vieta, padėtis po šio perkėlimo patenka į EB 39 straipsnio taikymo sritį.

(žr. 37 punktą)

2. EB 39 straipsnį reikia aiškinti kaip draudžiant nacionalinius teisės nuostatas, pagal kurias Bendrijos pilietis, nesantis valstybės narės, kurioje gauna visas arba beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas, rezidentu, nustatant šią pajamų apmokestinimo bazę šioje valstybėje narėje, negali pasiremti neigiamomis pajamomis iš nuosavo gyvenamojo namo, esančio kitoje valstybėje narėje, nors pirmosios valstybės narės rezidentas gali pasiremti tokiomis neigiamomis pajamomis, kad nustatytų savo pajamų apmokestinimo bazę

Tiesiogini? mokes?i? srityje bendra taisykl? yra ta, kad rezident? ir ne rezident? situacijos atitinkamoje valstyb?je n?ra panašios, nes jos objektyviai skirtingos tiek pajam? šaltinio, tiek mokes?i? mok?tojo asmenini? galimybi? mok?ti mokes?ius arba atsižvelgimo ? asmenin? ir šeimini? pad?t? atžvilgiu. Ta?iau numa?ius mokes?i? lengvat?, kuri netaikoma ne rezidentams, skirtingas ši? dviej? mokes?i? mok?tojų grupi? vertinimas gali b?ti kvalifikuojamas kaip diskriminacija, jeigu n?ra joki? objektyvi? situacijos skirtum?, kurie pateisint? skirting? ši? dviej? mokes?i? mok?tojų grupi? vertinim? tuo klausimu. Taip yra b?tent tuo atveju, kai mokes?i? mok?tojas ne rezidentas savo nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je negauna dideli? pajam?, o pagrindines apmokestinam?ias pajamas gauna iš darbo vietos valstyb?je atliekamos veiklos, ir tod?l nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb? negali jam suteikti lengvat?, taikytin? atsižvelgiant ? jo asmenin? ir šeimini? pad?t?, o aplinkyb?, kad ? ši? pad?t? neatsižvelgiama nei nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je, nei darbo vietos valstyb?je, yra diskriminacija.

Asmuo, kuris, nors nuolat gyvena vienoje valstyb?je nar?je, ta?iau didži?j? savo apmokestinam?j? su darbo santykiais susijusi? pajam? dal? gauna kitoje valstyb?je nar?je, negaudamas dideli? pajam? savo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, atsižvelgimo ? jo galimybes mok?ti mokes?ius tikslais darbo valstyb?s nar?s poži?riu yra objektyviai panašioje pad?tyje kaip ir joje dirbantis pastarosios valstyb?s nar?s rezidentas. Jei valstyb? nar?, nustatydamas mokes?i? mok?tojų rezident? mok?tino pajam? mokes?io baz?, atsižvelgia ? neigiamas pajamas iš kitoje valstyb?je nar?je esan?io nekilnojamojo turto, ji taip pat turi tuo pa?iu tikslu atsižvelgti ? pastarosios valstyb?s nar?s rezident?, kurie visas arba beveik visas savo apmokestinam?ias pajamas gauna pirmojoje valstyb?je nar?je ir negauna joki? dideli? pajam? savo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, neigiamas pajamas, nes, priešingu atveju, ? pastar?j? mokes?i? mok?tojų pad?t? neatsižvelgt? n? viena iš dviej? atitinkam? valstybi? nari?.

Nagrin?jam? poži?rio skirtum? lemia ne paprastas atitinkam? valstybi? nari? nacionalini? mokes?i? sistem? skirtingumas. Iš ties?, net jei gyvenamosios vietos valstyb? leist? atsižvelgti ? min?tus nuostolius, nustatant jos rezident? pajam? mokes?io baz?, mokes?i? mok?tojas, visas arba beveik visas pajams gaunantis darbo valstyb?je nar?je, bet kuriuo atveju negal?t? pasinaudoti šia privilegija.

D?l pavojaus du kartus atsižvelgti ? mokes?i? mok?tojo ne rezidento nuostolius, susijusius su nekilnojamoju turtu, pažym?tina, kad nagrin?jamos nacionalin?s teis?s nuostatos yra skirtos išvengti tokio pavojaus pajamas iš nekilnojamojo turto kitoje valstyb?je nar?je prarandan?i? mokes?i? mok?tojų rezident? atveju, kuri? pad?tis gali b?ti panaši ? tokio mokes?i? mok?tojo ne rezidento, visas arba beveik visas pajamas gaunan?io nagrin?jamoje valstyb?je nar?je. Be to, kai dal? veiklos mokes?i? mok?tojas vykdo kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje jis dirba, ši valstyb? nar? gali kreiptis ? kitos valstyb?s nar?s kompetentingas valdžios institucijas, kad šios suteikt? vis? informacij?, reikaling? teisingai nustatyti pajam? mokes?ius arba vis? informacij?, kuri, jos manymu, b?tina ?vertinti tiksliai pagal jos taikomas teis?s nuostatas pajam? mokes?io sum?, kuri? mokes?i? mok?tojas turi sumok?ti.

Vadinasi, šis poži?rio skirtumas, pagr?stas nuolatine gyvenam?ja vieta, yra diskriminacinis, nes nors atitinkama valstyb? nar?, nustatydamas, be kita ko, su darbo santykiais susijusi? pajam? apmokestinimo baz?, atsižvelgia ? joje dirban?i? ir nuolat gyvenan?i? mokes?i? mok?tojų neigiamas pajamas iš kitoje valstyb?je nar?je esan?io nekilnojamojo turto, ? šias pajamas ji negali atsižvelgti mokes?i? mok?tojo, kuris visas arba beveik visas apmokestinam?ias pajamas iš darbo gauna toje pa?ioje valstyb?je nar?je, ta?iau joje nuolatos negyvena, atveju. Taigi tokios nacionalin?s teis?s nuostatos sudaro iš principo EB 39 straipsniu draudžiam? laisvo darbuotojų jud?jimo kli?t?.

(žr. 59–62, 66, 71, 75, 77–80, 84 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. spalio 16 d.(*)

„Laisvas darbuotojų judėjimas – EB 39 straipsnis – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis – Apmokestinamosios vertės nustatymas – Valstybės narės pilietis, šioje valstybėje gaunantis visas arba beveik visas apmokestinamas pajamas – Gyvenamoji vieta kitoje valstybėje narėje“

Byloje C-527/06

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2006 m. gruodžio 22 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. gruodžio 27 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

R. H. H. Renneberg

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas (pranešėjas), teisėjai A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Lõhmus ir P. Lindh,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. gegužės 22 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- R. H. H. Renneberg,
 - Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir D. J. M. de Grave,
 - Švedijos vyriausybės, atstovaujamos K. Wistrand,
 - Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, A. Weimar ir W. Roels,
- susipažinęs su 2008 m. birželio 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l EB 39 ir EB 56 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant byl? tarp Nyderland? pilie?io R. H. H. Renneberg ir *Staatssecretaris van Financiën* (valstyb?s sekretorius finans? klausimais) d?l mokes?i? administracijos atsisakymo, nustatant pajam? mokes?io, kuriuo jis apmokestinamas Nyderlanduose, kur gauna visas su darbo santykiais susijusias pajamas, baz?, atsižvelgti ? nuomos nuostolius, susijusius su Belgijoje esan?iu R. H. H. Renneberg priklausan?iu pastatu, kuriame jis gyvena.

Teisinis pagrindas

Sutar?i? teis?

3 1970 m. spalio 19 d. Briuselyje pasirašytos Nyderland? Karalyst?s vyriausyb?s ir Belgijos Karalyst?s vyriausyb?s sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo pajam? ir turto mokes?i? srityje ir tam tikr? kit? klausim? reglamentavimo (*Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing*, 1970 m. *Tractatenblad* Nr. 192, toliau – Apmokestinimo sutartis) 4 straipsnio „Nuolatin? gyvenamoji veta mokes?i? mok?jimo tikslais“ 1 dalyje numatyta:

„Šios Sutarties tikslais s?voka „vienos iš valstybi? rezidentas“ reiškia bet kok? asmen?, kuris pagal tos valstyb?s ?statymus joje apmokestinamas savo nuolatin?s gyvenamosios vietos, buvimo vietos, vadovyb?s buvimo vietos arba bet kokio kito panašaus požymio pagrindu. <...>“

4 Mokes?i? sutarties 6 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Pajamos iš nekilnojamojo turto apmokestinamos šio turto buvimo vietos valstyb?je.“

5 Šios sutarties 19 straipsnio 1 dalies pirmojoje pastraipoje numatyta:

„Atlyginimai, ?skaitant pensij?, kuriuos viena iš valstybi? arba vienas iš j? politini? padalini? tiesiogiai arba ?mokomis ? savo ?steigtus fondus moka fiziniam asmeniui už tarnyb? šiai valstybei ar šiam politiniam padaliniui, apmokestinami toje valstyb?je.“

6 Mokes?i? sutarties 24 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktuose numatyta:

Dvigubo Nyderland? rezident? apmokestinimo išvengiama taip:

1.° Nyderland? (Karalyst?), apmokestindama (savo) rezidentus, ? apmokestinam?j? vert? (gali) ?traukti pajamas arba turt?, kuris pagal šios Sutarties nuostatas apmokestinamas Belgijoje.

2.° Atsižvelgdama į vidaus teisės nuostatą dėl nuostolių kompensavimo taikymą ir siekdama išvengti dvigubo apmokestinimo, Nyderlandų (Karalystė) sumažina pagal 1 punktą apskaičiuotą sumą. Šis sumažinimas lygus mokesčio daliai, atitinkančiai pajamų arba turto sumos, sudarančios 1 (punkte) numatytą apmokestinamąjį vertę, pagal Sutarties 6 (straipsnį) apmokestinamą Belgijoje, ir visų pajamų arba viso turto sumos, sudarančios 1 (punkte) numatytą apmokestinamąjį vertę, santyką.“

7 Tos pačios sutarties 25 straipsnio „Nediskriminacija“ 3 punkte nurodyta:

„Fiziniai asmenys, nuolat gyvenantys vienoje valstybėje, kitoje valstybėje naudojami asmenimis išskaitomis, apmokestinamųjų pajamų dalies atleidimais nuo mokesčio ir lengvatomis, kurias ta kita valstybė teikia savo rezidentams dėl jų padėties ar šeimos išlaidų.“

Nacionalinių teisės aktai

8 1964 m. gruodžio 16 d. Pajamų mokesčio įstatymo (1964 m. Wet op de inkomstenbelasting, 1964 m. *Staatsblad* Nr. 519) redakcijos, taikomos pagrindinėje byloje nagrinėjamo laikotarpiu (toliau – WIB), 1 straipsnyje „nacionaliniai“ mokesčių mokėtojai (toliau – mokesčių mokėtojai rezidentai) apibrėžiami kaip Nyderlanduose nuolat gyvenantys fiziniai asmenys, o „užsienio“ mokesčių mokėtojai (toliau – mokesčių mokėtojai ne rezidentai) apibrėžiami kaip fiziniai asmenys, kurie, nebūdami tos valstybės narės rezidentai, joje gauna pajamų.

9 Apmokestinamos visos mokesčių mokėtojų rezidentų pajamos, o mokesčių mokėtojų ne rezidentų – tik Nyderlanduose gaunamos pajamos.

10 Mokesčių mokėtojų rezidentų apmokestinamųjų bazė sudaro bendrą, nesvarbu, kurioje pasaulio valstybėje gautą, pajamų sumą, sumažintą išskaitomais nuostoliais (WIB 3 straipsnis). Šios pajamos, be kita ko, apima grynąsias su darbo santykiais susijusias pajamas ir pajamas iš turto (WIB 4 straipsnio 1 dalies c punktas), įskaitant dėl gyvenimo nuosavame būste mokesčių mokėtojui tenkančią naudą.

11 Pagal WIB 42a straipsnio 1 dalį ši nauda yra fiksuota suma, neatsižvelgiant į kitokią naudą, sėnaudas, mokesčius ir nusidėvėjimo (amortizacijos) išskaitas, kurie nėra skolos palėkanos, paskolos grąžinimo išlaidos arba reguliaraus mokėjimai už ilgalaikę nuomą (*emphyteusis*) arba užstatymo teisės (*superficies*) turėjimą.

12 Pagal WIB 4 straipsnio 2 dalį, jei apskaičiuavus grynąsias pajamas gaunama neigiama suma, ji atimama iš apmokestinamųjų bendrųjų pajamų.

13 Aišku, kad dėl visų šių nuostatų taikymo mokesčių mokėtojo rezidento bendrosios pajamos ir kartu apmokestinamosios pajamos sumažinamos visa paskolos, kuri buvo paimta sumokėti už nuosavą būstą, palėkanų suma, net jeigu šios palėkanos yra didesnės už šio mokesčių mokėtojo gyvenimo nuosavame būste naudą.

14 Kaip nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, jei mokes?i? mok?tojas rezidentas turi neigiam? pajam? iš Belgijoje esan?io nekilnojamojo turto, ši neigiama pajam? dalis gali b?ti išskaityta iš Nyderlanduose apmokestinam? pajam?, turint mintyje, kad v?lesniais metais, kuriais iš to nekilnojamojo turto bus gauta teigiam? pajam?, lengvata, skirta išvengti dvigubo ši? pajam? apmokestinimo, bus apskai?iuojama išskaitant ši? anks?iau negaut? t? teigiam? pajam? sum?, taikant Mokes?i? sutarties 24 straipsnio 1 dalies 2 punkt? kartu su 1989 m. gruodžio 21 d. Nutarimo d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo (1989 m. *Besluit voorkoming dubbelebelasting*, 1989 m. *Staatsblad* Nr. 594, toliau – 1989 m. Nutarimas) 3 straipsnio 4 dalimi.

Belgijos rezidentui, su darbo santykiais susijusias pajamas gaunan?iam Nyderlanduose, taikoma apmokestinimo tvarka

15 Mokes?i? mok?tojo, kuris su darbo santykiais susijusias pajamas gauna Nyderlanduose, o nuolat gyvena Belgijoje, apmokestinimo tvarka nustatyta WIB ir Mokes?i? sutartimi.

16 Pagal WIB 48 straipsn? mokes?i? mok?toj? ne rezident? atžvilgiu mokestis taikomas nacionalin?ms apmokestinamosioms pajamoms, t. y. bendrosioms kalendoriniais metais gautoms nacionalin?ms pajamoms.

17 Pagal WIB 49 straipsnio c dal? bendrosios nacionalin?s pajamos yra vis? asmens, nuolat negyvenan?io Nyderlanduose, gaut? pajam? dalis, apimanti gryn?sias su darbo santykiais susijusias pajamas, kai dirbama arba dirbta Nyderlanduose, ir pajamas iš šioje valstyb?je nar?je esan?io nekilnojamojo turto.

18 Iš principo pagal WIB 2 straipsnio 2 dal? ne Nyderlanduose gyvenantis Nyderland? pilietis, dirbantis organizacijoje, kuri yra pagal Nyderland? vieš?j? teis? reglamentuojamas juridinis asmuo, laikomas nuolat gyvenan?iu Nyderlanduose. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? aukš?iausiasis teismas) patikslina, kad iš jo 1980 m. kovo 12 d. Sprendimo (Nr. 19180, BNB 1980/170) matyti, jog pajam?, kurios pagal Mokes?i? sutart? apmokestinamos Belgijos Karalyst?je, atžvilgiu reikia nukrypti nuo WIB 2 straipsnio 2 dalyje numatyto nuolatin?s gyvenamosios vietos apibr?žimo, teikiant pirmenyb? šiai sutar?iai.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

19 1993 m. gruodžio mėn. R. H. H. Renneberg persikraust? iš Nyderland? ? Belgij?. 1996 ir 1997 m. pastarojoje valstyb?je jis gyveno nuosavame b?ste, kur? ?sigijo 1993 m., už j? sumok?j?s iš Nyderland? banko gauta hipotekine paskola.

20 1996 ir 1997 metais R. H. H. Renneberg dirbo valstyb?s tarnautoju Nyderland? Maastrichte savivaldyb?je. Tuos dvejus metus visas su darbo santykiais susijusias pajamas jis gavo Nyderlanduose.

21 Belgijoje R. H. H. Renneberg tur?jo mok?ti mokest? už nuosav? b?st?, t. y. nekilnojamojo turto mokest?. Negin?ijama, kad neigiamos pajamos, kurias R. H. H. Renneberg gavo iš savo b?sto Belgijoje, netur?jo jokios ?takos šio mokes?io dydžiui.

22 Apmokestinant R. H. H. Renneberg pajamas Nyderlanduose 1996 ir 1997 m., jis praš? išskaityti jo b?stui Belgijoje tenkan?ias neigiamas pajamas. Šis prašymas pateiktas d?l skirtumo tarp sumok?t? hipotekin?s paskolos pal?kan? ir b?sto nuomos kainos.

23 Nyderland? mokes?i? administracija pateik? pranešimus apie mokes?io dyd? tais metais, apskai?iuot? apmokestinam?j? pajam?, atitinkamai 75 265 NLG ir 78 600 NLG, pagrindu, neišskaitant iš R. H. H. Renneberg pajam? Nyderlanduose jo b?stui Belgijoje tenkan?i? neigiam?

pajam?. Pagal jo mokesi? deklaracij? šios neigiamos pajamos siek? 8 165 NLG 1996 m. ir 8 195 NLG 1997 metais.

24 Priimti sprendimai atmesti prieštaravim? d?l ši? pranešim? apie mokesio dyd?.

25 Dviem 2002 m. spalio 31 d. *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* ('s-Hertogenbosch apeliacinis teismas) sprendimais atmetus d?l min?t? sprendim? pareikštus ieškinius, R. H. H. Renneberg apskund? tuos teismo sprendimus kasacine tvarka *Hoge Raad der Nederlanden*.

26 Iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo pateikt? aplinkybi? matyti, kad kasatori? pagrindin?je byloje pagal Mokesi? sutarties 4 straipsn? reikia laikyti nuolat gyvenan?iu Belgijoje.

27 Vadinas, Nyderlanduose R. H. H. Renneberg n?ra laikomas neribotai apmokestinamu ir pagal Mokesi? sutart? Belgijos Karalyst?je apmokestinam? pajam? atžvilgiu jam taikoma mokesi? mok?tojams ne rezidentams nustatyta tvarka. Tai reiškia, kad neigiamos arba teigiamos pajamos, kurios pagal Sutart? turi b?ti apmokestinamos Belgijoje, neturi ?takos teigiam? arba neigiam? pajam?, kurios pagal Sutart? turi b?ti apmokestinamos Nyderlanduose, mokesiui.

28 Kasaciniame skunde R. H. H. Renneberg nurod? 1995 m. vasario 14 d. Teisingumo Teismo sprendim? *Schumacker* (C?279/93, Rink. p. I?225). Jis tvirtino, kad jam ?gyvendinant savo teis? laisvai jud?ti, kuri? užtikrina EB 39 straipsnis, turi b?ti suteikta galimyb? Nyderlanduose pasinaudoti lengvatomis, kurios suteikiamos mokesi? mok?tojams rezidentams, nes jo pad?tis apmokestinam?j? pajam? ir vietos, kurioje jas gauna, atžvilgiu yra labai panaši ? min?t? mokesi? mok?toj? pad?t?.

29 *Hoge Raad der Nederlanden* teigia, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama mokesio lengvata nepagr?sta asmenine ir šeimine mokesi? mok?tojo pad?timi, kitaip nei byloje, kurioje priimtas min?tas sprendimas *Schumacker*, nagrin?tu atveju.

30 Šis teismas mano, kad, kitaip negu atsižvelgimas ? asmenin? ir šeimos pad?t? pagal progresyvumo princip? tiesioginio apmokestinimo srityje, galimyb? toje pa?ioje mokesi? sistemoje ?skaityti neigiamas pajamas iš vienos kategorijos pajam? šaltinio ? teigiamas pajamas iš kitos kategorijos pajam? šaltinio n?ra šiuo aspektu visuotinai taikomas tiesioginio apmokestinimo požymis, d?l ko reikt? mokesi? mok?tojui, kuris, ?gyvendin?s EB sutartimi garantuojam? teis? laisvai jud?ti, turi mok?ti mokesius skirtingose valstyb?se nar?se, ši? galimyb? suteikti vienoje iš ši? valstybi?.

31 Vis d?lto manydamas, kad pagrindin?je byloje kyla tam tikr? sunkum? aiškinant Bendrijos teis?, *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar EB 39 ir 56 straipsnius reikia aiškinti taip, kad vienam iš ši? straipsni? arba abiem prieštarauja tai, kad mokesi? mok?tojui, kurio pajamos iš nuosavo b?sto, kur jis gyvena savo gyvenamosios vietos valstyb?je (nar?je), yra neigiamos ir kuris visas teigiamas, t. y. su darbo santykiais susijusias, pajamas gauna ne savo gyvenamosios vietos, o kitoje valstyb?je nar?je, ta kita valstyb? nar? <...> neleidžia išskaityti neigiam? pajam? iš savo apmokestinam?j? su darbo santykiais susijusi? pajam?, nors darbo vietos valstyb? (nar?) toki? išskaitymo teis? suteikia savo rezidentams? “

32 2008 m. balandžio 4 d. raštu Teisingumo Teismas pateik? du klausimus Nyderland? vyriausybei d?l tam tikr? pagrindin?je byloje nagrin?jamu laikotarpiu Nyderlanduose taikytos mokesi? teis?s aspekt?, ? kuriuos ši vyriausyb? atsak? raštu, kur? Teisingumo Teismo

kanceliarija gavo 2008 m. balandžio 24 dieną.

Prejudicinis klausimas

33 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 39 straipsnų ir (arba) EB 56 straipsnų reikia aiškinti kaip draudžiančius pagrindinį byloje nagrinjamą nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią Bendrijos pilietis, nesantis valstybės naras, kurioje gauna visas arba beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas, rezidentu, nustatydamas šią pajamų apmokestinimo bazę šioje valstybėje narėje, negali pasiremti neigiamomis pajamomis iš nuosavo gyvenamojo namo, esančio kitoje valstybėje narėje, nors pirmosios valstybės naras rezidentas gali pasiremti tokiomis neigiamomis pajamomis, kad nustatytų savo pajamų apmokestinimo bazę.

Prejudicinio klausimo dalis, susijusi su EB 39 straipsniu

Dėl EB 39 straipsnio taikymo

34 Pirmiausia svarbu patikslinti, kad nebuvo kalbėta, jog tokio asmens, šiuo atveju R. H. H. Renneberg, situacija nepatenka į laisvo darbuotojų judėjimo taikymo sritį dėl to, kad jo darbas Maastrichto savivaldybėje yra darbas valstybės tarnyboje EB 39 straipsnio 4 dalies prasme. Be to, byloje šiuo klausimu nėra jokių nuorodų. Todėl galima daryti prielaidą, kad pagrindinį byloje nagrinjama ekonominę veiklą nėra viena tų, kurioms pagal EB 39 straipsnio 4 dalį netaikomos šio straipsnio 1–3 dalys.

35 Kaip teigia Nyderlandų vyriausybė ir savo rašytinėse pastabose Europos Bendrijų Komisija, laisvo darbuotojų judėjimo požiūriu pagrindinį byloje nagrinjama visiškai vidinė situacija. Nyderlandų pilietis, toliau dirbantis Nyderlanduose po to, kai dėl asmeninių priežasčių persikraustė į Belgiją, nėra darbuotojas migrantas ir nesinaudoja laisvo darbuotojų judėjimo teise.

36 Šiuo atžvilgiu reikia pripažinti, kad bet kuris Bendrijos pilietis, nesvarbu, kur jis gyvena ir kokia jo pilietybė, dirbantis kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje nuolat gyvena, patenka į EB 39 straipsnio taikymo sritį (šia prasme žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Ritter-Coulais*, C-152/03, Rink. p. I-1711, 31 punktų; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Hartmann*, C-212/05, Rink. p. I-6303, 17 punktų; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink*, C-182/06, Rink. p. I-6705, 15 punktų; 2007 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Hendrix*, C-287/05, Rink. p. I-6909, 46 punktų ir 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-152/05, Rink. p. I-0000, 20 punktų).

37 Vadinasi, tokia Bendrijos piliečio padėtis kaip R. H. H. Renneberg, kuris, perkėlis savo nuolatinį gyvenamąjį vietą iš vienos valstybės narės į kitą valstybę, dirba kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje yra nuolatinis gyvenamoji vieta, po šio perkėlimo patenka EB 39 straipsnio taikymo sritį.

38 Todėl reikia išnagrinėti, ar, kaip tvirtina kasatorius pagrindinį byloje ir kaip per posėdį teigė Komisija, pagal EB 39 straipsnį draudžiama tokiu atveju, koks yra R. H. H. Renneberg, taikyti pagrindinį byloje nagrinjamą nacionalinės teisės nuostatą.

Dėl laisvo darbuotojų judėjimo

– Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

39 Nyderlandų vyriausybė, kaip ir Švedijos vyriausybė, mano, kad jei Teisingumo Teismas nuspręstų, jog EB 39 straipsnis taikomas pagrindinį byloje nagrinjamam atvejui, skirtingas požiūris į R. H. H. Renneberg, palyginti su mokesčių mokėtoju rezidentu, neprieštarauja EB 39

straipsniui, nes jį lemia tik Mokesčių sutartyje numatytas apmokestinimo galių paskirstymas.

40 Anot Nyderlandų vyriausybės, dėl tokio paskirstymo prerogatyva atsižvelgti ? R. H. H. Renneberg teigiamas ir neigiamas pajamas, gaunamas iš Belgijoje esančio b?sto, išimtinai tenka Belgijos Karalystei. Nyderlandų Karalystė gali apmokestinti tik jo su darbo santykiais susijusias pajamas ir neturi teisės ? apmokestinimo bazę ?traukti pajamą iš nekilnojamojo turto. Be to, Sutartis Europos Sąjungos piliečiui negarantuoja, kad veiklos perkėlimas ? kitą valstybę narę nei ta, kurioje jis nuolat gyvena, niekaip nepaveiks jo apmokestinimo.

41 Min?ta vyriausybė padarė išvadą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas skirtingas požiūris yra susijęs su objektyviai skirtinga padėtimi ir todėl nėra diskriminacija.

42 Komisija mano priešingai, kad iš esmės darbo vietos valstybės narės požiūriu rezidento ir ne rezidento, gaunančio visas arba beveik visas šioje valstybėje narėje apmokestinamas pajamas, padėtis yra panaši. Jos nuomone, pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos nustato skirtingą požiūrą ? šios dviejų grupių mokesčių mokėtojus, atsižvelgiant tik ? gyvenamąją vietą. Toks skirtingas požiūris mokesčių srityje yra netiesioginė diskriminacija, draudžiama pagal EB 39 straipsnį, nes Nyderlanduose atsižvelgiama ? neigiamas pajamas iš b?sto Belgijoje mokesčių mokėtojo rezidento atveju, tačiau ? jas neatsižvelgiama mokesčių mokėtojo ne rezidento atveju.

– Teisingumo Teismo vertinimas

43 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad Sutarties nuostatą, susijusį su laisvu asmenų judėjimu, visuma skirta sudaryti Bendrijos piliečiams palankesnes sąlygas verstis bet kokios rūšies veikla europinėje Bendrijos teritorijoje ir draudžia priemones, kurios sudarytų nepalankesnes sąlygas šiems piliečiams, norintiems užsiimti ekonomine veikla kitoje valstybėje narėje (be kita ko, žr. 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Schilling ir Fleck-Schilling*, C-209/01, Rink. p. I-13389, 24 punktų; min?tą sprendimą *Ritter-Coulais* 33 punktų; *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* 17 punktų ir *Komisija prieš Vokietiją* 21 punktų).

44 Iš šio sprendimo 36 ir 43 punktuose primintos teismo praktikos galima daryti išvadą, kad pastarajame punkte išreikštos mintys susijusios su priemonėmis, kurios gali sudaryti nepalankesnes sąlygas Bendrijos piliečiams, dirbantiems ne savo nuolatinės gyvenamosios vietos, o kitoje valstybėje narėje, ?skaitant tuos Bendrijos piliečius, kurie nori tęsti ekonominę veiklą atitinkamoje valstybėje narėje ir perkelti savo gyvenamąją vietą ? kitą valstybę narę.

45 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad R. H. H. Renneberg, dirbantis Nyderlanduose ir nuolat gyvenantis Belgijoje, kitaip nei asmenys, dirbantys ir nuolat gyvenantys Nyderlanduose, pagal Nyderlandų teisės aktus, nustatant jo Nyderlanduose gautą pajamų apmokestinimo bazę, neturi teisės prašyti atsižvelgti ? neigiamas pajamas, susijusias su Belgijoje esančiu jo nekilnojamuoju turtu.

46 Taigi, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės nuostatas požiūris ? mokesčių mokėtojus ne rezidentus yra nepalankesnis nei ? mokesčių mokėtojus rezidentus.

47 Todėl svarbu nustatyti, ar, kaip tvirtina Švedijos ir Nyderlandų vyriausybės, toks požiūris apmokestinimo srityje skirtumas, tenkantis mokesčių mokėtojams, nuolat negyvenantiems atitinkamoje valstybėje narėje, neprieštarauja EB 39 straipsniui, nes pagrįstas tokioje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, kokia yra Mokesčių sutartis, numatytą apmokestinimo galių paskirstymu.

48 Žinoma, pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nesant Bendrijos vienodinimo arba derinimo priemonių, valstybės narės yra kompetentingos nustatyti pajamų ir turto apmokestinimo kriterijus,

kad panaikinti, prireikus sutartimis, dvigubą apmokestinimą. Tokiu atveju valstybės narės, siekdamos pasidalyti kompetencijų mokesčių srityje, gali dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo laisvai nustatyti priskyrimo požymius (be kita ko, žr. 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 punktą; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, Rink. p. I-11819, 93 punktą ir 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04, Rink. p. I-923, 49 punktą).

49 Tokiu atveju, priimdamos Mokesčių sutarties 6 straipsnį ir 19 straipsnio 1 dalį, Nyderlandų Karalystė ir Belgijos Karalystė, siekdamos apibrėžti savo kompetencijų mokesčių srityje, pasinaudojo laisve nustatyti pasirinktus priskyrimo požymius. Pagal šios sutarties 6 straipsnį Belgijos Karalystė apmokestina pajamas, gaunamas iš jos teritorijoje esančio nekilnojamojo turto, o pagal tos sutarties 19 straipsnio 1 dalį Nyderlandų valstybės tarnautojo, pavyzdžiui, R. H. Renneberg, atlyginimai apmokestinami Nyderlanduose.

50 Vis dėlto šis kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimas neleidžia valstybėms narėms taikyti priemonių, prieštaraujančių Sutartimi garantuojamoms judėjimo laisvėms (šia prasme žr. minėto sprendimo *Bouanich* 50 punktą; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 54 punktą ir 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 24 punktą).

51 Iš tiesų gyvendindamos apmokestinimo galias, taip paskirstytas dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, valstybės narės privalo laikytis Bendrijos taisyklių (šia prasme žr. minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN* 58 punktą ir minėto sprendimo *Bouanich* 50 punktą), konkrečiau tariant, laikytis nacionalinio režimo taikymo principo kitų valstybių narių piliečių ir savo pačių piliečių, kurie naudojami Sutartimi garantuojamomis laisvėmis, atžvilgiu (žr. minėto sprendimo *Groot* 94 punktą).

52 Pagrindinėje byloje galima konstatuoti, jog tai, kad Mokesčių sutarties šalys, siekdamos nustatyti savo kompetencijų mokesčių srityje, pasinaudojo laisve nustatyti priskyrimo požymius, vis dėlto nereiškia, kad Nyderlandų Karalystė visiškai neturi kompetencijos atsižvelgti į neigiamas pajamas iš Belgijoje esančio nekilnojamojo turto, nustatydamą mokesčių mokėtojo ne rezidentą, kuris visas savo apmokestinamas pajamas arba didžiąją dalį gauna Nyderlanduose, pajamų mokesčio bazę.

53 Būtina konstatuoti, jog, kaip teigia generalinis advokatas išvados 81 punkte, vien aplinkybų, kad mokesčių mokėtojai rezidentai gauna pajamų iš nekilnojamojo turto, esančio Belgijos Karalystės teritorijoje, kurio atžvilgiu ši valstybė naudojami savo kompetencija mokesčių srityje, netrukdo Nyderlandų Karalystei traukti tokių pajamų iš nekilnojamojo turto šie mokesčių mokėtojų mokėtino pajamų mokesčio bazę.

54 Be to, ši prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodytą aplinkybę atsakymuose Teisingumo Teismo pateiktus rašytinius klausimus patvirtino Nyderlandų vyriausybė.

55 Konkrečiau tariant, laikantis Mokesčių sutarties 24 straipsnio 1 dalies 2 punkte numatytą sąlygą, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, suteikiama mokesčio lengvata, proporcinga apmokestinamosios vertės daliai, kuri sudaro teigiamos pajamos iš Belgijoje esančio nekilnojamojo turto, trauktos pagal Mokesčių sutarties 24 straipsnio 1 dalies 1 punktą Nyderlanduose mokėtino mokesčio bazę.

56 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir iš Nyderlandų vyriausybės atsakymų Teisingumo Teismo rašytinius klausimus matyti, kad, nustatant mokesčių mokėtojų rezidentų apmokestinamas pajamas, gali būti atsižvelgta į neigiamas pajamas iš Belgijoje

esan?io nekilnojamojo turto ir kad, turint mintyje, jog v?lesniais mokestiniais metais bus gauta teigiam? pajam? iš šio užsienyje esan?io turto, lengvata, skirta išvengti ši? teigiam? pajam? dvigubo apmokestinimo, apskai?iuojama iš ši? teigiam? pajam? atimant ankstesnes neigiamas pajamas pagal 1989 m. Nutarimo 3 straipsnio 4 dal?, kuria laikomasi Mokes?i? sutarties 24 straipsnio 1 dalies 2 punkte minim? nuostat? d?l nuostoli? kompensavimo, ?tvirtint? Nyderland? teis?s aktuose d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo.

57 Apskai?iuojant mokes?i? mok?tojo rezidento mokest? ši sutartis nedraudžia atsižvelgti ? neigiamas pajamas iš Belgijoje esan?io nekilnojamojo turto, tod?l, priešingai nei tvirtina Nyderland? vyriausyb?, atsisakym? tokiam mokes?i? mok?tojui, koks yra R. H. H. Renneberg, suteikti išskait? lemia ne toje pa?ioje sutartyje ?tvirtintas pasirinkimas suteikti kompetencij? apmokestinti mokes?i? mok?toj? pajamas iš nekilnojamojo turto, priklausan?i? min?to susitarimo taikymo sri?iai, valstybei narei, kurios teritorijoje atitinkamas nekilnojamasis turtas yra.

58 Sprendžiant, ar atsižvelgti ? atitinkamas neigiamas pajamas, ar atsisakyti ? jas atsižvelgti, iš ties? svarbu, ar min?ti mokes?i? mok?tojai yra Nyderland? rezidentai, ar ne.

59 D?l tiesiogini? mokes?i? Teisingumo Teismas su fizini? asmen? pajam? apmokestinimu susijusiose bylose pripažino, kad bendra taisykl? yra ta, jog rezident? ir ne rezident? situacijos atitinkamoje valstyb?je n?ra panašios; jos objektyviai skirtingos tiek pajam? šaltinio, tiek mokes?i? mok?tojo asmenini? galimybi? mok?ti mokes?ius arba atsižvelgimo ? asmenin? ir šeimini? pad?t? atžvilgiu (2007 m. kovo 22 d. Sprendimo *Talotta*, C?383/05, Rink. p. I?2555, 19 punktas ir nurodyta teismo praktika).

60 Ta?iau Teisingumo Teismas patikslino, kad, numa?ius mokes?i? lengvat?, kuri netaikoma ne rezidentams, skirtingas ši? dviej? mokes?i? mok?toj? grupi? vertinimas gali b?ti kvalifikuojamas kaip diskriminacija Sutarties prasme, jeigu n?ra joki? objektyvi? situacijos skirtum?, kurie pateisint? skirting? ši? dviej? mokes?i? mok?toj? grupi? vertinim? tuo klausimu (min?to sprendimo *Talotta* 19 punktas ir nurodyta teismo praktika).

61 B?tent taip yra, kai mokes?i? mok?tojas ne rezidentas savo nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je negauna dideli? pajam?, o pagrindines apmokestinam?ias pajamas gauna iš darbo vietos valstyb?je atliekamos veiklos, tod?l nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb? negali jam suteikti lengvat?, taikytin? atsižvelgiant ? jo asmenin? ir šeimini? pad?t? (be kita ko, žr. min?t? sprendim? *Schumacker* 36 punkt? ir *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* 30 punkt?).

62 Tokiu atveju aplinkyb?, kad ? ne rezidento, kuris didži?j? savo pajam? dal? ir beveik visas šeimos pajamas gauna kitoje valstyb?je nar?je, o ne savo nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je, asmenin? bei šeimini? pad?t? neatsižvelgiama nei nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je, nei darbo vietos valstyb?je, yra diskriminacija (min?t? sprendim? *Schumacker* 38 punktas ir *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* 31 punktas).

63 Min?to sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* 34 punkte Teisingumo Teismas patikslino, kad min?to sprendimo *Schumacker* suformuota teismo praktika taikoma visoms mokes?i? lengvatoms, susijusioms su ne rezidento galimyb?mis mok?ti mokes?ius, ? kurias neatsižvelgta nei nuolatin?s gyvenamosios vietos valstyb?je, nei darbo vietos valstyb?je.

64 Ši teismo praktika taikoma ir pagrindin?je byloje nagrin?jamoms aplinkyb?ms.

65 Iš ties? toks mokes?i? mok?tojas, koks yra R. H. H. Renneberg, nustatant Nyderlanduose gaunam? su darbo santykiais susijusi? pajam? mokes?io baz?, negali prašyti atsižvelgti ? nuomos nuostolius, susijusius su Belgijoje esan?iu jam priklausan?iu nekilnojamuoju turtu, kitaip nei mokes?i? mok?tojas, kuris nuolat gyvena ir dirba Nyderlanduose bei patiria nuomos nuostoli?,

susijusi? su Nyderlanduose esan?iu pastatu, kuriame pats gyvena, arba su Belgijoje esan?iu pastatu, kuriame pats nuolatos negyvena, ir gali šiais nuostoliais pasiremti, nustatant Nyderlanduose gaunam? su darbo santykiais susijusi? pajam? mokes?io baz?.

66 Taigi toks asmuo, koks yra R. H. H. Renneberg, kuris nors nuolat gyvena vienoje valstyb?je nar?je, ta?iau didži?j? savo apmokestinam?j? su darbo santykiais susijusi? pajam? dal? gauna kitoje valstyb?je nar?je, negaudamas dideli? pajam? savo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, atsižvelgimo ? jo galimybes mok?ti mokes?ius tikslais darbo valstyb?s nar?s poži?riu yra objektyviai panašioje pad?tyje kaip ir joje dirbantis pastarosios valstyb?s nar?s rezidentas.

67 Tod?l savo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je neprival?damas mok?ti fizini? asmen? pajam? iš nekilnojamojo turto mokes?io, nepriskiriamo prie iš anksto gauto nekilnojamojo turto mokes?io, toks asmuo negali prašyti atsižvelgti ? jo neigiamas pajamas iš šioje valstyb?je nar?je esan?io nekilnojamojo turto, be to, neturi jokios galimyb?s pasiremti neigiamomis pajamomis, nustatant jo darbo vietos valstyb?je nar?je apmokestinin? pajam? apmokestinimo baz?.

68 Pagal EB 39 straipsn? iš esm?s reikalaujama, kad R. H. H. Renneberg atveju darbo vietos valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos, nustatydamos šioje valstyb?je apmokestinin? pajam? apmokestinimo baz?, atsižvelgt? ? neigiamas pajamas iš b?sto gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je.

69 Šiuo poži?riu reikia pabr?žti, kad, kaip generalinis advokatas nurod? išvados 84 punkte, jei Nyderland? Karalyst? mokes?i? mok?tojams ne rezidentams, šiuo atveju R. H. H. Renneberg, visas arba beveik visas pajamas gaunantiems Nyderlanduose, taikyt? t? pat? poži?r?, kur? taiko mokes?i? mok?tojams rezidentams, tai nedaryt? jokio poveikio Belgijos Karalyst?s teis?ms pagal Mokes?i? sutart? ir nenustatyt? jai joki? nauj? ?sipareigojim?.

70 Be to, reikia priminti, jog min?to sprendimo *Groot* 101 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad dvigubo apmokestinimo panaikinimo mechanizmai arba nacionalin?s mokes?i? sistemos, kuriomis panaikinamas arba sušvelninamas dvigubas apmokestinimas, vis d?lto turi užtikrinti atitinkam? valstybi? nari? mokes?i? mok?tojams, kad apskritai bus tinkamai atsižvelgta ? vis? j? asmenin? ir šeimini? situacij?, nesvarbu, kaip atitinkamos valstyb?s nar?s pasidalys ši? pareig?, kad nesukurt? su Sutarties nuostatomis d?l laisvo darbuotoj? jud?jimo nesuderinamo skirtingo poži?rio, kurio visiškai nelemia nacionalini? mokes?i? sistem? skirtingumai. Atsižvelgiant ? min?tame sprendime *Lakebrink ir Peters-Lakebrink*, apie kur? priminta šio sprendimo 63 punkte, išreikštas mintis, šiuos samprotavimus reikia taikyti ir atsižvelgiant ? bendr? darbuotoj? gal?jim? mok?ti mokes?ius.

71 Jei Nyderland? Karalyst?, kaip pateikta šio sprendimo 56 punkte, , nustatydamas mokes?i? mok?tojų rezident? mok?tino pajam? mokes?io baz?, atsižvelgia ? neigiamas pajamas iš Belgijoje esan?io nekilnojamojo turto, ji taip pat turi tuo pa?iu tikslu atsižvelgti ? pastarosios valstyb?s nar?s rezident?, kurie visas arba beveik visas savo apmokestinam?sias pajamas gauna Nyderlanduose ir negauna joki? dideli? pajam? savo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, neigiamas pajamas, nes priešingu atveju ? pastar?j? mokes?i? mok?tojų pad?t? neatsižvelgt? n? viena iš dviej? atitinkam? valstybi? nari?.

72 Vis d?lto reikia išnagrin?ti Nyderland? vyriausyb?s pateikt? argument?, kad R. H. H. Renneberg patiriam? nuosavo b?sto ?sigijimo Belgijoje neigiam? poveik? mokes?i? srityje l?m? ši? dviej? atitinkam? valstybi? nari? vidin?s mokes?i? tvarkos skirtingumas.

73 Anot šios vyriausyb?s, š? skirtingum? sudaro tai, kad pagal Nyderland? mokes?i? sistem? galima išskaityti hipotekos pal?kanas iš su darbo santykiais susijusi? pajam?, o pagal Belgijos mokes?i? sistem? tokios galimyb?s n?ra. Iš ties? pagal Belgijos mokes?i? teis? hipotekos

palėkanas galima traukti tik ē pajamas iš nekilnojamojo turto. Taigi, net jei suinteresuotasis asmuo gautų su darbo santykiais susijusią pajamą Belgijoje, neigiama hipotekos palėkanų suma nebūtų išskaityta iš šios pajamų.

74 Šios vyriausybės nuomone, ne paėios Nyderlandų mokesčių sistemos taikymo pasekmės R. H. H. Renneberg nepalankios, o aplinkybės, kad pagal Belgijos mokesčių sistemą reėiau leidžiama išskaityti hipotekos palėkanas nei pagal Nyderlandų sistemą. ē R. H. H. Renneberg neigiamas pajamas Belgijoje negali būti atsižvelgiama dėl to, kad jis perkėlė savo nuolatinę gyvenamąją vietą ē šio valstybės narė, o ne dėl Nyderlandų mokesčių nuostatų taikymo. Kai Sutartimi garantuojamą laisvę suvaržymų lemia paprastas nacionalinių mokesčių sistemos skirtumas, Bendrijų teisė jo nedraudžia.

75 Šiuo požiūriu reikia pastebėti, kad, kitaip nei teigia Nyderlandų vyriausybė, pagrindinėje byloje nagrinėjamų požiūrio skirtumų lemia ne paprastas nacionalinių mokesčių nuostatų skirtingumas. Iš tiesų, darant prielaidą, kad Belgijos pajamų mokesčio sistema yra tokia, kaip ji apibūdina ši vyriausybė, net jei Belgijos Karalystė leistų atsižvelgti ē pagrindinėje byloje nagrinėjamus nuostolius, nustatant jos mokesčių mokėtojų rezidentų pajamų mokesčio bazę, R. H. H. Renneberg padėtyje esantis mokesčių mokėtojas, visas arba beveik visas pajams gaunantis Nyderlanduose, bet kuriuo atveju negalėtų pasinaudoti šia privilegija.

76 Be to, reikia paneigti kitą argumentą, šiuo klausimu per posėdą pateiktą Nyderlandų vyriausybės ir iš esmės pagrėstą pavojumi du kartus atsižvelgti ē mokesčių mokėtojo ne rezidento nuostolius, susijusius su Belgijoje esančiu nekilnojamoju turto.

77 Iš tiesų, pirma, nacionalinės teisės nuostatos dvigubo apmokestinimo srityje kartu su Mokesčių sutarties 24 straipsnio 1 dalies 2 punktu yra skirtos išvengti tokio pavojaus nuomos pajamas iš nekilnojamojo turto Belgijoje prarandančių mokesčių mokėtojų rezidentų atveju, kurių padėtis gali būti panaši ē tokio mokesčių mokėtojo ne rezidento, koks yra R. H. H. Renneberg, padėtis.

78 Antra, kai dalį veiklos mokesčių mokėtojas vykdo kitoje valstybėje narėje, nei ta, kurioje jis dirba, valstybės narė gali remtis 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15), kad iš kitos valstybės narės kompetentingų valdžios institucijų gautų visą informaciją, reikalingą teisingai nustatyti pajamų mokesčius arba visą informaciją, kuri, jos manymu, būtina vertinti tiksliai pagal jos taikomas teisės nuostatas pajamų mokesčio sumą, kuri mokesčių mokėtojas turi sumokėti (šia prasme žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C-422/01, Rink. p. I-6817, 42 punktą).

79 Vadinas, kaip Komisija tvirtino per posėdą, toks pagrindinėje byloje nagrinėjamas požiūrio skirtumas, pagrėstas nuolatine gyvenamąja vieta, yra diskriminacinis, nes nors atitinkama valstybė narė, nustatydamą, be kita ko, su darbo santykiais susijusią pajamų apmokestinimo bazę, atsižvelgia ē joje dirbančių ir nuolat gyvenančių mokesčių mokėtojų neigiamas pajamas iš kitoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto, ē šias pajamas negali atsižvelgti mokesčių mokėtojo, kuris visas arba beveik visas apmokestinamas pajamas iš darbo gauna toje paėioje valstybėje narėje, taėiau joje nuolatos negyvena, atveju.

80 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos sudaro iš principo EB 39 straipsniu draudžiamą laisvo darbuotojų judėjimo kliūtį.

81 Vis dėlto reikia išnagrinėti, ar ši kliūtis yra pagrėsta. Pagal Teisingumo Teismo praktiką Sutartimi garantuojamas pagrindinės laisvės suvaržanti priemonė gali būti pagrėsta, tik jei ja siekiama Sutartį atitinkančio teisėto tikslo ir jis yra pateisinamas privalomais bendrojo intereso

pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šios priemonės taikymas turi būti tinkamas užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jį pasiekti (be kita ko, šiuo klausimu žr. 2005 m. kovo 17 d. Sprendimo *Kranemann*, C-109/04, Rink. p. I-2421, 33 punktą ir 2007 m. sausio 11 d. Sprendimo *Lyyski*, C-40/05, Rink. p. I-99, 38 punktą).

82 Tačiau jokio galimo pateisinimo nepateikė nei Teisingumo Teismui pastabas pateikusių vyriausybės, nei neįžvelgė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

83 Vadinasi, EB 39 straipsnis draudžia valstybės narės mokesčių administracijai mokesčių mokėtojo ne rezidento, šiuo atveju R. H. H. Renneberg, kuris valstybėje narėje gauna visas arba beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas, atveju atsisakyti atsižvelgti į neigiamas nuomos pajamas iš nekilnojamojo turto, esančio kitoje valstybėje narėje.

84 Atsižvelgiant į išdėstytus samprotavimus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: EB 39 straipsnį reikia aiškinti kaip draudžiantį pagrindinėje byloje nagrinjamas nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias Bendrijos pilietis, nesantis valstybės narės, kurioje gauna visas arba beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas, rezidentu, nustatant šio pajamų apmokestinimo bazę šioje valstybėje narėje, negali pasiremti neigiamomis pajamomis iš nuosavo gyvenamojo namo, esančio kitoje valstybėje narėje, nors pirmosios valstybės narės rezidentas gali pasiremti tokiomis neigiamomis nuomos pajamomis, kad nustatytų savo pajamų apmokestinimo bazę.

Prejudicinio klausimo dalis, apimanti EB 56 straipsnį

85 Atsižvelgiant į pateikto klausimo dalies, susijusios su EB 39 straipsnio poveikiu pagrindinėje byloje nagrinjamą mokesčių nuostatą taikymui, atsakymą, nebūtina nagrinėti, ar šios nuostatos prieštarauja ir Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

86 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

EB 39 straipsnį reikia aiškinti kaip draudžiantį pagrindinėje byloje nagrinjamas nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias Bendrijos pilietis, nesantis valstybės narės, kurioje gauna visas arba beveik visas savo apmokestinamąsias pajamas, rezidentu, nustatant šio pajamų apmokestinimo bazę šioje valstybėje narėje, negali pasiremti neigiamomis pajamomis iš nuosavo gyvenamojo namo, esančio kitoje valstybėje narėje, nors pirmosios valstybės narės rezidentas gali pasiremti tokiomis neigiamomis pajamomis, kad nustatytų savo pajamų apmokestinimo bazę.

Parašai.

**** Proceso kalba: olandų.**