

Zadeva C-527/06

R. H. H. Renneberg

proti

Staatssecretaris van Financiën

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden)

„Prosto gibanje delavcev – člen 39 ES – Davčna zakonodaja – Davek na dohodek – Določitev davčne osnove – Državljan države članice, ki vse ali skoraj vse obdavčljive prihodke prejema v tej državi članici – Stalno prebivališče v drugi državi članici“

Povzetek sodbe

1. *Prosto gibanje oseb – Delavci – Določbe Pogodbe – Osebno področje uporabe*

(člen 39 ES)

2. *Prosto gibanje oseb – Delavci – Enako obravnavanje – Prihodek – Davki na dohodek*

(člen 39 ES)

1. Za položaj državljana Skupnosti, ki je po prenosu stalnega prebivališča iz ene države članice, katere državljan je, v drugo državo še vedno zaposlen v drugi državi članici, kot je tista, v kateri ima stalno prebivališče, se po navedenem prenosu uporablja člen 39 ES.

(Glej točko 37.)

2. Člen 39 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero državljan Skupnosti, ki ni rezident države članice, v kateri prejema vse ali skoraj vse obdavčljive prihodke, pri določitvi osnove za obdavčitev teh prihodkov v tej državi članici ne sme uveljavljati izgube v zvezi s stanovanjsko zgradbo, ki je v njegovi lasti in v kateri prebiva ter ki je v drugi državi članici, pri čemer pa rezident prvonavedene države članice takšne negativne prihodke v zvezi z nepremičnino lahko uveljavlja pri določitvi osnove za obdavčitev svojih prihodkov.

Glede neposrednih davkov položaja rezidentov in nerezidentov v neki državi članici praviloma nista primerljiva, saj so med njimi objektivne razlike z vidika vira dohodka in vidika osebne zmožnosti plačila oziroma njihovega osebnega in družinskega položaja. Vendar je pri davčni ugodnosti, ki se ne priznava nerezidentom, različno obravnavanje med tema kategorijama davčnih zavezancev mogoče opredeliti kot diskriminacijo, če ne obstaja nikakršna objektivna razlika, ki bi glede tega upravičila različno obravnavanje. To še posebej velja, če davčni zavezanec nerezident ne prejema precejšnjega dela prihodka v državi članici stalnega prebivališča in prejema precejšen del obdavčljivega prihodka v državi članici zaposlitve, tako da mu država članica stalnega prebivališča ne more zagotoviti ugodnosti, ki bi izhajale iz upoštevanja njegovega osebnega ali družinskega položaja, zato dejstvo, da se ti ne upoštevajo niti v državi članici stalnega prebivališča niti v državi članici zaposlitve, pomeni diskriminacijo.

Ker oseba, ki sicer prebiva v državi članici, precejšen del obdavčljivih prihodkov prejema iz zaposlitve v drugi državi članici, ne da bi v državi članici stalnega prebivališča prejemala znatne

prihodke, je njen položaj glede na njeno državo članico zaposlitve pri upoštevanju davčne sposobnosti objektivno primerljiv s položajem rezidenta zadnje navedene države članice, v kateri je tudi zaposlen. Kadar država članica pri določitvi davčne osnove za davek na dohodek, ki so ga zavezani plačati davčni zavezanci rezidenti, upošteva izgubo v zvezi z nepremetninami, ki je v drugi državi članici, je prav tako zavezana, da tudi za rezidente te države, ki vse ali skoraj vse obdavčljive prihodke prejemajo v prvi državi članici in v državi članici svojega stalnega prebivališča ne prejemajo nobenih znatnih prihodkov, v ta namen upošteva to izgubo, saj sicer v tem pogledu položaj teh davčnih zavezancev ne bi bil upoštevan v nobeni od zadevnih držav članic.

Zadevno različno obravnavanje ne izhaja samo iz razlike med notranjima davčnima ureditvama držav članic. Tudi če bi država članica stalnega prebivališča dopuščala navedeno upoštevanje izgub pri določitvi osnove davka na dohodek rezidentov, davčni zavezanec, ki vse ali skoraj vse prihodke prejema v državi članici zaposlitve, namreč nikakor ne bi mogel imeti koristi od takšnih ugodnosti.

Kar zadeva tveganje dvakratnega upoštevanja izgub davčnega zavezanca nerezidenta v zvezi z nepremetninami, je namen zadevne nacionalne zakonodaje o dvojnem obdavčevanju preprečiti tako tveganje pri davčnih zavezancih rezidentih, ki imajo izgubo v zvezi z nepremetninami v drugi državi članici in katerih položaj se lahko primerja s položajem davčnih zavezancev nerezidentov, ki vse ali skoraj vse prihodke prejemajo v zadevni državi članici. Poleg tega lahko država članica, če davčni zavezanec del dejavnosti opravlja na ozemlju druge države članice, kot je ta, v kateri je zaposlen, pristojne organe druge države članice zaprosi za vse informacije, ki bi ji lahko omogočile, da pravilno ugotovi znesek davka na dohodek, ali vse informacije, za katere meni, da so potrebne za oceno natančnega zneska davka na dohodek, ki ga je zavezanec dolžan plačati na podlagi zakonodaje, ki se uporablja.

Zato takšna razlika v obravnavanju na podlagi stalnega prebivališča pomeni diskriminacijo, saj izgubo v zvezi z nepremetninami, ki je v drugi državi članici, zadevna država članica upošteva pri ugotavljanju davčne osnove dohodkov iz zaposlitve davčnih zavezancev, ki so v tej državi članici zaposleni in v njej prebivajo, medtem ko se ta pri davčnem zavezancu, ki vse ali skoraj vse obdavčljive dohodke iz zaposlitve prejema v tej državi članici, vendar v njej ne prebiva, ne upošteva. Iz tega je razvidno, da takšna nacionalna ureditev pomeni oviro za prosto gibanje delavcev, ki jo člen 39 ES na splošno prepoveduje.

(Glej točke od 59 do 62, 66, 71, 75, od 77 do 80, 84 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 16. oktobra 2008(*)

„Prosto gibanje delavcev – člen 39 ES – Davčna zakonodaja – Davek na dohodek – Določitev davčne osnove – Državljan države članice, ki vse ali skoraj vse obdavčljive prihodke prejema v tej državi članici – Stalno prebivališče v drugi državi članici“

V zadevi C-527/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 22. decembra 2006, ki je prispela na Sodišče 27. decembra 2006, v postopku

R. H. H. Renneberg

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas (poročevalec), predsednik senata, U. Løhmus, J. Klučka, A. Ó. Caoimh, sodniki, in P. Lindh, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. maja 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za M. Renneberga on sam,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in D. J. M. de Grave, zastopnika,
- za švedsko vlado K. Wistrand, zastopnica,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, A. Weimar in W. Roels, zastopniki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. junija 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 39 ES in 56 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med R. H. H. Rennebergom, nizozemskim državljanom, in Staatssecretaris van Financiën (državnim sekretarjem za finance), ker je finančna služba zavrnila upoštevanje izgube v zvezi z nepremičnino, ki jo ima R. H. H. Renneberg v Belgiji in v kateri prebiva, pri določanju osnove davka na dohodek, ki ga mora plačati Nizozemski, v kateri prejema vse svoje dohodke iz zaposlitve.

Pravni okvir

Pogodbeno pravo

3 V členu 4(1) konvencije med vlado Kraljevine Nizozemske in vlado Kraljevine Belgije, katere namen je izogibanje dvojnemu obdavčevanju na področju davkov na dohodek in premoženje ter reševanje nekaterih drugih vprašanj na področju davkov (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), podpisane v Bruslju 19. oktobra 1970 (*Tractatenblad* 1970, št. 192, v nadaljevanju: dvostranska davčna konvencija), naslovljenem „Davčni domicil“, je določeno:

„V smislu te konvencije izraz ‚rezident ene od držav‘ pomeni vsako osebo, ki je na podlagi zakonodaje navedene države davčni zavezanec v tej državi zaradi stalnega prebivališča, začasnega prebivališča, sedeža uprave ali katerega koli drugega podobnega merila [...]“

4 V členu 6(1) dvostranske davčne konvencije je navedeno:

„Prihodki od nepremičnin se obdavčijo v državi, v kateri so te nepremičnine.“

5 V členu 19(1) dvostranske davčne konvencije je določeno:

„Plače, vključno s pokojninami, ki jih ena od držav oziroma ena od njenih političnih podenot neposredno ali z odtegnitvijo iz sredstev, ki so jih ustvarile, izplača fizični osebi za storitve, opravljene za to državo ali to politično podenoto, se obdavčijo v navedeni državi [...]“

6 Člen 24(1)(1) in (2) dvostranske davčne konvencije določa:

„Nizozemski rezidenti se dvojnemu obdavčevanju izognejo na ta način:

1° [Kraljevina] Nizozemska pri obdavčitvi [svojih] rezidentov v davčno osnovo lahko vključi elemente prihodkov ali premoženja, ki so v skladu s to konvencijo obdavčljivi v Belgiji;

2° brez poseganja v uporabo določb o nadomestilu izgub v nacionalnih predpisih o izogibanju dvojnemu obdavčevanju [Kraljevina] Nizozemska odobri znižanje zneska davka, izražunega v skladu s [točko] 1. To znižanje je enako delu davka, ki ustreza razmerju med zneskom prihodka ali premoženja, ki se upošteva v davčni osnovi iz točke 1 in je v Belgiji obdavčljivo [med drugim] na podlagi [člena] 6 konvencije, ter zneskom skupnih prihodkov ali skupnega premoženja, ki predstavlja davčno osnovo iz [točke] 1.“

7 V členu 25(3) te konvencije, z naslovom „Prepoved diskriminacije“, je določeno:

„Fizične osebe, rezidenti ene od držav, so v drugi državi upravičene do osebnih olajšav, odbitkov in znižanj, ki jih ta druga država odobri svojim rezidentom zaradi njihovega položaja ali družinskih obveznosti.“

Nacionalna ureditev

8 V členu 1 nizozemskega zakona o davku na dohodek iz leta 1964 (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*) z dne 16. decembra 1964 (*Staatsblad* 1964, št. 519), v različici, ki se je uporabljala ob nastanku dejstev v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: WIB), so „nacionalni“ davčni zavezanci (v nadaljevanju: davčni zavezanci rezidenti) opredeljeni kot fizične osebe, ki prebivajo na Nizozemskem, v nasprotju s „tujimi“ davčnimi zavezanci (v nadaljevanju: davčni zavezanci nerezidenti), ki so fizične osebe, ki v tej državi niso, čeprav v njej nimajo stalnega prebivališča, vseeno prejemajo prihodke.

9 Davčni zavezanci rezidenti so na Nizozemskem zavezani plačilu davka na vse prihodke, medtem ko so davčni zavezanci nerezidenti zavezani plačilu davka samo za prihodke, ki so jih prejeli na Nizozemskem.

10 Davčno osnovo davčnih zavezancev rezidentov sestavlja svetovni bruto prihodek, zmanjšan

za izgube, ki jih je mogoče odšteti (člen 3 WIB). Bruto prihodek zajema tudi neto prihodke od dela in premoženja (člen 4(1)(c) WIB), med drugim ugodnost za davčnega zavezanca, da osebno prebiva v svojem stanovanju.

11 Na podlagi člena 42a(1) WIB je ta ugodnost določena kot pavšalni znesek brez upoštevanja drugih ugodnosti ali stroškov, obveznosti ali odpisov vrednosti, razen obresti na dolgove, stroškov finančnih posojil in rednih plačil iz naslova stvarne pravice dolgoročnega zakupa ali gradbene pravice.

12 Če je rezultat izračuna neto prihodkov negativen znesek, se ta negativni znesek v skladu s členom 4(2) WIB odšteje od obdavčljivega bruto prihodka.

13 Ni sporno, da uporaba vseh teh določb za davčnega zavezanca rezidenta pomeni, da se obresti na posojilo, najeto za financiranje osebnega stanovanja, v celoti odštejejo od bruto prihodka in zato od obdavčljivega prihodka, čeprav te obresti presegajo ugodnost tega davčnega zavezanca, da osebno prebiva v svojem stanovanju.

14 Kot ugotavlja predložitveno sodišče, če ima davčni zavezanec rezident izgubo v zvezi z nepremičnino, ki se nahaja v Belgiji, se ta negativni element prihodka lahko odšteje od obdavčljivega prihodka na Nizozemskem, ker se v prihodnjem davčnem letu, v katerem ima v zvezi s to nepremičnino pozitiven prihodek, odbitek zaradi izogibanja dvojnemu obdavčevanju tega prihodka izračuna tako, da se ta prej nastala izguba odšteje od pozitivnega prihodka na podlagi člena 24(1)(2) dvostranske davčne konvencije v zvezi s členom 3(4) odloka iz leta 1989 o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989) z dne 21. decembra 1989 (Staatsblad 1989, št. 594, v nadaljevanju: odlok iz leta 1989).

Davčni režim za belgijskega rezidenta, ki prejema dohodek iz zaposlitve na Nizozemskem

15 Davčni režim za davčnega zavezanca, ki prejema dohodek iz zaposlitve na Nizozemskem in prebiva v Belgiji, je določen z WIB in dvostransko davčno konvencijo.

16 V skladu s členom 48 WIB se davek davčnim zavezancem nerezidentom pobere od obdavčljivega nacionalnega prihodka, to je od bruto nacionalnega prihodka, pridobljenega v koledarskem letu.

17 V skladu s členom 49(c) WIB je bruto nacionalni prihodek med drugim sestavljen iz celotnega neto prihodka osebe, ki ne prebiva na Nizozemskem, iz naslova dela, če je to bilo ali bo izvršeno na Nizozemskem, ali iz nepremičnine, ki je v tej državi članici.

18 Načeloma se v skladu s členom 2(2) WIB za nizozemskega državljana, ki ne prebiva na Nizozemskem in je zaposlen pri nizozemski pravni osebi javnega prava, šteje, da prebiva na Nizozemskem. Le Hoge Raad der Nederlanden (nizozemsko vrhovno sodišče) pa pojasnjuje, da predvsem iz njegove sodbe z dne 12. marca 1980 (št. 19180, BNB 1980/170) izhaja, da se za prihodke, ki se na podlagi dvostranske davčne konvencije pripisujejo Kraljevini Belgiji, namesto določitve stalnega prebivališča na podlagi člena 2(2) WIB upoštevajo določbe navedene konvencije.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

19 R. H. H. Renneberg se je decembra 1993 iz Nizozemske preselil v Belgijo. V letih 1996 in 1997 je v Belgiji živel v svojem stanovanju, ki ga je kupil leta 1993 in financiral s hipotekarnim posojilom, ki ga je najel pri nizozemski banki.

20 V letih 1996 in 1997 je bil R. H. H. Renneberg zaposlen kot uradnik v nizozemski občini

Maastricht. V teh dveh letih je prejemal ves dohodek iz zaposlitve na Nizozemskem.

21 R. H. H. Renneberg je bil v Belgiji zavezan plačilu davka za svoje stanovanje, in sicer plačilu nepremičninskega davka. Ni sporno, da izguba R. H. H. Renneberga v zvezi z njegovo nepremičnino v Belgiji ni vplivala na višino tega davka.

22 Pri napovedi za odmero davka od prihodka na Nizozemskem za davčni leti 1996 in 1997 je R. H. H. Renneberg zaprosil za odbitek izgube v zvezi s svojim belgijskim stanovanjem. To zaprosilo za odbitek se je nanašalo na razliko med najemno vrednostjo stanovanja in plačanimi hipotekarnimi obrestmi.

23 Na Nizozemskem je nizozemska davčna uprava izdala davčni odločbi za ti leti za obdavčljivi dohodek v višini 75.265 NLG in 78.600 NLG, ne da bi priznala odbitek izgube v zvezi z belgijskim stanovanjem R. H. H. Renneberga od njegovih nizozemskih prihodkov. Glede na napoved dohodnine R. H. H. Renneberga sta negativna zneska znašala 8165 NLG za leto 1996 in 8195 NLG za leto 1997.

24 Ugovora zoper ti odločbi sta bila zavrnjena.

25 Le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v kraju Hertogenbosch) je s sodbama z dne 31. oktobra 2002 zavrnilo tožbi, ki ju je R. H. H. Renneberg vložil zoper ti odločbi, zato je ta vložil zahtevo za varstvo zakonitosti pri Hoge Raad der Nederlanden.

26 Iz ugotovitev predložitvenega sodišča izhaja, da tožeča stranka v postopku v glavni stvari v skladu s členom 4 dvostranske davčne konvencije velja za belgijskega rezidenta.

27 Iz tega sledi, da se na Nizozemskem R. H. H. Renneberg ne obravnava, kot da je neomejeno davčno zavezan, ampak zanj glede prihodkov, ki se na podlagi dvostranske davčne konvencije pripisujejo Kraljevini Belgiji, velja ureditev, ki se uporablja za davčne zavezance nerezidente. Zato negativni ali pozitivni prihodki, ki se v Kraljevini Belgiji obdavčujejo na podlagi te konvencije, ne vplivajo na obdavčitev pozitivnih ali negativnih prihodkov, ki so na podlagi iste konvencije obdavčljivi na Nizozemskem.

28 V zahtevi za varstvo zakonitosti se je R. H. H. Renneberg skliceval na sodbo Sodišča z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225). Trdi, da potem ko je izvršil svojo pravico do prostega gibanja, zagotovljeno s členom 39 ES, na Nizozemskem lahko zahteva ugodnosti, dane davčnim zavezancem rezidentom, saj je njegov položaj glede obdavčljivih prihodkov in kraja, v katerem jih je pridobil, v veliki meri primerljiv s položajem teh davčnih zavezancev.

29 Hoge Raad der Nederlanden navaja, da davčna ugodnost, ki je predmet postopka v glavni stvari, v nasprotju s tisto v zadevi, v kateri je bila izdana prej navedena sodba Schumacker, ne temelji na osebnih in družinskih okoliščinah davčnega zavezanca.

30 To sodišče meni, da v nasprotju z upoštevanjem osebnih in družinskih okoliščin pri neposredni obdavčitvi, na podlagi načela progresivnosti, možnost, da se v istem davčnem sistemu negativni prihodki iz določene kategorije prihodkov pripišejo pozitivnim prihodkom iz druge kategorije prihodkov, ni tako splošna značilnost neposredne obdavčitve, da bi davčni zavezanec, ki je zavezan plačilu davka v različnih državah članicah, ker izvaja pravico do prostega gibanja, določeno s Pogodbo ES, moral imeti možnost biti upravičen do tega v eni od teh držav članic.

31 Ob oceni, da se v okviru spora o glavni stvari porajajo določene težave pri razlagi prava Skupnosti, je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje

predložilo to vprašanje:

„Ali je treba ?lena 39 ES in 56 ES razlagati tako, da eden od teh ?lenov ali oba nasprotujeta temu, da dav?nemu zavezancu, ki ima v kon?ni fazi izgubo v zvezi s svojim stanovanjem, v katerem prebiva v državi [?lanici] prebivališ?a, in ki prejema vse pozitivne prihodke, in sicer dohodek iz zaposlitve, v drugi državi [?lanici in ne v državi, v kateri prebiva, druga država [?lanica (država [?lanica zaposlitve) ne dovoli, da od obdav?ljivega dohodka iz zaposlitve odšteje izgubo, ?eprav država [?lanica] zaposlitve dovoljuje ta odbitek svojim rezidentom?“

32 Z dopisom z dne 4. aprila 2008 je Sodiš?e nizozemski vladi postavilo pisni vprašanji, ki sta se nanašali na dolo?ene vidike dav?ne zakonodaje, veljavne na Nizozemskem ob nastanku dejstev v postopku v glavni stvari, na kateri je vlada odgovorila z dopisom, ki je bil v sodnem tajništvu Sodiš?a vložen 24. aprila 2008.

Vprašanje za predhodno odlo?anje

33 S tem vprašanjem predložitveno sodiš?e dejansko sprašuje, ali se ?len 39 ES in/ali ?len 56 ES lahko razlagata tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero državljan Skupnosti, ki ne prebiva v državi [?lanici, v kateri prejema vse ali skoraj vse obdav?ljive prihodke, pri dolo?anju osnove za odmero davka na te prihodke v tej državi [?lanici ne sme uveljavljati izgube iz naslova prihodkov v zvezi s svojim stanovanjem, ki je v drugi državi [?lanici, medtem ko rezident prvonavedene države [?lanice pri dolo?anju obdav?ljive osnove svojih prihodkov lahko uveljavlja tako izgubo.

Vprašanje za predhodno odlo?anje, kolikor se nanaša na ?len 39

Uporaba ?lena 39 ES

34 Najprej je treba ugotoviti, da ni bilo zatrjevano, da položaj osebe, kot je R. H. H. Renneberg, ne spada na podro?je uporabe prostega gibanja delavcev, saj zaposlitev te osebe, zaposlitev v državni upravi v smislu ?lena 39(4) ES. Poleg tega v spisu ni nobene take navedbe. Zato je treba izhajati iz premise, da gospodarska dejavnost iz postopka v glavni stvari ne predstavlja zaposlitve, ki bi bila v skladu s ?lenom 39(4) ES izvzeta s podro?ja uporabe odstavkov od 1 do 3 tega ?lena.

35 V skladu z navajanjem nizozemske vlade in tudi s pisnimi stališ?i Komisije Evropskih skupnosti glede prostega gibanja delavcev gre v tem primeru za povsem notranjo okoliš?ino. Nizozemski državljan, ki nadaljuje z opravljanjem svoje gospodarske dejavnosti na Nizozemskem, potem ko se je iz osebnih razlogov preselil v Belgijo, ni delavec migrant in ni izvrševal pravice do prostega gibanja delavcev.

36 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se za vse državljane Skupnosti, ne glede na njihovo stalno prebivališ?e in državljanstvo, ki so zaposleni v drugi državi, kot je tista, v kateri je njihovo prebivališ?e, uporablja ?len 39 Pogodbe ES (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Ritter?Coulais, C?152/03, ZOdl., str. I?1711, to?ka 31, in z dne 18. julija 2007 v zadevi Hartmann, C?212/05, ZOdl., str. I?6303, to?ka 17, kot tudi sodbe z dne 18. julija 2007 v zadevi Lakebrink in Peters?Lakebrink, C?182/06, ZOdl., str. I?6705, to?ka 15; z dne 11. septembra 2007 v zadevi Hendrix, C?287/05, ZOdl., str. I?6909, to?ka 46, in z dne 17. januarja 2008 v zadevi Komisija proti Nem?iji, C?152/05, ZOdl., str. I?39, to?ka 20).

37 Iz tega je razvidno, da se za položaj državljanu Skupnosti, kot je R. H. H. Renneberg, ki je po prenosu stalnega prebivališča iz ene države članice v drugo državo še vedno zaposlen v drugi državi članici, kot je tista, v kateri ima stalno prebivališče, po navedenem prenosu uporablja člen 39 ES.

38 Treba je ugotoviti, ali kot je trdila tožena stranka v postopku v glavni stvari in kot je navajala Komisija na obravnavi, člen 39 ES v primeru, kot je primer R. H. H. Renneberga, nasprotuje uporabi nacionalne ureditve, kot je ta v postopku v glavni stvari.

Prosto gibanje delavcev

– Stališča, predložena Sodišču

39 Nizozemska in švedska vlada ugotavljata, da če bi Sodišče odločilo, da se člen 39 ES uporablja za primere, kot je ta v postopku v glavni stvari, razlika v obravnavi R. H. H. Renneberga v primerjavi z davčnimi zavezanci rezidenti ni v nasprotju s členom 39 ES, ker je izključno posledica razdelitve pristojnosti obdavčevanja, določene v dvostranski davčni konvenciji.

40 V skladu s trditvami nizozemske vlade je zaradi te razdelitve izključno Kraljevina Belgija pristojna, da upošteva izgubo oz. pozitivne prihodke v zvezi s stanovanjem, ki ga ima R. H. H. Renneberg v Belgiji. Kraljevina Nizozemska bi lahko obdavčila samo njegove prihodke iz zaposlitve in naj ne bi imela pravice, da v obdavčljivo osnovo vključi njegove prihodke od nepremičnin. Sicer pa Pogodba ES državljanu Evropske unije ne zagotavlja, da prenos njegovih dejavnosti v drugo državo članico, kot je tista, v kateri je do takrat prebival, ne bo vplival na obdavčitev.

41 Navedena vlada navaja, da se razlika obravnava iz postopka v glavni stvari nanaša na okoliščine, ki objektivno niso primerljive, in zato ne predstavlja nikakršne diskriminacije.

42 Nasprotno pa Komisija v bistvu meni, da sta z vidika države članice zaposlitve položaja rezidenta in nerezidenta, ki prejemata vse ali skoraj vse obdavčljive prihodke v tej državi, primerljiva. Po njenem mnenju ureditev iz zadeve v glavni stvari določa razliko obravnavanje teh dveh kategorij davčnih zavezancev samo glede na kraj stalnega prebivališča. Tako razliko davčno obravnavanje pomeni posredno diskriminacijo, prepovedano s členom 39 ES, saj Nizozemska izgube v zvezi z nepremičnino upošteva pri davčnih zavezancih rezidentih, pri davčnih zavezancih nerezidentih pa jih ne upošteva.

– Presoja Sodišča

43 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da vse določbe Pogodbe ES o prostem gibanju oseb poskušajo državljanom Skupnosti olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na vsem ozemlju Skupnosti in nasprotujejo ukrepom, ki bi lahko te državljane postavili v slabši položaj, kadar bi želeli izvajati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice (glej zlasti sodbo z dne 13. novembra 2003 v zadevi Schilling in Fleck/Schilling, C-209/01, Recueil, str. I-13389, točka 24, ter zgoraj navedene sodbe Ritter/Coulais, točka 33; Lakebrink in Peters/Lakebrink, točka 17, ter Komisija proti Nemčiji, točka 21).

44 Iz ustaljene sodne prakse, navedene v točkah 36 in 43 te sodbe, se lahko izpelje, da se sodna praksa, navedena v prejšnji točki, nanaša na ukrepe, ki bi tiste državljane Skupnosti, ki so zaposleni v drugi državi članici, kot je tista, v kateri prebivajo, lahko postavljala v slabši položaj, kar zlasti zajema državljane Skupnosti, ki želijo opravljati gospodarsko dejavnost, potem ko so svoje stalno prebivališče prenesli v drugo državo članico.

45 Iz predložitvene odločbe izhaja, da R. H. H. Renneberg, ki je zaposlen na Nizozemskem in prebiva v Belgiji, v nasprotju z osebami, ki so zaposlene in prebivajo na Nizozemskem, v skladu z nizozemsko zakonodajo nima pravice zahtevati, naj se pri določitvi davčne osnove za njegove prihodke, prejete na Nizozemskem, upošteva izguba v zvezi z njegovo nepremetnino, ki je v Belgiji.

46 Zato je v skladu z ureditvijo, kot je ta v postopku v glavni stvari, obravnavanje davčnih zavezancev nerezidentov manj ugodno kot obravnavanje davčnih zavezancev rezidentov.

47 Torej je treba ugotoviti, ali kot navajata nizozemska in švedska vlada, takšno različno davčno obravnavanje davčnih zavezancev nerezidentov v zadevni državi članici ni v nasprotju s členom 39 ES, ker se opira na razdelitev pristojnosti obdavčevanja v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, kot je dvostranska davčna konvencija.

48 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da pri neobstoju ukrepov Skupnosti za poenotenje in usklajitev glede odprave dvojnega obdavčevanja države članice ostanejo pristojne za določitev meril za obdavčitev prihodkov in premoženja, da bi se izognile – tudi s konvencijami – dvojnemu obdavčevanju. V tem okviru lahko države članice z dvostranskimi konvencijami prosto določijo navezovalne okoliščine za porazdelitev davčne pristojnosti (glej zlasti sodbe z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57; z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot, C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 93, in z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich, C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 49).

49 V tem primeru sta Kraljevina Nizozemska in Kraljevina Belgija s sprejetjem členov 6 in 19(1) dvostranske davčne konvencije uporabili pravico določiti navezne okoliščine po svoji izbiri za določitev svojih davčnih pristojnosti. Na podlagi člena 6 te konvencije bodo prihodki od nepremetnine, ki je v Kraljevini Belgiji, obdavčeni na njenem ozemlju, medtem ko bodo v skladu s členom 19(1) navedene konvencije prejemki nizozemskega uradnika, kot je R. H. H. Renneberg, obdavčeni na Nizozemskem.

50 Vendar ta razdelitev davčne pristojnosti ne dovoljuje državam članicam, da uporabijo ukrepe, ki bi kršili prosto gibanje oziroma pretok, zagotovljeno s Pogodbo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Bouanich, točka 50, ter sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 54, in z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 24).

51 Pri izvrševanju davčnih pristojnosti, kot so razdeljene v dvostranskih davčnih konvencijah o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, so države članice namreč zavezane spoštovati pravila Skupnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Saint-Gobain ZN, točka 58, in Bouanich, točka 50) ter še posebej spoštovati načelo nacionalnega obravnavanja državljanov drugih držav članic in svojih državljanov, ki uporabljajo svoboščine, določene s Pogodbo ES (glej zgoraj navedeno sodbo de Groot, točka 94).

52 V kontekstu zadeve v postopku v glavni stvari je treba ugotoviti, da okoliščina, da pogodbeni stranki dvostranske davčne konvencije uporabljata svojo pravico za določitev naveznih okoliščin za določitev svojih davčnih pristojnosti, ne pomeni, da je Kraljevini Nizozemski odvzeta vsakršna

pristojnost, da pri doložitvi davčne osnove za davek na dohodek davčnega zavezanca nerezidenta, ki prejema bistveni del svojih obdavčljivih prihodkov ali vse svoje obdavčljive prihodke na Nizozemskem, upošteva izgube v zvezi z nepremičnino v Belgiji.

53 Treba je namreč potrditi, kar je ugotovil generalni pravobranilec v točki 81 sklepnih predlogov, da za davčne zavezanca rezidente le dejstvo, da prejemajo prihodke od nepremičnine, ki je v Kraljevini Belgiji, za katere ta država izvaja svojo davčno pristojnost, ne preprečuje Kraljevini Nizozemski, da take prihodke v zvezi z nepremičnino vključi v osnovo za davek, ki ga morajo plačati ti davčni zavezanci.

54 To okoliščino, ki jo je poudarilo predložitveno sodišče, je poleg tega nizozemska vlada potrdila v odgovorih na pisna vprašanja Sodišča.

55 Natančneje, v skladu s členom 24(1)(2) dvostranske davčne konvencije pri pozitivnih prihodkih v zvezi z nepremičnino v Belgiji, ki so v skladu s členom 24(1)(1) dvostranske davčne konvencije vključeni v osnovo za davek, ki ga je treba plačati na Nizozemskem, je zaradi izogibanja dvojnemu obdavčevanju mogoče sorazmerno znižanje davka, ki ustreza delu teh prihodkov v davčni osnovi.

56 Glede izgube v zvezi z nepremičnino, ki je v Belgiji, iz odločbe predložitvenega sodišča in odgovorov nizozemske vlade na pisna vprašanja Sodišča izhaja, da so upoštevani pri določitvi obdavčljivega prihodka davčnih zavezancev rezidentov, in v primeru pozitivnega prihodka iz tujine iz naslova te nepremičnine v naslednjem davčnem letu, pri izračunu zmanjšanja davka zaradi izogibanja dvojnemu obdavčevanju tega prihodka odšteti od teh pozitivnih prihodkov v skladu s členom 3(4) odloka iz leta 1989, ki je del predpisov o nadomestilu izgube, ki so vsebovani v nizozemski zakonodaji o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, na katero napotuje člen 24(1)(2) dvojne davčne konvencije.

57 Ker ta konvencija pri izračunu davka na prihodke davčnega zavezanca rezidenta ne nasprotuje upoštevanju izgube v zvezi z nepremičnino, ki je v Belgiji, v nasprotju s tezo nizozemske vlade zavrnitev odbitka, ki ga je zahteval davčni zavezanec, kot je R. H. H. Renneberg, s strani nizozemskih davčnih organov očitno ne izhaja iz možnosti, določene v tej konvenciji, da se pristojnost za obdavčitev prihodkov davčnih zavezancev od nepremičnin, ki spadajo na področje uporabe navedene konvencije, podeli državi članici, na ozemlju katere je nepremičnina.

58 Upoštevanje ali neupoštevanje zadevnih negativnih dohodkov je torej v resnici odvisno od tega, ali ti davčni zavezanci so ali niso rezidenti na Nizozemskem.

59 Sodišče je dejansko glede neposrednih davkov v zadevah v zvezi z obdavčitvijo dohodka fizičnih oseb ugotovilo, da položaja rezidentov in nerezidentov v neki državi praviloma nista primerljiva, saj so med njima objektivne razlike z vidika vira dohodka in vidika osebne zmožnosti plačila oziroma njihovega osebnega in družinskega položaja (sodba z dne 22. marca 2007 v zadevi Talotta, C-383/05, ZOdl., str. I-2555, točka 19 in navedena sodna praksa).

60 Sodišče je kljub temu pojasnilo, da je mogoče v primeru davčne ugodnosti, ki se ne priznava nerezidentom, različno obravnavanje med tema kategorijama davčnih zavezancev opredeliti kot diskriminacijo v smislu Pogodbe, če ne obstaja nikakršna objektivna razlika, ki bi upravičila različno obravnavanje teh kategorij (zgoraj navedena sodba Talotta, točka 19 in navedena sodna praksa).

61 To še posebej velja, če davčni zavezanec nerezident ne prejema precejšnjega dela prihodka v državi članici stalnega prebivališča in prejema precejšen del obdavčljivega prihodka v

državi članici zaposlitve, tako da mu država članica stalnega prebivališča ne more zagotoviti ugodnosti, ki bi izhajale iz upoštevanja njegovega osebnega ali družinskega položaja (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točka 36, ter Lakebrink in Peters-Lakebrink, točka 30).

62 V takem primeru pomeni diskriminacijo dejstvo, da se osebni in družinski položaj nerezidenta, ki v državi članici, ki ni država članica njegovega stalnega prebivališča, prejme precejšen del dohodka in skoraj vse družinske dohodke, ne upošteva niti v državi stalnega prebivališča niti v državi zaposlitve (zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točka 38, ter Lakebrink in Peters-Lakebrink, točka 31).

63 Sodišče je v točki 34 navedene sodbe Lakebrink in Peters-Lakebrink pojasnilo, da se sodna praksa iz prej navedene sodbe Schumacker nanaša na vse davčne ugodnosti v zvezi z davčno sposobnostjo nerezidenta, ki niso dane niti v državi članici stalnega prebivališča niti v državi članici zaposlitve.

64 Ta sodna praksa velja tudi v primeru, kot je ta, ki je predmet v postopku v glavni stvari.

65 Davčni zavezanec, kot je R. H. H. Renneberg, pri določanju osnove za davek na dohodek, ki ga je prejel na Nizozemskem, namreč ne sme zahtevati upoštevanja izgube v zvezi z nepremičnino v Belgiji, katere lastnik je, v nasprotju z davčnim zavezancem, ki prebiva in je zaposlen na Nizozemskem ter pri določanju osnove za davek od dohodka na Nizozemskem lahko uveljavlja izgubo v zvezi z nepremičnino, ki je na Nizozemskem in v kateri osebno prebiva, ali za nepremičnino, ki je v Belgiji in v kateri sam stalno ne prebiva.

66 Ker oseba, kot je R. H. H. Renneberg, ki sicer prebiva v državi članici, precejšen del svojih obdavčljivih prihodkov prejema iz zaposlitve v drugi državi članici, ne da bi v državi članici stalnega prebivališča prejemala znatne prihodke, je njen položaj glede na njeno državo članico zaposlitve, pri upoštevanju njene davčne sposobnosti, objektivno primerljiv s položajem rezidenta zadnjenavedene države članice, v kateri je tudi zaposlen.

67 Vendar pa se izkaže, da ta oseba, ki v državi članici svojega stalnega prebivališča ni zavezana plačati nobenega davka na prihodek od nepremičnin za fizične osebe, razen vnaprej odmerjenega davka na nepremičnine, ne more zahtevati upoštevanja izgube v zvezi s svojo nepremičnino, ki je v tej državi članici, in poleg tega te izgube ne more uveljavljati tudi pri določanju osnove svojih obdavčljivih prihodkov v državi članici zaposlitve.

68 Člen 39 ES torej na celoma zahteva, da v primeru, kot je primer R. H. H. Renneberga, davčni organi v državi članici zaposlitve pri določanju osnove obdavčljivih prihodkov v tej državi upoštevajo izgubo v zvezi z nepremičnino, ki je v državi članici stalnega prebivališča te osebe.

69 V tem okviru je treba zatrditi, da kot je poudaril že generalni pravobranilec v točki 84 sklepnih predlogov, dejstvo, da je Kraljevina Nizozemska obravnavanje, namenjeno davčnim zavezancem rezidentom, razširila na davčne zavezance nerezidente, ki kot R. H. H. Renneberg prejemajo vse ali skoraj vse svoje prihodke na Nizozemskem, ne ogroža pravic Kraljevine Belgije, ki izhajajo iz dvostranske davčne konvencije, in ji ne nalaga nobene nove obveznosti.

70 Poleg tega je treba spomniti, da je Sodišče v točki 101 zgoraj navedene sodbe Groot odločilo, da morajo mehanizmi, uporabljeni za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, ali nacionalni davčni sistemi, ki imajo za posledico izključitev ali ublažitev dvojnega obdavčevanja, davčnim zavezancem v državah članicah kljub temu zagotavljati, da bo njihov osebni ali družinski položaj v celoti primerno upoštevan, ne glede na to, kako so zadevne države članice to obveznost razdelile med seboj, saj bi v nasprotnem primeru prišlo do neenake obravnave, ki ni združljiva z določili Pogodbe o prostem gibanju delavcev, ki nikakor ne bi izhajala iz razlik med nacionalnimi davčnimi

predpisi. Glede na preudarke iz zgoraj navedene sodbe Lakebrink in Peters-Lakebrink, povzete v točki 63 te sodbe, velja ta presoja tudi pri upoštevanju univerzalne davčne sposobnosti delavca.

71 Ker Kraljevina Nizozemska, kot je bilo navedeno v točki 56 te sodbe, pri določanju davčne osnove za davek na dohodek, ki so ga zavezani plačati davčni zavezanci rezidenti, upošteva izgubo v zvezi z nepremičnino, ki je v Belgiji, je prav tako zavezana, da tudi za rezidente te države članice, ki vse ali skoraj vse svoje obdavčljive prihodke prejemajo na Nizozemskem in v državi članici svojega stalnega prebivališča ne prejemajo nobenih znatnih prihodkov, v ta namen upošteva to izgubo, saj v nasprotnem primeru v tem pogledu položaj teh davčnih zavezancev ne bi bil upoštevan v nobeni od zadevnih držav članic.

72 Kljub temu je treba obravnavati trditev nizozemske vlade, da so negativne davčne posledice, ki so R. H. H. Rennebergu nastale zaradi nakupa stanovanja v Belgiji, izhajale iz razlik med nacionalnimi davčnimi sistemi obeh zadevnih držav članic.

73 V skladu s trditvami te vlade ta razlika obstaja v tem, da nizozemsko davčno pravo dovoljuje odbitek hipotekarnih obresti od prihodka iz dela, medtem ko belgijsko davčno pravo te možnosti ne pozna. V skladu z belgijskim davčnim pravom se namreč hipotekarne obresti lahko odštejejo samo od prihodkov od nepremičnin. Tako prizadeti, tudi če bi prejel svoj dohodek iz zaposlitve v Belgiji, od tega ne bi mogel odšteti negativnega salda hipotekarnih obresti.

74 Kot trdi navedena vlada, neugodne davčne posledice za R. H. H. Renneberga ne izhajajo iz uporabe nizozemskega sistema, ampak iz dejstva, da belgijsko davčno pravo dovoljuje odbitek hipotekarnih obresti v manjši meri kot nizozemsko davčno pravo. Dejstvo, da R. H. H. Renneberg v Belgiji ni mogel doseči upoštevanja izgube v zvezi z nepremičnino, je posledica prenosa njegovega stalnega prebivališča v to državo, ne pa uporabe nizozemske davčne zakonodaje. Če pa je omejitev svoboščin, ki izhajajo iz Pogodbe ES, le posledica razlik, ki obstajajo med nacionalnimi sistemi, naj te pravo Skupnosti ne bi prepovedovalo.

75 V tem pogledu je treba ugotoviti, da različno obravnavanje, ki je predmet postopka v glavni stvari, v nasprotju s tem, kar trdi nizozemska vlada, ne izhaja samo iz razlike med nacionalnima davčnima zakonodajama. Tudi če bi bil belgijski sistem davka na dohodek v skladu s predstavitvijo nizozemske vlade in celo če bi Kraljevina Belgija dopuščala upoštevanje izgub, kot so tiste v postopku v glavni stvari, pri določanju osnove davka na dohodek rezidentov, davčni zavezanec, ki se znajde v položaju R. H. H. Renneberga in vse ali skoraj vse svoje prihodke prejema na Nizozemskem, namreč nikakor ne bi mogel imeti koristi od takšnih ugodnosti.

76 Nadalje je treba zavrniti drugo trditev, ki jo je nizozemska vlada v tej zvezi navedla na obravnavi in se v bistvu opira na tveganje dvojnega upoštevanja izgub davčnega zavezanca nerezidenta v zvezi z nepremičnino, ki je v Belgiji.

77 Prvič, namen nacionalne zakonodaje o dvojnem obdavčevanju v zvezi s členom 24(1)(2) dvojne davčne konvencije je preprečiti tako tveganje v primeru davčnih zavezancev rezidentov, ki imajo izgubo v zvezi z nepremičnino v Belgiji in katerih položaj se lahko primerja s položajem davčnih zavezancev nerezidentov, kot je R. H. H. Renneberg.

78 Drugič, država članica se lahko, če davčni zavezanec del dejavnosti opravlja na ozemlju druge države članice, kot je ta, v kateri je zaposlen, sklicuje na Direktivo Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15), da bi pridobila od pristojnih organov druge države članice vse informacije, ki bi ji lahko omogočile, da pravilno ugotovi znesek davka na prihodek, ali vse informacije, za katere meni, da so potrebne za oceno natančnega zneska davka na prihodek, ki ga je zavezanec dolžan plačati na podlagi zakonodaje, ki se uporablja (glej v tem smislu sodbo z dne

26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 42).

79 Posledično, kot je trdila Komisija na obravnavi, razlika v obravnavanju, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi stalnega prebivališča pomeni diskriminacijo, saj se izguba v zvezi z nepremičnino, ki jo v drugi državi članici zadevna država članica upošteva pri ugotavljanju davčne osnove dohodkov iz zaposlitve davčnih zavezancev, ki so v tej državi članici zaposleni in v njej prebivajo, medtem ko se ta v primeru davčnega zavezanca, ki vse ali skoraj vse svoje obdavčljive dohodke iz zaposlitve prejema v tej državi članici, vendar v njej ne prebiva, ne upošteva.

80 Iz tega je razvidno, da nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni oviro za prosto gibanje delavcev, ki jo člen 39 ES natančno prepoveduje.

81 V vsakem primeru je treba preizkusiti, ali je ta ovira lahko dovoljena. V skladu s sodno prakso Sodišča je lahko ukrep, s katerim se omejijo s Pogodbo zagotovljene temeljne svoboščine, lahko dovoljen, če se z njim zasleduje legitimni cilj in če bi bil upravičen z višjimi razlogi v javnem interesu. V takem primeru pa mora biti uporaba takega ukrepa poleg tega primerna za zagotovitev uresnitve zadevnega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno, da se ta cilj doseže (v tem smislu glej zlasti sodbi z dne 17. marca 2005 v zadevi Kranemann, C-109/04, ZOdl., str. I-2421, točka 33, in z dne 11. januarja 2007 v zadevi Lyyski, C-40/05, ZOdl., str. I-99, točka 38).

82 Vendar se na tako morebitno utemeljitev nista sklicevali niti vladi, ki sta Sodišču predložili svoja stališča, niti je ni predvidevalo predložitveno sodišče.

83 Člen 39 ES zato nasprotuje temu, da davčni organi države članice v primeru davčnega zavezanca nerezidenta, kot je R. H. H. Renneberg, ki vse ali skoraj vse svoje obdavčljive prihodke prejema v tej državi članici, zavrnejo upoštevanje izgube v zvezi z nepremičnino, ki je v drugi državi članici.

84 Ob upoštevanju prejšnjih ugotovitev je na postavljeno vprašanje treba odgovoriti, da je člen 39 ES treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero državljani Skupnosti, ki ni rezident države članice, v kateri prejema vse ali skoraj vse obdavčljive prihodke, pri določanju osnove za obdavčitev teh prihodkov v tej državi članici ne sme uveljavljati izgube v zvezi s stanovanjsko zgradbo, ki je v njegovi lasti in v kateri prebiva ter ki se nahaja v drugi državi članici, pri čemer pa rezident prvonavedene države članice takšne negativne prihodke iz naslova najemnine lahko uveljavlja pri določanju osnove za obdavčitev svojih prihodkov.

Vprašanje za predhodno odločanje, kolikor se nanaša na člen 56 ES

85 Glede na odgovor na postavljeno vprašanje o vplivu člena 39 ES na uporabo davčne zakonodaje, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ni treba preučiti, ali določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala prav tako nasprotujejo taki ureditvi.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 39 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero državljani Skupnosti, ki ni rezident države članice, v kateri prejema vse ali skoraj vse obdavčljive prihodke, pri določanju osnove za obdavčitev teh prihodkov v tej državi članici ne sme uveljavljati izgube v zvezi s stanovanjsko zgradbo, ki je v njegovi lasti in v kateri prebiva ter ki se nahaja v drugi državi članici, pri čemer pa

rezident prvonavedene države ?lanice takšne negativne prihodke v zvezi z nepremi?nino lahko uveljavlja pri dolo?anju osnove za obdav?itev svojih prihodkov.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemš?ina.