

Sprawa C-527/06

R.H.H. Renneberg

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Swobodny przepływ pracowników – Artykuł 39 WE – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – Ustalenie podstawy opodatkowania – Obywatel jednego z państw członkowskich osiągający cały lub prawie cały przychód podlegający opodatkowaniu w tym państwie – Miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Postanowienia traktatu – Podmiotowy zakres stosowania*

(art. 39 WE)

2. *Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Równość traktowania – Wynagrodzenie – Podatki dochodowe*

(art. 39 WE)

1. Sytuacja obywatela wspólnotowego, który w wyniku przeniesienia miejsca zamieszkania z jednego państwa członkowskiego, którego jest obywatelem, do drugiego wykonuje działalność zarobkową w innym państwie członkowskim niż państwo, którego jest rezydentem, należy po owym przeniesieniu do zakresu zastosowania art. 39 WE.

(por. pkt 38)

2. Artykuł 39 WE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, na którego podstawie obywatel wspólnotowy niebędący rezydentem państwa członkowskiego, w którym osiąga on wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu, nie może przy ustalaniu podstawy opodatkowania tych przychodów w owym państwie członkowskim uwzględniać negatywnych przychodów z najmu dotyczących domu, którego jest on właścicielem, wykorzystywanego jako mieszkanie i położonego w innym państwie członkowskim, podczas gdy rezydent pierwszego z wymienionych państw członkowskich może uwzględniać takie ujemne przychody w celu ustalenia podstawy opodatkowania swoich dochodów.

W dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacje, w których znajdują się rezydenci danego państwa oraz nierezydenci, nie są co do zasady porównywalne, ponieważ odznaczają się obiektywnymi różnicami zarówno pod względem źródła dochodu, jak i indywidualnej zdolności podatkowej lub tego możliwości uwzględniania sytuacji osobistej i rodzinnej. Jednakże w przypadku obowiązywania ulgi podatkowej, która nie jest przyznawana nierezydentom, różnica w traktowaniu tych dwóch kategorii podatników może być uznana za dyskryminację, jeżeli brak jest jakiejkolwiek

obiektywnej różnicy pomiędzy sytuacjami, w których się oni znajdują, mogącej uzasadniać ich odmienne traktowanie w tym zakresie. Tak jest w szczególności w przypadku, gdy podatnik niebędący rezydentem nie osiąga znaczących przychodów w państwie członkowskim, którego jest rezydentem, i osiąga istotne dochody podlegające opodatkowaniu z działalności wykonywanej w państwie członkowskim zatrudnienia w taki sposób, że państwo członkowskie, którego jest on rezydentem, nie jest w stanie przyznać mu korzyści wynikającej z uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej przy czym dyskryminacja polega na tym, że owa sytuacja osobista i rodzinna nie jest uwzględniana ani w państwie zamieszkania, ani w państwie zatrudnienia.

W zakresie, w jakim osoba, pomimo iż zamieszkuje w jednym państwie członkowskim, osiąga znaczny dochód podlegający opodatkowaniu z pracy najemnej wykonywanej w innym państwie członkowskim, nie osiągać w państwie członkowskim miejsca zamieszkania znacznych dochodów, znajduje się ona przy uwzględnieniu jego zdolności podatkowej w sytuacji obiektywnie porównywalnej, z punktu widzenia państwa jego zatrudnienia, z sytuacją rezydenta tego ostatniego państwa członkowskiego, który również prowadzi tam pracę najemną. Gdy państwo członkowskie uwzględnia przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatku należnego od podatników będących rezydentami ujemne przychody dotyczącej nieruchomości położonych w innym państwie członkowskim, jest ono zobowiązane również w odniesieniu do rezydentów tego ostatniego państwa członkowskiego osiągniętych wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu w pierwszym państwie członkowskim i nieosiągniętych żadnego znaczącego przychodu w państwie członkowskim zamieszkania, do uwzględnienia tych samych ujemnych przychodów przy ustalaniu podstawy opodatkowania, ponieważ w przeciwnym razie sytuacja tych ostatnich podatników nie zostałaby w tym względzie uwzględniona w żadnym z obydwu państw członkowskich.

Owe odmienne traktowanie nie wynika z samej tylko różnicy istniejącej pomiędzy krajowymi przepisami podatkowymi. W rzeczywistości bowiem, nawet jeżeli państwo członkowskie, w którym podatnik jest rezydentem, zezwoliłoby na wspomniane uwzględnienie strat, przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem od dochodu swoich rezydentów, to podatnik, który osiąga wszystkie lub prawie wszystkie dochody w państwie członkowskim zatrudnienia, w żadnym przypadku nie mógłby uzyskać takiej korzyści.

W odniesieniu do niebezpieczeństwa podwójnego uwzględnienia strat dotyczących nieruchomości podatnika niebędącego rezydentem dane uregulowanie krajowe zmierza do uniknięcia ziszczenia się takiego niebezpieczeństwa w odniesieniu do sytuacji podatników będących rezydentami, którzy ponieśli stratę z tytułu przychodów z najmu dotyczących nieruchomości położonych w innym państwie członkowskim, z którą można porównać sytuację podatnika niebędącego rezydentem, który osiąga wszystkie lub prawie wszystkie dochody w danym państwie członkowskim. Ponadto w przypadku wykonywania przez podatnika czynności na terytorium innego państwa członkowskiego niż państwo, w którym wykonuje on działalność zarobkową, to państwo członkowskie może domagać się od właściwych organów innego państwa członkowskiego wszelkich informacji, które mogą mu pozwolić na prawidłowe określenie podatków dochodowych lub wszelkich informacji, które uznaje za niezbędne w celu określenia dokładnej kwoty podatku dochodowego należnego od podatnika zgodnie ze znajdującymi zastosowanie przepisami.

W związku z tym, takie odmienne traktowanie, które opiera się na miejscu zamieszkania, ma dyskryminacyjny charakter, ponieważ podczas gdy ujemne przychody z nieruchomości dotyczącej nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim są uwzględniane przez dane państwo członkowskie przy ustaleniu podstawy opodatkowania dochodu, w szczególności dochodu z działalności zawodowej, podatników pracujących i mieszkających w tym ostatnim państwie członkowskim, to jednak nie mogą one zostać uwzględnione w przypadku podatnika, który osiąga

wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu z tytułu działalności zarobkowej w tym samym państwie członkowskim, jednakże w nim nie zamieszkuje. Z powyższego wynika, że takie uregulowanie krajowe stanowi przeszkodę w swobodnym przepływie pracowników, zakazane co do zasady przez art. 39 WE.

(zob. pkt 59–62, 66, 71, 75, 77–80; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 16 października 2008 r. (*)

Swobodny przepływ pracowników – Artykuł 39 WE – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – Ustalenie podstawy opodatkowania – Obywatel jednego z państw członkowskich osiągający lub prawie cały przychód podlegający opodatkowaniu w tym państwie – Miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim

W sprawie C-527/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 22 grudnia 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 grudnia 2006 r., w postępowaniu:

R.H.H. Renneberg

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas (sprawozdawca), prezes izby, A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Löhmus i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

po przeprowadzeniu procedury pisemnej oraz po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 maja 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu R.H.H. Renneberga, przez R.H.H. Renneberga ,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz D.J.M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu szwedzkiego przez K. Wistrand, działając w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, A. Weimara oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 czerwca 2008 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 39 WE i 56 WE.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy R.H.H. Rennebergiem, obywatelem niderlandzkim, a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów), dotyczącego odmowy przez administrację podatkową uwzględnienia ujemnych przychodów z najmu nieruchomości, którą R.H.H. Renneberg posiada w Belgii i w której zamieszkuje, w celu ustalenia podstawy opodatkowania dochodu opodatkowanego w Niderlandach, gdzie osiąga wszystkie przychody z działalności zawodowej.

Ramy prawne

Prawo konwencyjne

3 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 (Umowa pomiędzy rządem Królestwa Niderlandów a rządem Królestwa Belgii zmierzająca do unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku oraz regulująca inne kwestie w dziedzinie podatków), podpisana w Brukseli w dniu 19 października 1970 r. (*Tractatenblad*, 1970, nr 192, zwana dalej „konwencją podatkową”), zawiera art. 4 zatytułowany „Miejsce zamieszkania lub siedziby dla celów podatkowych”, którego ust. 1 stanowi, że:

„W rozumieniu niniejszej umowy wyrażenie »rezydent jednego z państw« oznacza każdą osobę, która na podstawie przepisów prawa danego państwa podlega opodatkowaniu w tym państwie, ze względu na miejsce swojego zamieszkania, pobytu, siedziby zarządu lub ze względu na inne analogiczne kryterium [...]”.

4 Artykuł 6 ust. 1 konwencji podatkowej przewiduje:

„Przychody pochodzące z nieruchomości są opodatkowywane w państwie położenia tych nieruchomości”.

5 Artykuł 19 ust. 1 akapit pierwszy tej konwencji ma następujące brzmienie:

„Wynagrodzenia, w tym emerytury i renty, wypłacane przez jedno z państw lub przez jedną z jego jednostek podziału administracyjnego, bądź to bezpośrednio, bądź też z utworzonych przez nie funduszy, osobie fizycznej z tytułu usług wyświadczonych na rzecz danego państwa lub danej jednostki podziału administracyjnego podlegają opodatkowaniu w tym państwie”.

6 Artyku? 24 ust. 1 pkt 1 i 2 konwencji podatkowej przewiduje, ?e:

„W przypadku rezydentów Niderlandów podwójnego opodatkowania unika si? w nast?puj?cy sposób:

1) [Królestwo Niderlandów] Niderlandy mog? [mo?e] przy opodatkowywaniu swoich rezydentów doliczy? do podstawy opodatkowania te sk?adniki dochodu lub maj?tku, które zgodnie z postanowieniami niniejszej umowy podlegaj? opodatkowaniu w Belgii;

2) z zastrze?eniem stosowania przepisów dotycz?cych odliczenia strat znajduj?cych si? w przepisach krajowych zmierzaj?cych do unikania podwójnego opodatkowania, [Królestwo Niderlandów] [przyznaje] zmniejszenie kwoty podatku obliczonego zgodnie z ust. 1. Zmniejszenie to równe jest tej cz??ci podatku, która odpowiada stosunkowi pomi?dzy wysoko?ci? dochodu lub maj?tku w??czonego do podstawy opodatkowania, o której mowa w [ust. 1] i opodatkowan? w Belgii na podstawie [w szczególno?ci art.] 6 konwencji, a ca?kowit? wysoko?ci? dochodu lub maj?tku stanowi?c? podstaw? opodatkowania, o której mowa w [pkt] 1”.

7 Artyku? 25 tej konwencji, zatytu?owany „Niedyskryminacja”, stanowi w ust. 3:

„[O]soby fizyczne b?d?ce rezydentami jednego z pa?stw korzystaj? w drugim pa?stwie z ulg osobistych, odlicze? i obni?ek przyznanych przez to pa?stwo osobom, które stale zamieszkuj? jego terytorium, z powodu ich sytuacji lub obowi?zków rodzinnych”.

Uregulowanie krajowe

8 Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (ustawa o podatku dochodowym z 1964 r.) z dnia 16 grudnia 1964 r. (*Staatsblad*, 1964, nr 519), w brzmieniu obowi?zuj?cym w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu przed s?dem krajowym (zwana dalej „WIB”), definiuje w art. 1 podatników „krajowych” (zwanych dalej „podatnikami b?d?cymi rezydentami”) jako osoby fizyczne maj?ce miejsce zamieszkania w Niderlandach, w przeciwie?stwie do podatników „zagranicznych” (zwanych dalej „podatnikami nieb?d?cymi rezydentami”), którzy oznaczaj? osoby fizyczne, które, nie zamieszkuj?c w danym pa?stwie cz?onkowskim, osi?gaj? jednak w nim dochody.

9 Podatnicy b?d?cy rezydentami podlegaj? opodatkowaniu od wszystkich dochodów, a podatnicy nieb?d?cy rezydentami podlegaj? opodatkowaniu jedynie od dochodów uzyskanych w Niderlandach.

10 Je?eli chodzi o podatników b?d?cych rezydentami, podstaw? opodatkowania stanowi? wszystkie przychody brutto pomniejszone o podlegaj?ce odliczeniu straty (art. 3 WIB). Przychód ten obejmuje mi?dzy innymi przychody netto z tytu?u wynagrodzenia za prac? oraz z maj?tku [art. 4 ust. 1 lit. c) WIB], po?ród których znajduje si? korzy?? w postaci zajmowania przez podatnika osobi?cie nale??cego do niego mieszkania.

11 Zgodnie z art. 42a ust. 1 WIB korzy?? ta jest ustalana w sposób rycza?towy bez uwzgl?dniania innych korzy?ci i kosztów, op?at, amortyzacji innych ni? odsetki z tytu?u zad?u?enia, kosztów po?yczek pieni??nych i okresowych wp?at z tytu?u prawa emfiteuzy lub prawa powierzchni.

12 Zgodnie z art. 4 ust. 2 WIB, je?eli przychody z nieruchomo?ci wykazuj? kwot? ujemn?, kwota ta jest odliczana od podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu brutto.

13 Wiadomo, ?e stosowanie wszystkich tych przepisów prowadzi w przypadku podatnika

będącego rezydentem do odliczenia wszystkich odsetek z tytułu zadłużenia zacięgniętego na finansowanie prywatnego mieszkania od dochodu brutto, a co za tym idzie od dochodu podlegającego opodatkowaniu, nawet wówczas, gdy odsetki przekraczają korzyść w postaci zamieszkiwania przez podatnika w należącem do niego mieszkaniu.

14 Zgodnie z tym, co stwierdza sąd krajowy, jeżeli podatnik będący rezydentem osiąga ujemny przychód z nieruchomości położonej w Belgii, ów ujemny składnik przychodu może zostać odliczony od dochodu podlegającego opodatkowaniu w Niderlandach w ten sposób, że w kolejnym roku podatkowym, w trakcie którego osiągnięty zostanie dodatni przychód z tej samej nieruchomości, zmniejszenie podatku w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tego przychodu zostanie obliczone poprzez odliczenie tej wcześniejszej straty od dodatniego przychodu, na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 2 konwencji podatkowej w związku z art. 3 ust. 4 besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (dekretu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z 1989 r.) (*Staatsblad*, 1989, nr 594; zwanego dalej „dekretem z 1989 r.”).

Status podatkowy rezydenta belgijskiego osiągającego przychody z działalności zawodowej w Niderlandach

15 Status podatkowy podatnika osiągającego przychody z działalności zawodowej w Niderlandach i zamieszkującego w Belgii został określony przez WIB oraz przez konwencję podatkową.

16 Zgodnie z art. 48 WIB w przypadku podatników niebędących rezydentami podatek jest pobierany od podlegającego opodatkowaniu dochodu osiągniętego w kraju, to znaczy od krajowego dochodu brutto osiągniętego w trakcie danego roku kalendarzowego.

17 W myśl art. 49 lit. c) WIB krajowy dochód brutto stanowi w szczególności wszystkie dochody osiągnięte przez osobę niebędącą rezydentem w Niderlandach z tytułu dochodów netto ze stosunku pracy w zakresie, w jakim chodzi o pracę wykonywaną lub która była wykonywana w Niderlandach, lub dochodów z tytułu nieruchomości położonych w tym państwie członkowskim.

18 Co do zasady na podstawie art. 2 ust. 2 WIB uważa się, że obywatel niderlandzki niebędący rezydentem Niderlandów, który świadczy pracę na rzecz osoby prawnej niderlandzkiego prawa publicznego, zamieszkuje w Niderlandach. Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy w Niderlandach) stwierdził jednak, że z jego wyroku z dnia 12 marca 1980 r. (nr 19180, BNB 1980/170) wynika, że w odniesieniu do dochodów, które konwencja podatkowa przyznaje Królestwu Belgii, ustalenie miejsca zamieszkania, o które chodzi w art. 2 ust. 2 WIB, powinno zostać wyřezone na korzyść przepisów tej konwencji.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

19 R.H.H. Renneberg przeniósł swoje miejsce zamieszkania z Niderlandów do Belgii w grudniu 1993 r. Zajmował w ostatnim z wymienionych państw członkowskich w latach od 1996 do 1997 własne mieszkanie, które nabył w 1993 r., a zakup sfinansował w drodze pożyczki hipotecznej zacięgniętej w jednym z niderlandzkich banków.

20 W 1996 r. oraz w 1997 r. R.H.H. Renneberg był zatrudniony jako urzędnik w niderlandzkiej gminie Maastricht. W trakcie dwóch lat osiągał wszystkie swoje dochody z działalności zawodowej w Niderlandach.

- 21 W Belgii R.H.H. Renneberg podlega? podatkowi z tytu?u jego w?asnego mieszkania. Wiadomo, ?e ujemne przychody z najmu osi?gane przez R.H.H. Renneberga z jego belgijskiego mieszkania nie mia?y wp?ywu na kwot? podatku pobranego zaliczkowo z tytu?u nieruchomości.
- 22 W ramach opodatkowania dochodów w Niderlandach za lata podatkowe 1996 i 1997 R.H.H. Renneberg wniós? o odliczenie strat dotycz?cych jego belgijskiej nieruchomości. Wniosek o odliczenie dotyczy? ró?nicy pomi?dzy warto?ci? czynszow? mieszkania a zap?aconymi odsetkami hipotecznymi.
- 23 W Niderlandach niderlandzki organ podatkowy wyda? decyzj? o opodatkowaniu za te lata w oparciu o podlegaj?cy opodatkowaniu dochód w wysoko?ci 75 265 NLG i 78 600 NLG, bez uznania mo?liwo?ci odliczenia od niderlandzkich przychodów R.H.H. Renneberga ujemnych przychodów dotycz?cych jego mieszkania w Belgii. Wed?ug jego deklaracji podatkowej negatywne dochody wynosi?y 8165 NLG w 1996 r. oraz 8195 NLG w 1997 r.
- 24 Odwo?ania wniesione od tych decyzji o opodatkowaniu zosta?y oddalone.
- 25 Poniewa? Gerechtshof te 's?Hertogenbosch (s?d apelacyjny 's?Hertogenbosch) oddali? skarg? wniesion? od tych decyzji dwoma wyrokami z dnia 31 pa?dziernika 2002 r., R.H.H. Renneberg wniós? kasacj? od tych wyroków do Hoge Raad der Nederlanden.
- 26 Z rozwa?a? s?du krajowego wynika, ?e powoda w post?powaniu przed s?dem krajowym nale?y na podstawie art. 4 konwencji podatkowej uzna? za zamieszka?ego w Belgii.
- 27 W zwi?zku z tym R.H.H. Renneberg w Niderlandach nie jest uwa?any za podatnika podlegaj?cego nieograniczonemu zobowi?zaniu podatkowemu, lecz jest poddany w zakresie dochodów, które konwencja podatkowa poddaje opodatkowaniu Królestwa Belgii, systemowi stosowanemu do podatników nieb?d?cych rezydentami. W zwi?zku z tym przychody, tak dodatnie, jak i ujemne, których opodatkowanie nale?y do Królestwa Belgii na podstawie tej konwencji, nie ma wp?ywu na opodatkowanie tych przychodów, ujemnych lub dodatnich, które zgodnie z t? konwencj? s? opodatkowywane w Niderlandach.
- 28 W ramach odwo?ania R.H.H. Renneberg przywo?a? wyrok Trybuna?u z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C?279/93 Schumacker, Rec. s. I?225. Nale?y podnie??, ?e poniewa? wykonywa? on prawo do swobodnego przemieszczania si? zagwarantowane przez art. 39 WE, to powinien móc skorzysta? w Niderlandach z korzy?ci zagwarantowanych w tym pa?stwie dla podatników b?d?cych rezydentami, poniewa? znajduje si?, pod wzgl?dem dochodów podlegaj?cych opodatkowaniu w sytuacji w bardzo du?ym stopniu porównywalnej z sytuacj? tych podatników.
- 29 Hoge Raad der Nederlanden podnosi, ?e korzy?ci podatkowe w post?powaniu przed s?dem krajowym nie s? uzale?nione od sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika w odró?nieniu od tych, które by?y sporne w post?powaniu zako?czonym wyrokiem w sprawie Schumacker.

30 Sąd ten uważa, że w przeciwieństwie do uwzględnienia w przypadku podatków bezpośrednich sytuacji osobistej i rodzinnej na podstawie zasady progresywności możliwości zaliczenia w ramach tego samego systemu podatkowego ujemnych przychodów należących do określonej kategorii przychodów od innej kategorii przychodów dodatnich należących do innej kategorii przychodów nie stanowi uniwersalnej cechy charakterystycznej podatków bezpośrednich, do tego stopnia, że podatnik podlegający opodatkowaniu w różnych państwach członkowskich z powodu wykonywania prawa do swobodnego przemieszczania się zagwarantowanego przez traktat powinien mieć możliwość korzystania z tej możliwości w tych państwach członkowskich.

31 Uznając, że w toczącym się przed nim sporze powstała kwestia interpretacji prawa wspólnotowego, Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 39 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że jeden z tych artykułów lub obydwa sprzeciwiają się temu, aby podatnik, którego przychody pochodzą z tytułu zajmowanego przez niego własnego mieszkania położonego w państwie [członkowskim] jego zamieszkania mają wartość ujemną i który osiąga wszystkie dodatnie przychody, to znaczy przychody z działalności zawodowej w innym państwie członkowskim niż państwo jego zamieszkania, był pozbawiony przez to inne państwo członkowskie [...] możliwości odliczenia tych ujemnych przychodów od podlegającego opodatkowaniu dochodu z tytułu działalności zawodowej, podczas gdy państwo, w którym jest zatrudniony, przyznaje swoim rezydentom prawo do dokonania takiego odliczenia?

32 Pismem doręczonym w dniu 4 kwietnia 2008 r. Trybunał skierował dwa pytania do rzędu niderlandzkiego dotyczącego niektórych aspektów prawa podatkowego stosowanego w Niderlandach w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym, na które rzęd ten odpowiedział pismem, które wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 24 kwietnia 2008 r.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

33 W pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy usiłuje zasadniczo ustalić, czy art. 39 WE lub 56 WE powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, takiemu jak w postępowaniu przed sądem krajowym, na którego podstawie obywatel wspólnotowy niebędący rezydentem państwa członkowskiego, w którym osiąga dochody stanowiące wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu, nie może przy ustalaniu podstawy opodatkowania tych dochodów w tym państwie członkowskim uwzględnić ujemnych przychodów z najmu dotyczących mieszkania, którego jest właścicielem, wykorzystywanego do celów mieszkaniowych i położonego w innym państwie członkowskim, podczas gdy rezydent pierwszego państwa członkowskiego może uwzględnić takie ujemne przychody z najmu przy ustalaniu podstawy opodatkowania tych dochodów.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego w zakresie, w jakim dotyczy ono art. 39 WE

W przedmiocie zastosowania art. 39 WE

34 Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że nie podniesiono, iż sytuacja osoby takiej jak R.H.H. Renneberg zostaje wyłączone z zakresu zastosowania swobodnego przepływu pracowników z tego powodu, iż stanowisko zajmowane przez niego w gminie Maastricht stanowi zatrudnienie w administracji publicznej w rozumieniu art. 39 ust. 4 WE. Ponadto akta nie zawierają żadnej wskazówki w tym kierunku. W związku z tym należy wyjść z założenia, że sporna działalność gospodarcza nie należy do rodzaju zatrudnienia, które art. 39 ust. 4 WE wyłącza z zakresu

zastosowania ust. 1–3 tego artykułu.

35 Według rzędu niderlandzkiego, a także według pisemnych uwag Komisji, jeżeli chodzi o swobodny przepływ pracowników, to w niniejszej sprawie mamy do czynienia z sytuacją czysto krajową. Obywatel niderlandzki, który nadal wykonuje działalność gospodarczą w Niderlandach po tym, jak przeprowadził się z osobistych powodów do Belgii, nie ma statusu pracownika migrującego i nie korzysta z prawa do swobodnego przepływu pracowników.

36 W tym względzie należy stwierdzić, że każdy obywatel Wspólnoty, niezależnie od miejsca zamieszkania czy obywatelstwa, który wykonuje pracę najemną w innym państwie członkowskim niż państwo jego miejsca zamieszkania, objęty jest zakresem zastosowania art. 39 WE (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-152/03 Ritter-Coulais, Zb.Orz. s. I-1711, pkt 31, z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-212/05 Hartmann, Zb.Orz. s. I-6303, pkt 17; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-182/06 Lakebrink i Peters-Lakebrink, Zb.Orz. s. I-6705, pkt 15; z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-287/05 Hendrix, Zb.Orz. s. I-6909, pkt 46, z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-152/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-39, pkt 20).

37 Z powyższego wynika, że sytuacja obywatela wspólnotowego, takiego jak R.H.H. Renneberg, który w wyniku przeniesienia miejsca zamieszkania z jednego państwa członkowskiego do drugiego wykonuje działalność zarobkową w innym państwie członkowskim niż państwo, którego jest rezydentem, należy po owym przeniesieniu do zakresu zastosowania art. 39 WE.

38 W związku z tym należy zbadać, czy, tak jak to utrzymuje powód w postępowaniu przed sądem krajowym i co podniosła Komisja w trakcie rozprawy, art. 39 WE sprzeciwia się w sytuacji takiej jak sytuacja R.H.H. Renneberga stosowaniu uregulowania krajowego takiego jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

W przedmiocie swobodnego przepływu pracowników

– Uwagi przedstawione Trybunałowi

39 Rząd niderlandzki, na wypadek gdyby Trybunał orzekł, że art. 39 WE ma zastosowanie do sytuacji takiej, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, podobnie jak rząd szwedzki uważa, że różnica w traktowaniu, z którą spotkał się R.H.H. Renneberg, w stosunku do podatnika będącego rezydentem, nie jest sprzeczna z art. 39 WE, ponieważ wynika ona wyjątkowo z rozdziału w dziedzinie podatkowej przewidzianego przez konwencję podatkową.

40 Zdaniem rzędu niderlandzkiego, z uwagi na ów rozdział, wyjątkowo do Belgii należy uwzględnić dodatnich i ujemnych przychodów osiągniętych z belgijskiego mieszkania R.H.H. Renneberga. Królestwo Niderlandów może opodatkować jedynie jego przychody z działalności zawodowej, nie ma zaś prawa do wliczania jego przychodów z nieruchomości do podstawy opodatkowania. Traktat nie gwarantuje ponadto obywatelowi Wspólnoty Europejskiej, że przeniesienie działalności do państwa członkowskiego innego niż to, w którym dotychczas zamieszkiwał, będzie neutralne w dziedzinie podatków.

41 Rząd ten wnioskuje z tego, że różnica w traktowaniu w postępowaniu przed sądem krajowym odnosi się do sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, a tym samym nie oznacza ona żadnej dyskryminacji.

42 Z kolei Komisja uważa, że z punktu widzenia państwa członkowskiego zatrudnienia sytuacja rezydenta i nierezydenta, który osiąga wszystkie lub prawie wszystkie dochody

podlegaj?ce opodatkowaniu s? porównywalne. Jej zdaniem uregulowanie sporne przed s?dem krajowym ustanawia ró?nic? w traktowaniu pomi?dzy obydwoma kategoriami podatników w zale?no?ci od ich miejsca urodzenia. Taka ró?nica w traktowaniu b?dzie stanowi?a dyskryminacj? zakazan? przez art. 39 WE, poniewa? w Niderlandach ujemne przychody z najmu dotycz?ce mieszkania w Belgii s? uwzgl?dniane w przypadku podatnika b?d?cego rezydentem, lecz nie s? one uwzgl?dniane w przypadku podatnika nieb?d?cego rezydentem.

– Ocena Trybuna?u

43 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e ogó? przepisów traktatu dotycz?cych swobodnego przep?ywu osób ma na celu u?atwienie obywatelom Wspólnoty wykonywania dzia?alno?ci zawodowej wszelkiego rodzaju na ca?ym terytorium Wspólnoty i zabrania stosowania przepisów, które mog?yby stawia? ich w niekorzystnym po?o?eniu, w przypadku gdy chcieliby podj?? dzia?alno?? gospodarcz? na terenie innego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C?209/01 Schilling i Fleck?Schilling, Rec. s. I?13389, pkt 24; ww. wyroki w sprawach: Ritter?Coulais, pkt 33, Lakebrink i Peters?Lakebrink, pkt 17, Komisja przeciwko Niemcom, pkt 21).

44 Z orzecznictwa przytoczonego w pkt 36 i 43 niniejszego wyroku mo?na wywnioskowa?, ?e wskazówka zawarta w ostatnim z wymienionych punktów dotyczy przepisów, które mog? stawia? w mniej korzystnej sytuacji obywateli wspólnotowych wykonuj?cych dzia?alno?? zawodow? w innym pa?stwie cz?onkowskim ni? pa?stwo ich zamieszkania, co obejmuje zw?aszcza obywateli wspólnotowych zamierzaj?cych nadal wykonywa? dzia?alno?? gospodarcz? w danym pa?stwie cz?onkowskim, po tym jak przenie?li oni swoje miejsce zamieszkania do innego pa?stwa cz?onkowskiego.

45 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e R.H.H. Renneberg, który pracuje w Niderlandach a zamieszkuje w Belgii, nie ma w ?wietle prawa niderlandzkiego w odró?nieniu od osób, które pracuj? i zamieszkuj? w Niderlandach, prawa do wyst?pienia o uwzgl?dnienie przychodów ujemnych zwi?zanych z jego nieruchomo?ci? po?o?on? w Belgii przy ustalaniu podstawy opodatkowania dochodów osi?ganych w Niderlandach.

46 W zwi?zku z tym w ?wietle uregulowania takiego jak sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym, traktowanie zastrze?one dla podatników nieb?d?cych rezydentami jest mniej korzystne od traktowania, z którego korzystaj? podatnicy b?d?cy rezydentami.

47 W zwi?zku z tym nale?y zbada?, czy, tak jak to utrzymuj? rz?dy niderlandzki i szwedzki, taka ró?nica w traktowaniu pod wzgl?dem podatkowym podatników niezamieszka?ych w danym pa?stwie cz?onkowskim nie jest sprzeczna z art. 39 WE, poniewa? znajduje uzasadnienie w rozdziale w?adztwa podatkowego przewidzianego przez umow? o unikaniu podwójnego opodatkowania, tak? jak konwencja podatkowa.

48 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e w braku wspólnotowych przepisów ujednolicaj?cych lub harmonizuj?cych pa?stwa cz?onkowskie zachowuj? kompetencj? do okre?lenia kryteriów opodatkowania dochodu i maj?tku w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, mi?dzy innymi w drodze umownej. W tym kontek?cie w ramach umów dwustronnych pa?stwa cz?onkowskie maj? swobod? ustalania ??czników norm kolizyjnych w celu podzia?u kompetencji podatkowych (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 21 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?307/97 Saint?Gobain ZN, Rec. s. I?6161 pkt 57, z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C?385/00 De Groot, Rec. s. I?11819, pkt 93, z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C?265/04 Bouanich, Zb.Orz. s. I?923, pkt 49).

49 W niniejszej sprawie, przyjmuj?c art. 6 i 19 ust. 1 konwencji podatkowej, Królestwo Niderlandów i Królestwo Belgii skorzysta?y ze swobody ustalenia ??czników norm kolizyjnych w

celu podziału odpowiednich kompetencji podatkowych. W ten sposób na podstawie art. 6 tej konwencji, to do Królestwa Belgii należy opodatkowanie dochodów pochodzących z nieruchomości położonych na jego terytorium, podczas gdy na podstawie art. 19 ust. 1 tej konwencji wynagrodzenie niderlandzkiego urzędnika administracji publicznej takiego jak R.H.H. Renneberg jest opodatkowane w Niderlandach.

50 Niemniej jednak taki podział kompetencji podatkowej nie zezwala państwom członkowskim na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez traktat (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Bouanich, pkt 50; wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Rec. s. I-11673, pkt 54, z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 *Amurta*, Rec. s. I-9569, pkt 24).

51 W rzeczywistości, jeżeli chodzi o wykonywanie władztwa podatkowego rozdzielonego w ten sposób w ramach dwustronnych konwencji zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu, to państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania zasad wspólnotowych (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach: *Saint-Gobain ZN*, pkt 58, *Bouanich*, pkt 50), a w szczególności do przestrzegania zasady krajowego traktowania w odniesieniu do obywateli innych państw członkowskich oraz własnych obywateli, którzy skorzystali z wolności zagwarantowanych przez traktat (zob. ww. wyrok w sprawie *Groot*, pkt 94).

52 W kontekście sprawy przed sądem krajowym należy stwierdzić, że skorzystanie przez strony konwencji podatkowej ze swobody w ustaleniu czynnika normy kolizyjnej w celu rozdziału ich odpowiednich kompetencji podatkowych nie oznacza jednak, że Królestwo Niderlandów zostało pozbawione wszelkiej kompetencji do uwzględnienia przy ustalaniu podstawy opodatkowania dochodu podatnika niebędącego rezydentem, który osiąga większość czyżby lub całość swoich dochodów podlegających opodatkowaniu w Niderlandach, ujemnych przychodów z nieruchomości położonej w Belgii.

53 Należy bowiem stwierdzić, jak to uczynił rzecznik generalny w pkt 81 swojej opinii, że jeżeli chodzi o podatników będących rezydentami, sama tylko okoliczność, iż osiągają oni dochody dotyczące nieruchomości położonej na terytorium Królestwa Belgii, na którym owo państwo członkowskie wykonuje swoje kompetencje podatkowe, nie stanowi przeszkody w tym, aby Królestwo Niderlandów wzięło takie przychody z nieruchomości do podstawy opodatkowania przy obliczaniu podatku od dochodu, który muszą zapłacić tacy podatnicy.

54 Okoliczność ta, którą podkreślił sąd krajowy, została potwierdzona przez rząd niderlandzki w odpowiedzi na pytania skierowane na piśmie przez Trybunał.

55 Dokładniej, jeżeli chodzi o dodatnie przychody dotyczące nieruchomości położonej w Belgii, które są wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem, który musi zostać zapłacony w Niderlandach na podstawie art. 24 ust. 1 konwencji podatkowej, przyznano obniżenie podatku proporcjonalne do części, jaką stanowi te przychody w podstawie opodatkowania, w sposób przewidziany w art. 24 ust. 1 pkt 2 konwencji podatkowej w celu unikania podwójnego opodatkowania.

56 Jeżeli chodzi o ujemny przychód z najmu dotyczący nieruchomości położonej w Belgii, to z postanowienia odsyłającego oraz z odpowiedzi rządu niderlandzkiego na pytania pisemne Trybunału wynika, że przychód ten jest uwzględniany przy ustalaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu podatników będących rezydentami, oraz że w przypadku osiągnięcia dodatniego przychodu zagranicznego w kolejnym roku podatkowym zmniejszenie podatku w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tego dodatniego przychodu zostanie obliczone poprzez odliczenie wcześniejszego przychodu ujemnego od przychodu dodatniego zgodnie z art. 3 ust. 4 dekretu z 1989 r., który należy do przepisów dotyczących odliczenia strat znajdujących się w

niderlandzkich przepisach zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania, do których odsyła art. 24 ust. 1 pkt 2 konwencji podatkowej.

57 Z okoliczności, iż konwencja podatkowa nie sprzeciwia się uwzględnieniu przy obliczaniu podatku podatnika będącego rezydentem ujemnych przychodów dotyczących nieruchomości położonych w Belgii, wynika, przeciwnie do tezy rzędu niderlandzkiego, iż odmowa odliczenia udzielona R.H.H. Rennebergowi przez niderlandzkie organy podatkowe nie wynika z dokonanego w tej konwencji wyboru przyznania kompetencji do opodatkowania przychodów z nieruchomości podatników objętych zakresem tej konwencji państwu czonkowskiemu, na którego terytorium znajduje się dana nieruchomość.

58 Uwzględnienie lub odmowa uwzględnienia danych przychodów zależy zatem w rzeczywistości od posiadania lub braku posiadania statusu rezydenta Niderlandów przez tych podatników.

59 W dziedzinie podatków bezpośrednich Trybuna, rozpatrując sprawę dotyczącą opodatkowania dochodu osób fizycznych, przyjął, że sytuacje, w których znajdują się rezydenci danego państwa oraz nierezydenci, nie są co do zasady porównywalne, ponieważ odznaczają się obiektywnymi różnicami zarówno pod względem źródła dochodu, jak i indywidualnej zdolności podatkowej lub też możliwością uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej (wyrok z dnia 22 marca 2007 r. w sprawie C/383/05 Talotta, Zb.Orz. s. I/2555, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 Trybuna wyjaśni jednak, że w przypadku obowiązywania ulgi podatkowej, która nie jest przyznawana nierezydentom, różnica w traktowaniu tych dwóch kategorii podatników może być uznana za dyskryminację w rozumieniu traktatu, jeżeli brak jest jakiegokolwiek obiektywnej różnicy pomiędzy sytuacjami, w których się one znajdują, mogącej uzasadniać ich odmienne traktowanie w tym zakresie (ww. wyrok w sprawie Talotta, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 Tak jest w szczególności, w przypadku gdy podatnik niebędący rezydentem nie osiąga znaczących przychodów w państwie czonkowskim, którego jest rezydentem, i osiąga istotne dochody podlegające opodatkowaniu z działalnością wykonywanej w państwie czonkowskim zatrudnienia w taki sposób, że państwo czonkowskie, którego jest on rezydentem, nie jest w stanie przyznać mu korzyści wynikających z uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach: Schumacker, pkt 36, Lakebrink i Peters/Lakebrink, pkt 30).

62 W takiej sytuacji dyskryminacja polega na tym, że sytuacja osobista i rodzinna nierezydenta, który zasadniczo dochodów uzyskuje w państwie czonkowskim innym niż państwo zamieszkania, nie jest uwzględniana ani w państwie zamieszkania, ani w państwie zatrudnienia (ww. wyroki w sprawach: Schumacker, pkt 38, Lakebrink i Peters/Lakebrink, pkt 31).

63 W pkt 34 ww. wyroku w sprawie Lakebrink i Peters/Lakebrink Trybuna wyjaśni, że zakres ww. wyroku wydanego w sprawie Schumacker rozciąga się na wszystkie korzyści podatkowe związane ze zdolnością podatkową nierezydenta, które nie są uwzględniane ani w państwie czonkowskim zamieszkania, ani w państwie czonkowskim zatrudnienia.

64 Orzecznictwo to ma zastosowanie do sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

65 W rzeczywistości bowiem podatnik taki jak R.H.H. Renneberg nie może w celu ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od dochodów z działalności zawodowej osiągniętych w Niderlandach domagać się uwzględnienia strat z najmu dotyczących nieruchomości, których jest właścicielem w Belgii, w przeciwieństwie do podatnika, który zamieszkuje i pracuje w

Niderlandach i który, ponoszyc straty z najmu dotyczace bzd to nieruchomosci pozonej w Niderlandach, zajmowanej przez osobie, bzd to z nieruchomosci pozonych w Belgii, lecz nie zajmowanych przez niego w sposob ciqy, moze uwzgladni te straty w celu ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym w Niderlandach.

66 W zakresie, w jakim osoba, taka jak R.H.H. Renneberg, pomimo i zamieszkuje w jednym państwie czonkowskim, osiga znaczny dochodu podlegajcego opodatkowaniu z pracy najemnej wykonywanej w innym państwie czonkowskim, nie osigajc w państwie czonkowskim miejsca zamieszkania znacznych dochodów, znajduje si ona przy uwzgldnieniu jego zdolnoci podatkowej w sytuacji obiektywnie porównywalnej, z punktu widzenia państwa jego zatrudnienia, z sytuacj rezydenta tego ostatniego państwa czonkowskiego, który równie prowadzi tam prac najemn.

67 Tymczasem okazuje si, ze nie podlegajc w państwie czonkowskim zamieszkania podatkowi od osób fizycznych z tytułu przychodów z nieruchomosci innego ni zaliczkowo pobrany podatek z tytułu nieruchomosci, osoba taka nie ma moilwoci domagania si uwzgldnienia ujemnych przychodów zwizanych z nieruchomosci pozonej w tym państwie czonkowskim, a ponadto jest pozbawiona jakiegokolwiek moilwoci uwzgldnienia ujemnych przychodów przy ustaleniu podstawy opodatkowania dochodów podlegajcych opodatkowaniu w Niderlandach.

68 W zwizku z tym art. 39 WE wymaga zasadniczo, aby w sytuacji, takiej jak sytuacja R.H.H. Renneberga, ujemne przychody dotyczace mieszkania pozonego w państwie czonkowskim miejsca zamieszkania zostay uwzgldnione przez organy podatkowe państwa czonkowskiego zatrudnienia w celu ustalenia podstawy opodatkowania dochodów podlegajcych opodatkowaniu w tym ostatnim państwie.

69 Naley podkreli w tym wzgldzie, tak jak to podniós rzecznik generalny w pkt 84 opinii, ze poszerzenie przez Królestwo Niderlandów traktowania zastrzezonego dla podatników bdcych rezydentami na podatników niebdcych rezydentami, którzy tak jak R.H.H. Renneberg osigaj wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegajce opodatkowaniu w Niderlandach, nie uszczupla praw Królestwa Belgii wynikajcych z konwencji podatkowej i nie nakada adnego nowego zobowizania na to państwo.

70 Ponadto naley przypomnie, ze w pkt 101 ww. wyroku w sprawie Groot Trybuna orzek, ze mechanizmy wykorzystywane w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania lub krajowe systemy podatkowe, które skutkuja jego wyeliminowaniem lub zagodzeniem, powinny niemniej jednak zapewni podatnikom danych państw czonkowskich, ze w ogólnym ujciu caa ich sytuacja osobista i rodzinna zostanie uwzgldniona w prawidowy sposób, niezalenie od sposobu, w jaki dane państwa czonkowskie podzieliy pomiędzy siebie ten obowizek, albowiem w przeciwnym razie doszoby do nierównego traktowania sprzecznego z przepisami traktatu dotyczacych swobodnego przepływu pracowników, które w adnym wypadku nie wynikaoby z rozbieznooci pomiędzy krajowymi uregulowaniami podatkowymi. Z uwagi na wskazówki zawarte w ww. wyroku w sprawie Lakebrink i PetersLakebrink, przypomniane w pkt 63 niniejszego wyroku, rozwaania te powinny znależ zastosowanie, równie jeeli chodzi o uwzgldnienie ogólnej zdolnoci podatkowej podatników.

71 O czym bya mowa równie w pkt 56 niniejszego wyroku, w zakresie, w jakim Królestwo Niderlandów uwzgldnia przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatku naleznego od podatników bdcych rezydentami ujemne przychody dotyczace nieruchomosci pozonych w Belgii, jest ono zobowizane równie w odniesieniu do rezydentów tego ostatniego państwa czonkowskiego osigajcych wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegajce opodatkowaniu w Niderlandach i nieosiagajcych adnego znaczcego przychodu w państwie

członkowskim zamieszkania, do uwzględnienia tych samych ujemnych przychodów przy ustalaniu podstawy opodatkowania, ponieważ w przeciwnym razie sytuacja podatników będących rezydentami belgijskimi nie zostałaby w tym względzie uwzględniona w żadnym z obydwu państw członkowskich.

72 Niemniej jednak należy rozważyć argument podniesiony przez rząd niderlandzki, zgodnie z którym niekorzystne konsekwencje podatkowe, które wynikają dla R.H.H. Renneberga z nabycia przez niego mieszkania w Belgii, miałyby wynikać z różnic istniejących pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi obydwu państw członkowskich.

73 Zdaniem tego rządu różnica ta miałyby polegać na tym, że niderlandzki system podatkowy umożliwia odliczenie odsetek hipotecznych od dochodów z pracy zarobkowej, podczas gdy w świetle belgijskiego systemu podatkowego odsetki hipoteczne mogłyby być odliczone jedynie od przychodów z tytułu nieruchomości. W ten sposób, nawet jeżeli zainteresowany osiąga dochód z działalności zawodowej w Belgii, to jednak nie będzie mógł on odliczyć ujemnego przychodu wynikającego z odsetek hipotecznych.

74 Według tego rządu to nie samo stosowanie niderlandzkiego systemu ma niekorzystne konsekwencje podatkowe dla R.H.H. Renneberga, lecz okoliczność, iż belgijski system podatkowy w mniejszym stopniu umożliwia odliczenie odsetek hipotecznych niż system niderlandzki. Niemoliwość uzyskania przez R.H.H. Renneberga w Belgii uwzględnienia ujemnych przychodów z najmu jest konsekwencją przeniesienia przez niego miejsca zamieszkania do tego państwa członkowskiego, a nie wynikiem stosowania niderlandzkiego systemu podatkowego. Tymczasem w sytuacji, gdy ograniczenie swobód zagwarantowanych przez traktat wynika jedynie z rozbieżności istniejących pomiędzy krajowymi systemami prawnymi, nie jest ono zakazane przez prawo wspólnotowe.

75 W tym zakresie należy zauważyć, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym odmienne traktowanie nie wynika, w przeciwieństwie do tego, co twierdzi rząd niderlandzki, z samej tylko różnicy istniejącej pomiędzy krajowymi przepisami podatkowymi w niniejszej sprawie. W rzeczywistości bowiem, jeżeli przyjmiemy, że belgijski system podatku od dochodu jest taki, jakim przedstawia go ten rząd, to nawet jeżeli Królestwo Belgii zezwoliłoby na uwzględnienie strat, takich jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem od dochodu rezydentów, to podatnik znajdujący się w sytuacji takiej jak R.H.H. Renneberg, który osiąga wszystkie lub prawie wszystkie dochody w Niderlandach, w żadnym przypadku nie mógłby uzyskać takiej korzyści.

76 Należy ponadto odrzucić inny argument przedstawiony w tym zakresie przez rząd niderlandzki na rozprawie, a dotyczący zasadniczo niebezpieczeństwa podwójnego uwzględnienia strat dotyczących położonej w Belgii nieruchomości podatnika niebędącego rezydentem.

77 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, uregulowanie krajowe w dziedzinie podwójnego opodatkowania, w związku z art. 24 ust. 1 pkt 2 konwencji podatkowej zmierza do uniknięcia ziszczenia się takiego niebezpieczeństwa w odniesieniu do sytuacji podatników będących rezydentami, którzy ponieśli stratę z tytułu przychodów z najmu dotyczących nieruchomości położonych w Belgii, z którą można porównać sytuację podatnika niebędącego rezydentem, takiego jak R.H.H. Renneberg.

78 Po drugie, w przypadku wykonywania przez podatnika czynności na terytorium innego państwa członkowskiego niż państwo, w którym wykonuje on działalność zarobkową, państwo członkowskie może powoływać się na dyrektywę Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), w celu uzyskania od władz organów innego

państwa czonkowskiego wszelkich informacji, które mogłoby mu pozwolić na prawidłowe określenie podatków dochodowych lub wszelkich informacji, które uznaje za niezbędne w celu określenia dokładnej kwoty podatku dochodowego należnego od podatnika zgodnie ze znajdującymi zastosowanie przepisami (zob. podobnie wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. s. I-6817, pkt 42).

79 W związku z tym, tak jak to podniosła Komisja w trakcie rozprawy, odmienne traktowanie, takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które opiera się na miejscu zamieszkania, ma dyskryminacyjny charakter, ponieważ podczas gdy ujemne przychody z nieruchomości dotyczącej nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim są uwzględniane przez dane państwo członkowskie przy ustaleniu podstawy opodatkowania dochodu, w szczególności dochodu z działalności zawodowej, podatników pracujących i mieszkających w tym ostatnim państwie członkowskim, to jednak nie mogły one zostać uwzględnione w przypadku podatnika, który osiąga wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu z tytułu działalności zarobkowej w tym samym państwie członkowskim, jednakże w nim nie zamieszkuje.

80 Z powyższego wynika, że uregulowanie krajowe, takie jak sporne w postępowaniu krajowym, stanowi przeszkodę w swobodnym przepływie pracowników, zakazane co do zasady przez art. 39 WE.

81 Niemniej jednak należy zbadać, czy ograniczenie to może być uzasadnione. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem środek ograniczający podstawowe swobody zagwarantowane traktatem może być uzasadniony, jedynie gdy dotyczy on do osiągnięcia słuźszego, zgodnego z traktatem celu i jest uzasadniony nadrzędną racją interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest, aby taki środek zapewniał ponadto realizację wspomnianego celu i nie wykraczał poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C-109/04 Kranemann, Zb.Orz. s. I-2421, pkt 33, z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-40/05 Lyyski, Zb.Orz. s. I-99, pkt 38).

82 Tymczasem rzędy, które przedstawiły uwagi Trybunałowi, nie podały żadnego ewentualnego uzasadnienia ani tego nie zostało ono przewidziane przez sąd krajowy.

83 W związku z tym art. 39 WE sprzeciwia się temu, aby w sytuacji podatnika niebędącego rezydentem, takiego jak R.H.H. Renneberg, osiągał wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu w jednym państwie członkowskim, organ podatkowy tego państwa członkowskiego odmawiał uwzględnienia ujemnych przychodów z najmu dotyczących nieruchomości położonych w innym państwie członkowskim.

84 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 39 WE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, na którego podstawie obywatel wspólnotowy niebędący rezydentem państwa członkowskiego, w którym osiąga on wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu, nie może przy ustalaniu podstawy opodatkowania tych przychodów w owym państwie członkowskim uwzględniać negatywnych przychodów z najmu dotyczących domu, którego jest on właścicielem, wykorzystywanego jako mieszkanie i położonego w innym państwie członkowskim, podczas gdy rezydent pierwszego z wymienionych państw członkowskich może uwzględniać takie ujemne przychody w celu ustalenia podstawy opodatkowania swoich dochodów.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego w zakresie, w jakim dotyczy on art. 56 WE

85 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na przedstawione pytanie w zakresie, w jakim dotyczy ono przepisu art. 39 WE na stosowanie uregulowania podatkowego, takiego jak sporne w

postępowaniu przed sądem krajowym, nie ma potrzeby badania, czy przepisy traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału również sprzeciwiają się takiemu uregulowaniu.

W przedmiocie kosztów

86 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 39 WE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, na którego podstawie obywatel wspólnotowy niebędący rezydentem państwa członkowskiego, w którym osiąga on wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu, nie może przy ustalaniu podstawy opodatkowania tych przychodów w owym państwie członkowskim uwzględnić negatywnych przychodów z najmu dotyczących domu, którego jest on właścicielem, wykorzystywanego jako mieszkanie i położonego w innym państwie członkowskim, podczas gdy rezydent pierwszego z wymienionych państw członkowskich może uwzględnić takie ujemne przychody w celu ustalenia podstawy opodatkowania swoich dochodów.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.