

Vec C-527/06

R. H. H. Renneberg

proti

Staatssecretaris van Financiën

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden)

„Voľný pohyb pracovníkov – článok 39 ES – Daňová právna úprava – Dane z príjmov – Určenie základu dane – Štátny príslušník členského štátu, ktorý dostáva všetky alebo takmer všetky svoje zdaniteľné zdroje v tomto štáte – Bydlisko v inom členskom štáte“

Abstrakt rozsudku

1. *Voľný pohyb osôb – Pracovníci – Ustanovenia Zmluvy – Osobná pôsobnosť*

(článok 39 ES)

2. *Voľný pohyb osôb – Pracovníci – Rovnosť zaobchádzania – Odmena – Dane z príjmov*

(článok 39 ES)

1. Na situáciu štátneho príslušníka Spoločenstva, ktorý po presune svojho bydliska z prvého štátu, ktorého je štátnym príslušníkom, do druhého štátu vykonáva pracovnú činnosť v členskom štáte inom ako ten, v ktorom je jeho bydlisko, sa od uvedeného presunu vzťahuje článok 39 ES.

(pozri bod 37)

2. Článok 39 ES sa má vykladať tak, že mu odporuje taká vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej štátny príslušník Spoločenstva, nerezident členského štátu, v ktorom dostáva príjmy predstavujúce všetky alebo takmer všetky jeho zdaniteľného zdroje, nemôže na účely určenia základu dane z uvedených príjmov v tomto členskom štáte uplatniť záporné príjmy z budovy využíwanej na bývanie nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ktorej je vlastníkom, hoci rezident prvého členského štátu si môže uplatniť takéto záporné príjmy na určenie základu dane zo svojich príjmov.

Čo sa týka priamych daní, postavenie rezidentov a nerezidentov v určitom členskom štáte nie je vo všeobecnosti porovnateľné, pretože je objektívne rozdielne z hľadiska zdroja ich príjmu, ako aj z hľadiska osobnej schopnosti daňovníka platiť dane alebo zohľadnenia osobných a rodinných pomerov. V prípade daňového zvýhodnenia, ktoré sa nepriznáva nerezidentom, však možno rozdielne zaobchádzanie s týmito dvoma kategóriami daňovníkov považovať za diskrimináciu, ak neexistuje žiadny rozdiel v ich objektívnom postavení, ktorý by odôvodnil takéto rozdielne zaobchádzanie v tejto otázke. O takýto prípad ide najmä vtedy, keď daňovník nerezident nemá významný príjem v členskom štáte, v ktorom má bydlisko, a podstatná časť jeho zdaniteľných príjmov pochádza z pracovnej činnosti v členskom štáte zamestnania, takže členský štát bydliska mu nemôže poskytnúť výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie, a diskriminácia spočíva v skutočnosti, že táto situácia nie je zohľadnená ani v členskom štáte, kde má bydlisko, ani v členskom štáte, kde je zamestnaný.

Keďže osoba, hoci býva v členskom štáte, poberá podstatnú časť svojich zdaniteľných príjmov z pracovnej činnosti vykonávanej v inom členskom štáte bez toho, aby dostávala významný príjem v členskom štáte svojho bydliska, nachádza sa na úceli zohľadnenia svojej schopnosti platiť dane v situácii, ktorá je objektívne porovnateľná, vo vzťahu k členskému štátu jeho zamestnania, so situáciou rezidenta tohto posledného členského štátu vykonávajúceho v ňom takisto pracovnú činnosť. Keď členský štát zohľadňuje na určenie základu dane z príjmov, ktorú majú platiť daňovníci rezidenti, záporné príjmy z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, je takisto povinné, pokiaľ ide o rezidentov tohto posledného členského štátu, ktorí poberajú celý alebo takmer celý svoj zdaniteľný príjem v prvom členskom štáte a nemajú žiadny významný príjem vo svojom členskom štáte bydliska, zohľadniť tie isté záporné príjmy na tie isté účely, pričom v opačnom prípade by situácia týchto posledných uvedených daňovníkov nebola zohľadnená z tohto hľadiska v žiadnom z dvoch predmetných členských štátov.

Rozdielne zaobchádzanie nevyplýva z jednoduchého rozdielu medzi predmetnými vnútroštátnymi daňovými systémami členských štátov. Aj keby totiž členský štát bydliska umožňoval uvedené zohľadnenie strát na účely určenia základu dane z príjmov svojich rezidentov, daňovník, ktorý poberá celý alebo takmer celý svoj príjem v členskom štáte zamestnania, by aj tak nemohol využiť takú výhodu.

Pokiaľ ide o riziko dvojitého zohľadnenia strát týkajúcich sa nehnuteľnosti daňovníka nerezidenta, cieľom dotknutej vnútroštátnej právnej úpravy je vyhnúť sa tomu, aby došlo k takémuto riziku, pokiaľ ide o daňovníkov rezidentov, ktorým vzniknú straty na príjmoch z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte a ktorých situáciu možno porovnať so situáciou daňovníka nerezidenta, ktorý dostáva celý alebo takmer celý svoj príjem v dotknutom členskom štáte. Okrem toho tento členský štát môže v prípade, ak sa časť činnosti daňovníka uskutočňuje na území iného členského štátu, ako je členský štát, kde vykonáva svoju pracovnú činnosť, požiadať príslušné orgány druhého členského štátu o všetky informácie spôsobilé umožniť mu správne určiť daň z príjmu alebo všetky informácie, ktoré považuje za potrebné na stanovenie presnej výšky dane z príjmu daňovníka podľa právnej úpravy, ktorú uplatňuje.

V dôsledku toho takéto rozdielne zaobchádzanie, ktoré je založené na bydlisku, je diskriminačné, pretože hoci záporné príjmy z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte sú zohľadnené v dotknutom členskom štáte pri určení základu dane z príjmov, najmä z pracovnej činnosti, daňovníkov pracujúcich a bývajúcich v tomto poslednom uvedenom členskom štáte, nemôžu byť zohľadnené v prípade daňovníka, ktorý poberá celý alebo takmer celý svoj zdaniteľný príjem z pracovnej činnosti vykonávanej v tom istom členskom štáte, ale tam nebýva. Z uvedeného vyplýva, že takáto vnútroštátna právna úprava predstavuje prekážku voľného pohybu pracovníkov, ktorú v zásade zakazuje článok 39 ES.

(pozri body 59 – 62, 66, 71, 75, 77 – 80, 84 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 16. októbra 2008 (*)

„Voľný pohyb pracovníkov – článok 39 ES – Daňová právna úprava – Dane z príjmov – Určenie základu dane – Štátny príslušník členského štátu, ktorý dostáva všetky alebo takmer všetky svoje zdaniteľné zdroje v tomto štáte – Bydlisko v inom členskom štáte“

Vo veci C-527/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 22. decembra 2006 a doručený Súdnemu dvoru 27. decembra 2006, ktorý súvisí s konaním:

R. H. H. Renneberg

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas (spravodajca), sudcovia A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Lõhmus a P. Lindh,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. mája 2008,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- pán Renneberg osobne,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,
- švédska vláda, v zastúpení: K. Wistrand, splnomocnená zástupkyňa,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal, A. Weimar a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. júna 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 39 ES a 56 ES.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi pánom Rennebergom, holandským štátnym príslušníkom, a Staatssecretaris van Financiën (štátnym tajomníkom financií) týkajúceho sa toho, že daňový orgán odmietol zohľadniť straty z prenájmu nehnuteľnosti, ktorú pán Renneberg vlastní v Belgicku a v ktorej býva, na účely určenia základu dane z príjmov splatnej v Holandsku, kde dostáva celý svoj príjem z pracovnej činnosti.

Právny rámec

Právna úprava v dohodách

3 Dohoda medzi vládou Holandského kráľovstva a vládou Belgického kráľovstva o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmu a majetkovej dane a o úprave ďalších daňových otázok (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), podpísaná v Bruseli 19. októbra 1970 (*Tractatenblad* 1970, č. 192, ďalej len „daňová dohoda“), obsahuje článok 4 nazvaný „Daňové bydlisko“, ktorého odsek 1 stanovuje:

„V zmysle tohto dohovoru výraz ‚rezident jedného zo štátov‘ znamená akúkoľvek osobu, ktorá podľa právnej úpravy uvedeného štátu podlieha dani v tomto štáte z dôvodu svojho bydliska, pobytu, hlavného sídla alebo iného podobného kritéria;...“

4 Článok 6 ods. 1 daňovej dohody stanovuje:

„Príjmy z nehnuteľností podliehajú dani v štáte, kde sa nachádzajú.“

5 Článok 19 ods. 1 prvý pododsek tejto dohody znie takto:

„Odmeny, vrátane dôchodkov, vyplácané jedným zo štátov alebo jeho menším územným celkom buď priamo, alebo prostredníctvom nimi zriadených fondov fyzickej osobe na základe služieb poskytnutých tomuto štátu alebo menšiemu územnému celku, sú zdaniteľné iba v uvedenom štáte.“

6 Článok 24 ods. 1 body 1 a 2 daňovej dohody stanovuje:

„Pokiaľ ide o rezidentov Holandska, dvojitému zdaneniu sa zamedzí takto:

1° Holandské kráľovstvo [môže] pri zdaňovaní [svojich] rezidentov zahrnúť do základu dane čiastočne príjmov alebo majetku, ktoré sú v súlade s ustanoveniami tejto dohody zdaňované v Belgicku;

2° s výnimkou prípadu, keď sa uplatnia ustanovenia o kompenzácii strát uvedených vo vnútroštátnej právnej úprave s cieľom zamedzenia dvojitého zdanenia, Holandské kráľovstvo [prizná] zníženie sumy dane vypočítanej v súlade s [bodou] 1. Toto zníženie sa rovná čiastočne dane zodpovedajúcej pomeru, ktorý existuje medzi sumou príjmu alebo majetku zahrnutého do základu dane uvedeného v [bode 1 a zdaniteľného v Belgicku [najmä] podľa [článku 6] dohody a sumou celého príjmu alebo celého majetku predstavujúcou základ dane uvedený v [bode] 1.“

7 Článok 25 ods. 3 tej istej dohody s názvom „Nediskriminácia“ stanovuje:

„Fyzickým osobám nerezidentom v jednom zo štátov sa uznávajú v druhom štáte ich osobné zrážky, zníženie základu dane a zľavy, ktoré tento druhý štát poskytuje svojim vlastným rezidentom z dôvodu ich osobnej situácie alebo rodinných výdavkov.“

Vnútroštátna právna úprava

8 Zákon o dani z príjmu z roku 1964 (Wet op de inkomstenbelasting 1964) zo 16. decembra 1964 (*Staatsblad* 1964, č. 519), v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „WIB“), definuje v článku 1 „tuzemských“ daňovníkov (ďalej len „daňovníci rezidenti“) ako fyzické osoby s bydliskom v Holandsku na rozdiel od „zahraničných“ daňovníkov (ďalej len

„da?ovníci nerezidenti“), ktorými sú fyzické osoby, ktoré bez toho, aby mali bydlisko v tomto ?lenskom štáte, tam majú príjmy.

9 Da?ovníci rezidenti podliehajú dani, pokia? ide o celý ich príjem a da?ovníci nerezidenti iba vtedy, pokia? ide o ich príjmy pochádzajúce z Holandska.

10 Pokia? ide o da?ovníkov rezidentov, základ dane tvorí hrubý celosvetový príjem, znížený o odpo?ítateľné straty (?lánok 3 WIB). Do tohto príjmu patria najmä ?isté príjmy z pracovnej ?innosti a majetku (?lánok 4 ods. 1 písm. c) WIB] vrátane výhody spo?ívajúcej v bývaní vo vlastnom byte.

11 Pod?a ?lánku 42a ods. 1 WIB táto výhoda je vyjadrená paušálnou sumou a iné výhody, ako aj výdavky, ?archy a odpisy, ktoré nie sú úrokmi z dlhov a úverovými nákladmi alebo pravidelne sa opakujúcimi platbami na základe dedi?ného práva nájmu alebo dedi?ného práva stavby, sa nezoh?adnia.

12 Pod?a ?lánku 4 ods. 2 WIB, ak z výpo?tu ?istého príjmu vyplynie záporná suma, zníži sa hrubý zdaniteľný príjem o túto zápornú sumu.

13 Je nesporné, že spolupôsobenie týchto ustanovení vedie v prípade da?ovníka rezidenta k tomu, že platby úrokov z úveru, ktorý bol uzatvorený na ú?ely financovania bývania v súkromnom vlastníctve, znižujú v plnom rozsahu hrubý príjem, a tým aj zdaniteľný príjem, aj ke? úroky prekra?ujú výhodu spo?ívajúcu v tom, že da?ovník býva v byte, ktorého je vlastníkom.

14 Ako konštatoval vnútroštátny súd, ak má da?ovník rezident záporný príjem z nehnute?nosti nachádzajúcej sa v Belgicku, môže túto zápornú ?as? príjmu odpo?íta? od príjmu zdaniteľného v Holandsku, pri?om v neskoršom roku, v ktorom bude z tejto nehnute?nosti dosiahnutý kladný príjem sa zníženie na ú?ely zamedzenia dvojitého zdanenia tohto príjmu vypo?íta tak, že sa odpo?íta táto skoršia strata od uvedeného kladného príjmu na základe ?lánku 24 ods. 1 bodu 2 da?ovej dohody, v spojení s ?lánkom 3 ods. 4 nariadenia z roku 1989 o zamedzení dvojitého zdanenia (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989) z 21. decembra 1989 (*Staatsblad* 1989, ?. 594; ?alej len „nariadenie z roku 1989“).

Da?ový režim belgického rezidenta, ktorý dostáva príjmy z pracovnej ?innosti v Holandsku

15 Da?ový režim da?ovníka, ktorý dostáva príjmy z pracovnej ?innosti v Holandsku a má bydlisko v Belgicku, je upravený vo WIB a v da?ovej dohode.

16 Pod?a ?lánku 48 WIB sa da? vyberá, pokia? ide o da?ovníkov nerezidentov, z tuzemského zdaniteľného príjmu, teda hrubého tuzemského príjmu poberaného v priebehu kalendárneho roka.

17 Pod?a ?lánku 49 písm. c) WIB hrubý tuzemský príjem sa skladá najmä z celkového príjmu poberaného osobou, ktorá nemá bydlisko v Holandsku, ako ?istého príjmu z pracovnej ?innosti, ak ide o zamestnanie, ktoré je alebo bolo vykonávané v Holandsku, alebo aj z nehnute?ností nachádzajúcich sa v tomto ?lenskom štáte.

18 V zásade pod?a ?lánku 2 ods. 2 WIB sa holandský štátny príslušník nebývajúci v Holandsku, ktorý je zamestnaný u právnickej osoby spravujúcej sa verejným právom Holandska, považuje za rezidenta Holandska. Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) uvádza, že z jeho rozsudku z 12. marca 1980 (?°19180, BNB 1980/170) vyplýva, že pokia? ide o príjmy, ktoré da?ová dohoda pride?uje Belgickému krá?ovstvu, na ú?ely stanovenia miesta bydliska majú prednosť ustanovenia uvedenej dohody pred ?lánkom 2 ods. 2 WIB.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 19 Pán Renneberg presunul svoje bydlisko z Holandska do Belgicka v decembri 1993. Počas rokov 1996 a 1997 býval v Belgicku v byte v jeho vlastníctve, ktorý získal v roku 1993 a ktorý financoval pomocou hypotekárneho úveru od jednej holandskej banky.
- 20 Počas rokov 1996 a 1997 bol pán Renneberg zamestnaný vo verejnej službe v holandskej obci Maastricht. Počas týchto dvoch rokov dostával celý svoj príjem z pracovnej činnosti v Holandsku.
- 21 V Belgicku pán Renneberg podliehal dani z dôvodu svojho vlastného bývania, konkrétne dani z nehnuteľnosti (précompte immobilier). Je nesporné, že záporné príjmy plynúce pánovi Rennebergovi z jeho belgického bytu nemali dosah na sumu tejto dane.
- 22 V rámci zdanenia príjmov pána Renneberga Holandsku za daňové roky 1996 a 1997 tento pán požiadal o odpočítanie záporných príjmov z jeho belgického bývania. Táto žiadosť sa týkala rozdielu medzi nájomnou hodnotou bytu a zaplatenými hypotekárnymi úrokmi.
- 23 Holandský daňový orgán vydal v Holandsku daňové výmery za tieto roky na základe zdaniteľných príjmov 75 265 NLG a 78 600 NLG bez toho, aby pripustil ako odpočítateľnú položku od holandských príjmov pána Renneberga záporný príjem z jeho belgického bytu. Podľa daňového priznania pána Renneberga boli tieto záporné sumy vo výške až 8 165 NLG v roku 1996 a 8 195 NLG v roku 1997.
- 24 Námietky podané proti uvedeným daňovým výmerom boli rozhodnutiami zamietnuté.
- 25 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (odvolací súd 's-Hertogenbosch) zamietol odvolania, ktoré podal pán Renneberg proti týmto rozhodnutiam, dvoma rozsudkami z 31. októbra 2002 a pán Renneberg podal proti týmto rozsudkom kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden.
- 26 Z konštatovaní vnútroštátneho súdu vyplýva, že žalobca vo veci samej musí byť podľa článku 4 daňovej dohody považovaný za rezidenta Belgicka.
- 27 Z toho vyplýva, že v Holandsku pán Renneberg nie je považovaný za osobu podliehajúcu dani neobmedzene, ale sa na neho vzťahuje, pokiaľ ide o príjmy, ktorých zdanenie daňová dohoda prideľuje Belgickému kráľovstvu, režim uplatniteľný na daňovníkov nerezidentov. Preto príjmy, záporné alebo kladné, ktorých zdanenie prináleží Belgickému kráľovstvu podľa tejto dohody, nemajú vplyv na zdanenie týkajúce sa príjmov, kladných alebo záporných, ktoré sú v súlade s tou istou dohodou zdaniteľné v Holandsku.
- 28 Pán Renneberg sa v rámci kasačného opravného prostriedku odvolával na rozsudok Súdneho dvora zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225). Uviedol, že keďže vykonal svoje právo na voľný pohyb zaručený článkom 39 ES, musí mať možnosť čerpať v Holandsku výhody, ktoré sú tam poskytované daňovníkom rezidentom, pretože sa nachádza, pokiaľ ide o jeho zdaniteľné príjmy a miesto, kde ich poberá, v situácii porovnateľnej vo veľkej miere so situáciou uvedených daňovníkov.
- 29 Hoge Raad der Nederlanden uvádza, že daňová výhoda, o ktorú ide vo veci samej, sa nezakladá na osobnej a rodinnej situácii daňovníka, na rozdiel od výhod, o ktoré išlo vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Schumacker.
- 30 Tento súd uvádza, že na rozdiel od zohľadnenia osobnej a rodinnej situácie pri výbere

priamych daní podľa zásady progresivity, možnosť započítať v rámci toho istého daňového systému záporné príjmy z určitej kategórie príjmov a kladné príjmy z druhej kategórie príjmov nie je až tak všeobecným znakom výberu priamych daní, aby daňovník, ktorý podlieha daní v rôznych členských štátoch preto, že vykonával právo voľného pohybu zaradené Zmluvou ES, musel mať možnosť toto započítanie využiť v jednom z týchto štátov.

31 Keďže Hoge Raad der Nederlanden usúdil, že v spore vo veci samej sa vyskytujú určité ťažkosti týkajúce sa výkladu práva Spoločenstva, rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články 39 ES a 56 ES vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s jedným alebo obidvoma týmito článkami, aby bolo daňovníkovi, ktorého príjem z vlastného bytu, v ktorom býva v [členskom] štáte, v ktorom je rezidentom, je záporný a dosiahne celý svoj kladný príjem, teda príjem z pracovnej činnosti, v inom členskom štáte ako tom, v ktorom je rezidentom, znemožnené týmto iným členským štátom... odpovedať od svojho zdaniteľného príjmu z pracovnej činnosti záporný príjem, hoci [členský] štát zamestnania priznáva toto odpočítanie svojim rezidentom?“

32 Listom oznámeným 4. apríla 2008 Súdny dvor položil holandskej vláde dve písomné otázky týkajúce sa niektorých aspektov daňového práva uplatniteľného v Holandsku v prípade skutkových okolností vo veci samej, na ktoré táto vláda odpovedala listom podaným do kancelárie Súdného dvora 24. apríla 2008.

O prejudiciálnej otázke

33 Vnútroštátny súd sa v podstate svojou otázkou pýta, či sa článok 39 ES a/alebo článok 56 ES má vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s nimi taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej štátny príslušník Spoločenstva, nerezident členského štátu, v ktorom dostáva príjmy predstavujúce všetky alebo takmer všetky jeho zdaniteľné zdroje, nemôže na účely určenia základu dane z uvedených príjmov v tomto členskom štáte uplatniť záporné príjmy z budovy využíwanej na bývanie nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ktorej je vlastníkom, hoci rezident prvého členského štátu si môže uplatniť takéto záporné príjmy na určenie základu dane z jeho príjmov.

O prejudiciálnej otázke v rozsahu, v akom sa týka článku 39 ES

O uplatniteľnosti článku 39 ES

34 Najprv je potrebné uviesť, že nikto netvrdil, že na situáciu osoby, akou je pán Renneberg, by sa nevzťahoval voľný pohyb pracovníkov z dôvodu, že by zamestnanie pána Renneberga v obci Maastricht predstavovalo zamestnanie vo verejnej správe v zmysle článku 39 ods. 4 ES. Okrem toho spis neobsahuje žiadny údaj v tomto zmysle. Je potrebné v dôsledku toho vychádzať z predpokladu, že hospodárska činnosť, o ktorú ide vo veci samej, nepatrí medzi zamestnania, ktoré odsek 4 článku 39 ES vylučuje z pôsobnosti odsekov 1 až 3 tohto článku.

35 Podľa holandskej vlády, ako aj podľa písomných pripomienok Komisie Európskych spoločenstiev, pokiaľ ide o voľný pohyb pracovníkov, v predmetnom prípade ide o istú vnútroštátnu situáciu. Holandský štátny príslušník, ktorý naďalej vykonáva svoju hospodársku činnosť v Holandsku, potom ako sa presťahoval do Belgicka zo súkromných dôvodov, nemal postavenie migrujúceho pracovníka a nevyužil právo na voľný pohyb pracovníkov.

36 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že každý štátny príslušník Spoločenstva, ktorý bez ohľadu na miesto svojho bydliska a svoju štátnu príslušnosť vykonáva zárobkovú činnosť v inom členskom štáte ako štáte svojho bydliska, spadá do pôsobnosti článku 39 ES (pozri v tomto

zmysle najmä rozsudky z 21. februára 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Zb. s. I-1711, bod 31; z 18. júla 2007, Hartmann, C-212/05, Zb. s. I-6303, bod 17; ako aj Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, Zb. s. I-6705, bod 15; z 11. septembra 2007, Hendrix, C-287/05, Zb. s. I-6909, bod 46, a zo 17. januára 2008, Komisia/Nemecko, C-152/05, Zb. s. I-39, bod 20).

37 Z toho vyplýva, že na situáciu štátneho príslušníka Spoločenstva, akým je pán Renneberg, ktorý po presune svojho bydliska z prvého štátu do druhého štátu vykonáva pracovnú činnosť v členskom štáte inom ako ten, v ktorom je jeho bydlisko, sa od uvedeného presunu vzťahuje článok 39 ES.

38 Je potrebné v dôsledku toho preskúmať, či ako tvrdí žalobca vo veci samej a ako Komisia uviedla na pojednávaní, je v rozpore s článkom 39 ES v situácii, v akej je pán Renneberg, uplatnenie takej vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej.

O voľnom pohybe pracovníkov

– Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

39 Holandská vláda pre prípad, že by Súdny dvor rozhodol, že článok 39 ES sa uplatňuje na situáciu, o akú ide vo veci samej, rovnako ako švédsko vláda, tvrdí, že rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide v prípade pána Renneberga, oproti daňovníkovi rezidentovi, nie je v rozpore s článkom 39 ES, pretože vyplýva výlučne z rozdelenia právomoci zdanenia stanoveného daňovou dohodou.

40 Podľa holandskej vlády z dôvodu tohto rozdelenia prináleží výlučne Belgickému kráľovstvu, aby zohľadnilo záporné a kladné príjmy z belgického bytu pána Renneberga. Holandské kráľovstvo môže zdať len príjmy z jeho pracovnej činnosti a nie je oprávnené zahrnúť jeho príjmy z nehnuteľností do základu dane. Zmluva však nezaručuje občanovi Európskej únie, že presun jeho činnosti do členského štátu, ktorý je odlišný od toho, v ktorom mal dovtedy bydlisko, je neutrálny z daňového hľadiska.

41 Uvedená vláda z toho vyvodzuje, že rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide vo veci samej, sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné a nepredstavuje teda žiadnu diskrimináciu.

42 Na druhej strane Komisia v podstate tvrdí, že z hľadiska členského štátu zamestnania situácie rezidenta a nerezidenta, ktorí dostávajú celý alebo takmer celý zdaniteľný príjem v tom istom členskom štáte, sú porovnateľné. Podľa nej právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, stanovuje rozdielne zaobchádzanie medzi týmito dvoma kategóriami daňovníkov v závislosti od samotného miesta bydliska. Takéto rozdielne daňové zaobchádzanie predstavuje nepriamu diskrimináciu zakázanú článkom 39 ES, pretože v Holandsku záporné príjmy z bytu v Belgicku sú zohľadnené v prípade daňovníka rezidenta, ale nie v prípade daňovníka nerezidenta.

– Posúdenie Súdnym dvorom

43 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že cieľom ustanovení Zmluvy upravujúcich voľný pohyb osôb je uľahčiť štátnym príslušníkom Spoločenstva vykonávanie zárobkovej činnosti akejkoľvek povahy na území Európskeho spoločenstva, pričom je v rozpore s týmito ustanoveniami prijatie opatrení, ktoré by mohli znevýhodňovať týchto štátnych príslušníkov Spoločenstva, ak by chceli vykonávať hospodársku činnosť v inom členskom štáte (pozri najmä rozsudok z 13. novembra 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, Zb. s. I-13389, bod 24; a rozsudky Ritter-Coulais, už citovaný, bod 33; Lakebrink a Peters-Lakebrink, už citovaný, bod 17, ako aj Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 21).

44 Je možné vyvodiť z judikatúry pripomenutej v bodoch 36 a 43 tohto rozsudku, že výrok

uvedený v tomto poslednom uvedenom bode sa týka opatrení, ktoré by mohli znevýhodňovať štátnych príslušníkov Spoločenstva, ktorí vykonávajú pracovnú činnosť v inom členskom štáte, ako je členský štát ich bydliska, čo zahŕňa osobitne štátnych príslušníkov Spoločenstva žiadajúcich si naďalej vykonávať hospodársku činnosť v danom členskom štáte, potom ako presunuli svoje bydlisko do iného členského štátu.

45 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že na rozdiel od osôb pracujúcich a bývajúcich v Holandsku, pán Renneberg, pracujúci v Holandsku, ale bývajúci v Belgicku, nemá právo podľa holandskej právnej úpravy požadovať zohľadnenie záporných príjmov spojených s jeho nehnuteľnosťou nachádzajúcou sa v Belgicku na určenie základu dane jeho príjmov poberaných v Holandsku.

46 V dôsledku toho je podľa právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, zaobchádzanie vyhradené daňovníkom nerezidentom menej výhodné ako to, na ktoré majú právo daňovníci rezidenti.

47 Preto je potrebné skúmať, či ako uvádza holandská a švédka vláda, takéto rozdielne daňové zaobchádzanie týkajúce sa daňovníkov, ktorí nebývajú v predmetnom členskom štáte, nemôže byť v rozpore s článkom 39 ES, pretože vychádza z rozdelenia daňovej právomoci stanoveného dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia, akou je daňová dohoda.

48 Iste, podľa ustálenej judikatúry, ak neboli na úrovni Spoločenstva prijaté unifikované alebo harmonizačné opatrenia, je naďalej v právomoci členských štátov stanoviť kritériá na zdanenie príjmov a majetku, aby tak prípadne zmluvnou cestou zamedzili dvojitému zdaneniu. V tejto súvislosti členským štátom nič nebráni v tom, aby v rámci dvojstranných zmlúv s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu stanovili hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57; z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 93, a z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, bod 49).

49 V predmetnom prípade Holandské kráľovstvo a Belgické kráľovstvo tým, že prijali článok 6 a článok 19 ods. 1 daňovej dohody, použili slobodu stanoviť hraničné ukazovatele podľa vlastného výberu na účely stanovenia svojich príslušných daňových právomocí. Na základe článku 6 tejto dohody prináleží Belgickému kráľovstvu, aby zdanilo príjmy pochádzajúce z nehnuteľností nachádzajúcej sa na jeho území, kým podľa článku 19 ods. 1 uvedenej dohody sa mzda úradníka holandskej verejnej služby, akým je pán Renneberg, zdaťuje v Holandsku.

50 Toto rozdelenie daňovej právomoci však neumožňuje členským štátom uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudky Bouanich, už citovaný, bod 50; z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 54, a z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 24).

51 Totižto, pokiaľ ide o výkon daňovej právomoci takto rozdelenej v rámci bilaterálnych dohôd na zamedzenie dvojitého zdanenia, členské štáty sú povinné podriať sa pravidlám Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudky Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 58, a Bouanich, už citovaný, bod 50) a konkrétnejšie dodržiavať zásadu národného zaobchádzania, pokiaľ ide o štátnych príslušníkov iných členských štátov a ich vlastných štátnych príslušníkov, ktorí využívajú slobody zaručené Zmluvou (pozri rozsudok de Groot, už citovaný, bod 94).

52 V kontexte veci samej je potrebné konštatovať, že využitie zmluvnými stranami daňovej dohody ich slobody stanoviť hraničné ukazovatele na účely stanovenia svojich daňových právomocí však neznamená, že Holandské kráľovstvo by bolo zbavené akejkolvek právomoci

zohľadniť, na účely určenia základu dane z príjmov daovníka nerezidenta, ktorý podstatnú časť alebo celý svoj zdaniteľný príjem poberá v Holandsku, záporné príjmy z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Belgicku.

53 Je potrebné totiž konštatovať, že podobne, ako to urobil generálny advokát v bode 81 svojich návrhov, pokiaľ ide o daovníkov rezidentov, samotná skutočnosť, že poslední uvedení dostávajú príjmy z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na území Belgického kráľovstva, vo vzťahu ku ktorým tento flenský štát vykonáva svoju daňovú právomoc, nie je prekážkou toho, aby Holandské kráľovstvo zahrnulo takéto príjmy z nehnuteľností do základu dane z príjmu, ktorú majú zaplatiť uvedení daovníci.

54 Táto okolnosť, zdôraznená vnútroštátnym súdom, bola potom potvrdená holandskou vládou v jej odpovediach na písomné otázky položené Súdnym dvorom.

55 Konkrétnejšie, pokiaľ ide o kladné príjmy z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Belgicku, ktoré sú zahrnuté v základe dane, ktorá má byť zaplatená v Holandsku podľa článku 24 ods. 1 bodu 1 daňovej dohody, sa poskytuje zníženie dane, proporcionálne k časti, akú majú tieto príjmy na základe dane, v súlade s postupmi stanovenými v článku 24 ods. 1 bod 2 daňovej dohody, s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu.

56 Pokiaľ ide o záporné príjmy z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Belgicku, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a z odpovedí holandskej vlády na písomné otázky položené Súdnym dvorom vyplýva, že sú zohľadnené na určenie zdaniteľného príjmu daovníkov rezidentov a že v prípade, že vznikne kladný príjem zo zahraničia z tej istej nehnuteľnosti v priebehu posledného daňového roka, zníženie určené na zamedzenie dvojitému zdaneniu tohto kladného príjmu sa vypočíta tak, že sa odpočíta skorší záporný príjem od uvedeného kladného príjmu v súlade s článkom 3 ods. 4 nariadenia z roku 1989, ktorý patrí medzi ustanovenia o kompenzácii strát nachádzajúce sa v holandskej právnej úprave s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu, na ktoré odkazuje článok 24 ods. 1 bod 2 daňovej dohody.

57 Táto dohoda nebráni zohľadneniu záporných príjmov z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Belgicku pri výpočte dane z príjmov daovníka rezidenta, zdá sa preto, že na rozdiel od tvrdenia holandskej vlády, zamietnutie odpočítania voči daovníkovi, akým je pán Renneberg, nevyplýva z voľby vykonanej v tejto dohode s cieľom rozdeliť právomoc zdania príjmy z nehnuteľnosti v prípade daovníkov patriacich do pôsobnosti uvedenej dohody v flenskom štáte, na ktorého území sa nachádza predmetná nehnuteľnosť.

58 Zohľadnenie alebo zamietnutie zohľadnenia predmetných záporných príjmov závisí teda v skutočnosti od toho, či uvedení daovníci majú alebo nemajú postavenie rezidentov v Holandsku.

59 Čo sa týka priamych daní, Súdny dvor uznal vo veciach týkajúcich sa daní z príjmov fyzických osôb, že postavenie rezidentov a nerezidentov v určitom flenskom štáte nie je vo všeobecnosti porovnateľné, pretože je objektívne rozdielne z hľadiska zdroja ich príjmu, ako aj z hľadiska osobnej schopnosti daovníka platiť dane alebo zohľadnenia osobných a rodinných pomerov (rozsudok z 22. marca 2007, Talotta, C-383/05, Zb. s. I-2555, bod 19 a citovaná judikatúra).

60 Súdny dvor však uviedol, že v prípade daňového zvýhodnenia, ktoré sa nepriznáva nerezidentom, možno rozdielne zaobchádzanie s týmito dvoma kategóriami daovníkov považovať za diskrimináciu v zmysle Zmluvy, ak neexistuje žiadny rozdiel v ich objektívnom postavení, ktorý by odôvodnil rozdielne zaobchádzanie v tejto otázke medzi týmito dvoma kategóriami (rozsudok Talotta, už citovaný, bod 19 a citovaná judikatúra).

61 O takýto prípad ide najmä vtedy, keď daňovník nerezident nemá významný príjem v členskom štáte, v ktorom má bydlisko, a podstatná časť jeho zdaniteľných príjmov pochádza z pracovnej činnosti v členskom štáte zamestnania, takže členský štát bydliska mu nemôže poskytnúť výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie (pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 36, ako aj Lakebrink a Peters-Lakebrink, už citovaný, bod 30).

62 V takej situácii diskriminácia spočíva v skutočnosti, že osobná a rodinná situácia nerezidenta, ktorý poberá podstatnú časť svojich príjmov a takmer všetky svoje rodinné príjmy v členskom štáte, ktorý nie je štátom, kde má bydlisko, nie je zohľadnená ani v členskom štáte, kde má bydlisko, ani v členskom štáte, kde je zamestnaný (rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 38, ako aj Lakebrink a Peters-Lakebrink, už citovaný, bod 31).

63 V bode 34 už citovaného rozsudku Lakebrink a Peters-Lakebrink, Súdny dvor uviedol, že dosah judikatúry vyplývajúcej z už citovaného rozsudku Schumacker sa vzťahoval na všetky daňové výhody spojené so schopnosťou nerezidenta platiť dane, ktoré nie sú poskytované ani v členskom štáte bydliska, ani v členskom štáte zamestnania.

64 Táto judikatúra sa uplatňuje v situácii, akou je tá, o ktorú ide vo veci samej.

65 Totižto daňovník, akým je pán Renneberg, nemôže na účely určenia základu dane z príjmov z pracovnej činnosti, ktorú platí v Holandsku, požiadať o zohľadnenie strát na nájomnom z nehnuteľnosti, ktorej je vlastníkom v Belgicku, na rozdiel od daňovníka, ktorý má bydlisko a pracuje v Holandsku a ktorý, keď mu vzniknú straty na nájomnom buď z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Holandsku, v ktorej býva osobne, alebo z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Belgicku, v ktorej osobne trvalo nebýva, môže uplatniť tieto straty na účely určenia základu dane z príjmov v Holandsku.

66 Keďže osoba ako pán Renneberg, hoci býva v členskom štáte, poberá podstatnú časť svojich zdaniteľných príjmov z pracovnej činnosti vykonávanej v inom členskom štáte bez toho, aby dostával významný príjem v členskom štáte svojho bydliska, nachádza sa na účely zohľadnenia svojej schopnosti platiť dane v situácii, ktorá je objektívne porovnateľná, vo vzťahu k členskému štátu jeho zamestnania, so situáciou rezidenta tohto posledného členského štátu vykonávajúceho v ňom takisto pracovnú činnosť.

67 Zdá sa teda, že keďže takáto osoba nepodlieha v členskom štáte svojho bydliska dani fyzických osôb z príjmu z nehnuteľnosti, okrem dane z nehnuteľnosti (précompte immobilier) vyberanej vopred, nemá možnosť požiadať o zohľadnenie záporných príjmov spojených s jej nehnuteľnosťou nachádzajúcou sa v tomto členskom štáte a je v dôsledku toho zbavená akejkoľvek možnosti uplatnenia týchto záporných príjmov na určenie základu dane zo zdaniteľných príjmov v členskom štáte jej zamestnania.

68 Článok 39 ES vyžaduje teda v zásade, aby v situácii, akou je situácia pána Renneberga, záporné príjmy týkajúce sa bytu nachádzajúceho sa v členskom štáte bydliska boli zohľadnené daňovými orgánmi členského štátu zamestnania na účely určenia základu dane zo zdaniteľných príjmov v členskom štáte zamestnania.

69 Je potrebné v tejto súvislosti zdôrazniť, že ako uviedol generálny advokát v bode 84 svojich návrhov, rozšírenie zo strany Holandského kráľovstva, zaobchádzania vyhradeného daňovníkom rezidentom na situáciu daňovníka nerezidenta, akým je pán Renneberg, ktorý dostáva celý alebo takmer celý svoj zdaniteľný príjem v Holandsku, nenarúša práva Belgického kráľovstva z daňovej dohody a nestanovuje mu žiadnu novú povinnosť.

70 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že v bode 101 už citovaného rozsudku de Groot, Súdny dvor rozhodol, že mechanizmy použité s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu alebo vnútroštátne daňové systémy, ktorých dôsledkom je jeho vylúčenie alebo zmiernenie, však musia zabezpečiť daňovníkom dotknutých členských štátov, aby v konečnom dôsledku ich celá osobná a rodinná situácia bola riadne zohľadnená bez ohľadu na to, aký bude spôsob, ktorým dotknuté členské štáty rozdelili túto povinnosť medzi sebou, pretože inak by došlo k nerovnému zaobchádzaniu nezlučiteľnému s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe pracovníkov, ktoré by nevypĺyvalo vôbec z rozdielov existujúcich medzi vnútroštátnymi daňovými úpravami. Vzhľadom na výsledok už citovaného rozsudku Lakebrink a Peters-Lakebrink, pripomenutého v bode 63 tohto rozsudku, je potrebné tieto úvahy uplatniť takisto, pokiaľ ide o zohľadnenie celkovej schopnosti pracovníkov platiť dane.

71 V rozsahu, v akom, ako bolo uvedené v bode 56 tohto rozsudku, Holandské kráľovstvo zohľadňuje na určenie základu dane z príjmov, ktorú majú platiť daňovníci rezidenti, záporné príjmy z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Belgicku, je takisto povinné, pokiaľ ide o rezidentov tohto posledného členského štátu, ktorí poberajú celý alebo takmer celý svoj zdaniteľný príjem v Holandsku a nemajú žiadny významný príjem vo svojom členskom štáte bydliska, zohľadniť tie isté záporné príjmy na tie isté účely, pričom v opačnom prípade by situácia týchto posledných uvedených daňovníkov nebola zohľadnená z tohto hľadiska v žiadnom z dvoch predmetných členských štátov.

72 Je však potrebné skúmať tvrdenie uvádzané vládou Holandska, podľa ktorého záporné daňové dôsledky vyplývajúce pre pána Renneberga z nadobudnutia jeho bytu v Belgicku vyplývajú z rozdielnosti medzi vnútroštátnymi daňovými režimami dvoch dotknutých členských štátov.

73 Podľa tejto vlády tento rozdiel spočíva v tom, že holandská daňová úprava umožňuje odpočítať úroky hypotéky z príjmu z pracovnej činnosti, kým belgická právna úprava nestanovuje túto možnosť. Podľa belgického daňového práva totiž úroky z hypotéky nemôžu byť nikdy započítané oproti príjmom iným ako príjmom z nehnuteľností. Aj keby teda dotknutá osoba mala príjem z pracovnej činnosti v Belgicku, záporný zostatok úrokov z hypotéky nemôže byť odpočítaný od tohto príjmu.

74 Podľa uvedenej vlády nemá uplatnenie samotného holandského režimu nevýhodné daňové dôsledky pre pána Renneberga, ale tie spôsobuje skutočnosť, že belgická daňová úprava umožňuje odpočítať hypotekárne úroky v menšej miere ako holandský režim. Nemožnosť v prípade pána Renneberga, aby mu v Belgicku boli zohľadnené jeho záporné príjmy, je dôsledkom presunu jeho bydliska do tohto členského štátu a nie uplatnenia holandskej daňovej právnej úpravy. Ak teda obmedzenie slobôd zaručených Zmluvou vyplýva jednoducho z rozdielu medzi vnútroštátnymi daňovými úpravami, nemôže byť zakázané právom Spoločenstva.

75 V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide vo veci samej, nevypĺyva, na rozdiel od toho, čo tvrdí holandská vláda, z jednoduchého rozdielu medzi predmetnými vnútroštátnymi daňovými právnymi úpravami. Totižto za predpokladu, že belgický režim dane z príjmov by bol taký, ako uvádza táto vláda, aj keby Belgické kráľovstvo umožňovalo zohľadnenie takých strát, o aké ide vo veci samej, na účely určenia základu dane z príjmov svojich rezidentov, daňovník nachádzajúci sa v situácii, akou je situácia pána Renneberga, ktorý

poberá celý alebo takmer celý svoj príjem v Holandsku, by aj tak nemohol využiť takú výhodu.

76 Okrem toho je potrebné odmietnuť ďalšie tvrdenie uvádzané v tomto kontexte na pojednávaní zo strany holandskej vlády, ktoré je v podstate založené na riziku dvojitého zohľadnenia strát týkajúcich sa nehnuteľnosti daňovníka nerezidenta, ktorá sa nachádzala v Belgicku.

77 Totižto na jednej strane cieľom vnútroštátnej právnej úpravy v oblasti dvojitého zdanenia, chápanej v spojení s článkom 24 ods. 1 bodom 2 danej dohody je vyhnutie sa tomu, aby došlo k takémuto riziku, pokiaľ ide o daňovníkov rezidentov, ktorým vzniknú straty na príjmoch z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Belgicku a ktorých situáciu možno porovnať so situáciou daňovníka nerezidenta, akým je pán Renneberg.

78 Okrem toho nemecký štát sa môže odvolať na smernicu Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63) v prípade, ak sa časť príjmov daňovníka uskutočňuje na území iného členského štátu, ako je nemecký štát, kde vykonáva svoju pracovnú činnosť, na to, aby tento nemecký štát získal od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie spôsobilé umožniť mu správne určiť daň z príjmu alebo všetky informácie, ktoré považuje za potrebné na stanovenie presnej výšky dane z príjmu daňovníka podľa právnej úpravy, ktorú uplatňuje (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 42).

79 V dôsledku toho, ako Komisia uviedla na pojednávaní, také rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, ktoré je založené na bydlisku, je diskriminačné, pretože hoci záporné príjmy z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte sú zohľadnené v dotknutom členskom štáte pri určení základu dane z príjmov, najmä z pracovnej činnosti, daňovníkov pracujúcich a bývajúcich v tomto poslednom uvedenom členskom štáte, nemôžu byť zohľadnené v prípade daňovníka, ktorý poberá celý alebo takmer celý svoj zdaniteľný príjem z pracovnej činnosti vykonávanej v tom istom členskom štáte, ale tam nebýva.

80 Z uvedeného vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava sporná vo veci samej, predstavuje prekážku voľného pohybu pracovníkov, ktorú v zásade zakazuje článok 39 ES.

81 Treba však preskúmať, či je táto prekážka prípustná. Podľa judikatúry Súdneho dvora opatrenie obmedzujúce základné slobody zaradené Zmluvou možno považovať za prípustné iba vtedy, ak sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou a možno ho odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takomto prípade je však ešte potrebné, aby uplatňovanie uvedeného opatrenia bolo vhodné na zabezpečenie realizácie sledovaného cieľa a neprekračovalo to, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 17. marca 2005, Kranemann, C-109/04, Zb. s. I-2421, bod 33, a z 11. januára 2007, Lyyski, C-40/05, Zb. s. I-99, bod 38).

82 Ani vlády, ktoré predložili Súdnemu dvoru pripomienky, ani vnútroštátny súd však neuviedli žiadne prípadné odôvodnenie.

83 V dôsledku toho je v rozpore s článkom 39 ES, keď v situácii daňovníka nerezidenta, akým je pán Renneberg, ktorý dostáva celý alebo takmer celý svoj zdaniteľný príjem v členskom štáte, daňový orgán tohto členského štátu odmieta zohľadniť záporné príjmy z prenájmu týkajúce sa nehnuteľností nachádzajúcich sa v inom členskom štáte.

84 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je na položenú otázku potrebné odpovedať, že článok

39 ES sa má vykladať tak, že mu odporuje taká vnútroštátna právna úprava, akou je tá, o ktorú ide vo veci samej, podľa ktorej štátny príslušník Spoločenstva, nerezident členského štátu, v ktorom dostáva príjmy predstavujúce všetky alebo takmer všetky jeho zdaniteľného zdroje, nemôže na účely určenia základu dane z uvedených príjmov v tomto členskom štáte uplatniť záporné príjmy z budovy využíwanej na bývanie nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ktorej je vlastníkom, hoci rezident prvého členského štátu si môže uplatniť takéto záporné príjmy na určenie základu dane zo svojich príjmov.

O prejudiciálnej otázke v rozsahu, v akom sa týka článku 56 ES

85 Vzhľadom na odpoveď na položenú otázku týkajúcu sa dôsledkov článku 39 ES na uplatniteľnosť daneovej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, nie je potrebné skúmať, či je táto právna úprava takisto v rozpore s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu.

O trovách

86 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 39 ES sa má vykladať tak, že mu odporuje taká vnútroštátna právna úprava, akou je tá, o ktorú ide vo veci samej, podľa ktorej štátny príslušník Spoločenstva, nerezident členského štátu, v ktorom dostáva príjmy predstavujúce všetky alebo takmer všetky jeho zdaniteľného zdroje, nemôže na účely určenia základu dane z uvedených príjmov v tomto členskom štáte uplatniť záporné príjmy z budovy využíwanej na bývanie nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ktorej je vlastníkom, hoci rezident prvého členského štátu si môže uplatniť takéto záporné príjmy na určenie základu dane zo svojich príjmov.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.