

V?c C-527/06

R. H. H. Renneberg

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Volný pohyb pracovník? – ?lánek 39 ES – Da?ové právní p?edpisy – Da? z p?íjm? – Stanovení základu dan? – P?íslušník ?lenského státu, který v tomto stát? pobírá všechny nebo téměř všechny své zdanitelné p?íjmy – Bydlišt? v jiném ?lenském stát?“

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Pracovníci – Ustanovení Smlouvy – Osobní p?sobnost*

(?lánek 39 ES)

2. *Volný pohyb osob – Pracovníci – Rovné zacházení – Odm?ny – Da? z p?íjmu*

(?lánek 39 ES)

1. Na situaci p?íslušníka ?lenského státu Spole?enství, který po p?emíst?ní svého bydlišt? z jednoho ?lenského státu, jehož je p?íslušníkem, do jiného státu vykonává závislou výd?le?nou ?innost v jiném ?lenském stát?, než je stát jeho bydlišt?, se od zmín?ného p?emíst?ní bydlišt? vztahuje ?lánek 39 ES.

(viz bod 37)

2. ?lánek 39 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, podle níž p?íslušník ?lenského státu Spole?enství, který není rezidentem ?lenského státu, kde dosahuje p?íjm?, jež p?edstavují jeho všechny nebo téměř všechny zdanitelné p?íjmy, nem?že za ú?elem ur?ení zdanitelného základu uvedených p?íjm? v témže ?lenském stát? uplatnit ztrátové p?íjmy z domu užívaného k bydlení, který se nachází v jiném ?lenském stát? a jehož je vlastníkem, zatímco rezident prvn? zmi?ovaného ?lenského státu takovéto ztrátové výnosy za ú?elem ur?ení zdanitelného základu svých p?íjm? uplatnit m?že.

Pokud jde o p?ímé zdan?ní, nejsou situace rezident? a nerezident? v daném ?lenském stát? zpravidla srovnatelné, protože vykazují objektivní rozdíly jak z hlediska zdroje p?íjm?, tak z hlediska osobní da?ové schopnosti poplatníka nebo jeho osobní a rodinné situace. V p?ípad? da?ového zvýhodn?ní, na které nemají nárok nerezidenti, m?že být nicmén? rozdílné zacházení mezi t?mito dv?ma kategoriemi da?ových poplatník? kvalifikováno jako diskriminace, jestliže neexistuje žádný rozdíl v objektivní situaci, který by v uvedeném ohledu mohl od?vod?ovat takovéto rozdílné zacházení. Tak je tomu zejména v p?ípad?, kdy poplatník nerezident nepobírá významn?jší p?íjem v ?lenském stát?, kde má bydlišt?, a získává hlavní ?ást svých zdanitelných p?íjm? v ?lenském stát?, kde pracuje, takže ?lenský stát, kde má bydlišt?, mu nem?že p?iznat zvýhodn?ní vyplývající ze zohledn?ní jeho osobní a rodinné situace, p?i?emž tak diskriminace spo?ívá ve skute?nosti, že tato situace není zohledn?na ani v ?lenském stát?, kde má bydlišt?, ani v ?lenském stát?, kde pracuje.

Jelikož osoba, t?ebaže bydlí v jiném ?lenském stát?, pobírá hlavní ?ást svých zdanitelných p?íjm? ze závislé ?innosti vykonávané v jiném ?lenském stát?, aniž by vykazovala významn?jší p?íjem v ?lenském stát?, kde má bydlišt?, se pro ú?ely zohledn?ní své da?ové schopnosti nachází v situaci objektivn? srovnatelné, ve vztahu k ?lenskému státu, kde je zam?stnána, se situací rezidenta tohoto posledn? zmín?ného ?lenského státu, který v tomto stát? rovn?ž vykonává závislou výd?le?nou ?innost. Jelikož ?lenský stát zohled?uje pro vym?zení základu dan? z p?íjm? dlužné da?ovými poplatníky rezidenty záporné výnosy ohledn? nemovitostí, které se nacházejí v jiném ?lenském stát?, je rovn?ž povinen v p?ípad? rezident? tohoto posledn? jmenovaného státu, kte?í docilují všech nebo tém?? všech zdanitelných p?íjm? v prvním ?lenském stát? a nepobírají žádný významný p?íjem v ?lenském stát?, kde bydlí, zohlednit za týmž ú?elem tytéž záporné výnosy, nebo? v opa?ném p?ípad? by v tomto ohledu nebyla vzata na z?etel situace t?chto poplatník? v žádném z obou dot?ených ?lenských stát?.

Rozdíl v zacházení, o který se jedná, nevyplyvá toliko z rozdílu mezi vnitrostátními da?ovými systémy daných ?lenských stát?. I v p?ípad?, že by ?lenský stát bydlišt? umož?oval uvedené zohledn?ní ztrát za ú?elem vym?zení základu dan? z p?íjm? svých rezident?, by totiž poplatník, který pobírá všechny nebo tém?? všechny své p?íjmy v ?lenském stát?, kde je zam?stnán, každopádn? nebyl schopen takové výhody využít.

Co se tý?e nebezpe?í dvojího zohledn?ní ztrát utrp?ných ohledn? nemovitosti poplatníka nerezidenta, má dot?ená vnitrostátní úprava za cíl zamezit vzniku takovéhoto nebezpe?í ohledn? da?ových poplatník? rezident?, kte?í utrpí ztráty p?íjm? z nemovitosti nacházející se v jiném ?lenském stát?, jejichž situaci je možno srovnávat se situací poplatníka nerezidenta, který pobírá všechny nebo tém?? všechny své p?íjmy v daném ?lenském stát?. Krom toho m?že tento ?lenský stát za p?edpokladu, že je ?ást operací da?ového poplatníka uskute?n?na na území jiného ?lenského státu, než je ten, kde vykonává svou závislou výd?le?nou ?innost, vyžádat od p?íslušných orgán? tohoto jiného ?lenského státu veškeré informace, které mu mohou umožnit správn? ur?it da? z p?íjm?, nebo veškeré informace, které považuje za nezbytné pro posouzení p?esné ?ástky dan? z p?íjm? dlužné osobou povinnou k dani v závislosti na právních p?edpisech, které uplat?uje.

Takový rozdíl v zacházení, který je založen na míst? bydlišt?, vykazuje v d?sledku toho diskrimina?ní charakter, nebo? zatímco záporné výnosy z nemovitosti, která se nachází v jiném ?lenském stát?, jsou dot?eným ?lenským státem zohledn?ny pro stanovení zdanitelného základu p?íjm?, konkrétn? p?íjm? z profesní ?innosti, poplatník? pracujících a bydlících v tomto posledn? uvedeném ?lenském stát?, nemohou být zohledn?ny v p?ípad? poplatníka, který dociluje všech nebo tém?? všech svých zdanitelných p?íjm? závislou výd?le?nou ?inností vykonávanou v témže ?lenském stát?, ale v tomto stát? nemá bydlišt?. Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní

úprava je p?ekážkou volného pohybu pracovník? v zásad? zakázanou ?lánkem 39 ES.

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

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

16. ?íjna 2008(*)

„Volný pohyb pracovník? – ?lánek 39 ES – Da?ové právní p?edpisy – Da? z p?íjm? – Stanovení základu dan? – P?íslušník ?lenského státu, který v tomto stát? pobírá všechny nebo tém?? všechny své zdanitelné p?íjmy – Bydlišt? v jiném ?lenském stát?“

Ve v?ci C?527/06,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 22. prosince 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 27. prosince 2006, v ?ízení

R. H. H. Renneberg

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODNÍ DV?R (t?etí senát),

ve složení A. Rosas (zpravodaj), p?edseda senátu, U. L?hmus, J. Klu?ka, A. Ó Caoimh a P. Lindh, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kancelá?e: M. Ferreira, vrchní rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 22. kv?tna 2008,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za R. H. H. Renneberga jím samým,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a M. de Gravem, jako zmocn?nci,
- za švédskou vládu K. Wistrand, jako zmocn?nkyní,
- za Komisi Evropských spole?enství R. Lyalem, A. Weimarem a W. Roelsem, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. ?ervna 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 39 ES a 56 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi nizozemským státním příslušníkem R. H. H. Rennebergem a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro záležitosti financí) ohledně odmítnutí daňové správy zohlednit ztráty z pronájmu nemovitosti, kterou R. H. H. Renneberg vlastní v Belgii a v níž bydlí, za účelem vyměnění základu daně z příjmu, ke které je povinen v Nizozemsku, kde pobírá všechny své příjmy z profesní činnosti.

Právní rámec

Smluvní právo

3 Smlouva mezi vládou Nizozemského království a vládou Belgického království o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku a o úpravě některých dalších daňových otázek (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), podepsaná v Bruselu dne 19. října 1970 (*Tractatenblad* 1970, č. 192, dále jen „daňová smlouva“), obsahuje článek 4 nazvaný „Daňová rezidence“, jehož první odstavec stanoví:

„Ve smyslu této smlouvy označuje výraz ‚rezident jednoho ze států‘ každou osobu, která podle právních předpisů uvedeného státu podléhá dani v tomto státě z důvodu svého bydliště, místa pobytu, sídla vedení nebo jakéhokoli kritéria obdobné povahy; [...]“

4 Článek 6 odst. 1 daňové smlouvy stanoví:

„Příjmy z nemovitostí se zdaňují ve státě, ve kterém se nemovitosti nacházejí.“

5 Článek 19 odst. 1 této smlouvy zní:

„Odměny, včetně důchodů, vyplácené jedním ze států nebo jednou z jeho nižších politických jednotek, a to buď přímo, nebo z jimi zřízených fondů, fyzické osobě z titulu služeb poskytnutých tomuto státu nebo této nižší politické jednotce, jsou zdanitelné v tomto státě.“

6 Článek 24 odst. 1 bod 1 daňové smlouvy stanoví:

„Pokud jde o rezidenty Nizozemska, dvojímu zdanění se zamezí takto:

1. [Nizozemské království] je oprávněno při zdanění [svých] rezidentů zahrnout do základu daně složky příjmů nebo majetku, které jsou v souladu s touto smlouvou zdanitelné v Belgii;
2. S výhradou použití ustanovení o náhradě ztrát uvedených ve vnitrostátní právní úpravě o zamezení dvojího zdanění [přiznává] [Nizozemské království] snížení částky daně vypočítané podle [bodu] 1. Toto snížení se rovná zlomku daně odpovídajícímu vztahu, který existuje mezi výší příjmu nebo majetku zahrnutou v základu daně uvedeném v bodě 1 a zdanitelnou v Belgii, zejména podle článku 6 této smlouvy, a výší celkového příjmu nebo celkového majetku představující základ daně uvedený v [bodě] 1“.

7 Článek 25 odst. 3 téže smlouvy nazvaný „Zákaz diskriminace“ stanoví:

„Fyzické osoby s bydlištěm v jednom ze států mají ve druhém státu nárok na osobní odpočty, snížení základu daně a slevy na dani, které tento druhý stát přiznává vlastním rezidentům na základě jejich situace nebo jejich rodinných závazků.“

Vnitrostátní právní úprava

8 Zákon z roku 1964 o dani z příjmu (Wet op de Inkomstenbelasting) ze dne 16. prosince 1964 (Staatsblad 1964, ? 519), ve znění platném v době skutkového stavu v převodním řízení (dále jen „WIB“), definuje v ?lánku 1 „tuzemské“ daňové poplatníky (dále jen „daňoví poplatníci rezidenti“) jako fyzické osoby s bydlištěm v Nizozemsku, na rozdíl od „zahraničních“ daňových poplatníků (dále jen „daňoví poplatníci nerezidenti“), jimiž jsou fyzické osoby, které sice pobírají příjmy v tomto ?lenském státu, ale nemají tam bydliště.

9 Daňoví poplatníci rezidenti podléhají dani ze všech svých příjmů a daňoví poplatníci nerezidenti pouze z příjmů, které pobírají v Nizozemsku.

10 Co se týče daňových poplatníků rezidentů, zdanitelný základ je tvořen celosvětovým hrubým příjmem, sníženým o odečitatelné ztráty (?lánek 3 WIB). K tomuto příjmu patří zejména ?isté příjmy ze závislé ?innosti a podnikání a z majetku [?l. 4 odst. 1 písm. c) WIB], včetně výhody pro poplatníka spočívající v obývání vlastního bytu.

11 Podle ?l. 42a odst. 1 WIB se tato výhoda vyjádří paušální ?ástkou, aniž se zohlední jiné výhody, stejně jako náklady, zatížení a odpisy, které nejsou úroky spojenými s dluhem a úv?rovými náklady nebo pravidelně se opakujícími platbami na základě d?dí?ného práva nájmu nebo d?dí?ného práva stavby.

12 Vyjde-li z výpočtu ?istého příjmu záporná ?ástka, sníží se podle ?l. 4 odst. 2 WIB zdanitelný hrubý příjem o tuto zápornou ?ástku.

13 Je nesporné, že použití všech těchto ustanovení má pro daňového poplatníka rezidenta za následek celkové odečtení úroků z dluhu, jímž je financován byt, který nabyt do svého vlastnictví, od hrubého příjmu, a tudíž i zdanitelného příjmu, i v případě, že tyto platby přehrají výhodu, která spočívá v tom, že tento daňový poplatník bydlí v bytě, jenž mu patří.

14 Jak konstatuje předkládající soud, má-li poplatník rezident ztrátový příjem z nemovitosti umístěné v Belgii, může být tato záporná ?ást příjmu odečtena od ostatních příjmů zdanitelných v Nizozemsku tím způsobem, že tato ztráta bude v pozdějším roce, ve kterém bude z téže nemovitosti dosaženo kladného příjmu, odečtena od tohoto kladného příjmu při stanovení výše odpočtu k zamezení dvojího zdanění podle ?l. 24 odst. 1 bodu 2 daňové smlouvy ve spojení s ?l. 3 odst. 4 nařízením z roku 1989 o zamezení dvojího zdanění (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989) ze dne 21. prosince 1989 (Staatsblad 1989, ? 594; dále jen „nařízení z roku 1989“).

Daňový režim poplatníka s bydlištěm v Belgii pobírajícího příjmy z profesní ?innosti v Nizozemsku

15 Daňový režim poplatníka, který pobírá příjmy z profesní ?innosti v Nizozemsku a má bydliště v Belgii, je určen WIB a daňovou smlouvou.

16 Podle ?lánku 48 WIB se daň od daňových poplatníků nerezidentů vybírá z příjmu zdanitelného v Nizozemsku, tj. z hrubého příjmu docíleného v tomto státě v průběhu kalendářního roku.

17 Podle ?l. 49 písm. c) WIB k hrubému vnitrostátnímu příjmu patří zejména celkový příjem

docílený osobou, která nemá bydliště v Nizozemsku, jako čistý příjem ze závislé činnosti, jedná-li se o zaměstnání, které je nebo bylo provozováno v Nizozemsku, nebo z nemovitého majetku, jenž se nachází v tomto členském státě.

18 Nizozemský občan, který nemá bydliště v Nizozemsku a je zaměstnán u právnické osoby nizozemského veřejného práva, je podle čl. 2 odst. 2 WIB v zásadě považován za nizozemského rezidenta. Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) upřesňuje, že z jeho rozsudku ze dne 12. března 1980 (č. 19180, BNB 1980/170) nicméně vyplývá, že v souvislosti s příjmy, které mají být podle daňové smlouvy zdaněny v Belgickém království, ustupuje stanovení bydliště upravené čl. 2 odst. 2 WIB ustanovením uvedené smlouvy.

Spor v povodním řízení a předěžná otázka

19 R. H. H. Renneberg přenesl své bydliště z Nizozemska do Belgie v prosinci roku 1993. V naposled jmenovaném členském státě obýval v letech 1996 a 1997 vlastní byt, který nabyl v roce 1993 a financoval pomocí hypotečního úvěru poskytnutého jistou nizozemskou bankou.

20 V letech 1996 a 1997 byl R. H. H. Renneberg zaměstnán ve veřejné službě u nizozemské obce Maastricht. V průběhu těchto dvou let své veškeré příjmy pobíral z profesní činnosti v Nizozemsku.

21 V Belgii byl R. H. H. Renneberg povinen k dani z jím vlastního bytu, a to k dani z nemovitosti („précompte immobilier“). Je nesporné, že záporný výnos, jehož R. H. H. Renneberg dosahoval ohledně svého bytu v Belgii, neměl dopad na výši této daně.

22 V rámci zdanění svých příjmů v Nizozemsku v daňových letech 1996 až 1997 požádal R. H. H. Renneberg o odečtení záporného výnosu z jeho bytu v Belgii. Tato žádost se týkala rozdílu mezi uhrazenými splátkami hypotečního úvěru a nájemní hodnotou bytu.

23 V Nizozemsku vydala nizozemská daňová správa daňové výměry pro tyto roky na základě zdanitelného příjmu ve výši 75 265 NLG, respektive 78 600 NLG, aniž by jako odečitatelnou položku u nizozemských příjmů R. H. H. Renneberga započítala záporný výnos jeho bytu v Belgii. Podle jeho daňového přiznání činily tyto záporné výnosy 8 165 NLG v roce 1996 a 8 195 NLG v roce 1997.

24 Odvolání proti uvedeným daňovým výměrám byla předmětem zamítavých rozhodnutí.

25 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Odvolací soud v 's-Hertogenbosch) zamítl žaloby proti zmíněným rozhodnutím dvěma rozsudky ze dne 31. října 2002; proti těmto rozsudkům podal R. H. H. Renneberg kasační opravný prostředek u Hoge Raad der Nederlanden.

26 Ze zjištění předkládajícího soudu vyplývá, že navrhovatele v povodním řízení R. H. H. Renneberga je třeba podle článku 4 daňové smlouvy považovat za osobu s bydlištěm v Belgii.

27 Z toho vyplývá, že v Nizozemsku není R. H. H. Renneberg považován za osobu podléhající neomezené daňové povinnosti a že tam podléhá, co se týče příjmů, které se podle daňové smlouvy zdaňují v Belgickém království, režimu použitelnému na poplatníky nerezidenty. Ztrátové nebo kladné příjmy, jež jsou podle daňové smlouvy zdaňovány v Belgickém království, nemají tudíž dopad na zdanění, které zatěžuje kladné nebo ztrátové příjmy, jež jsou podle téže smlouvy zdaňovány v Nizozemském království.

28 V rámci svého kasačního opravného prostředku se R. H. H. Renneberg dovolával rozsudku Soudního dvora ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225). Tvrdil, že jelikož vykonával své právo volného pohybu zaručené článkem 39 ES, musí v Nizozemsku

požívat výhod, jež jsou poskytovány daňovým poplatníkům rezidentům, nebo se ohledně svých zdanitelných příjmů a místa, kde jich bylo docíleno, nachází v situaci, která je do značné míry srovnatelná se situací zmínovaných poplatníků.

29 Hoge Raad der Nederlanden uvádí, že daňová výhoda, o niž jde ve věci v původním řízení, není založena na osobní a rodinné situaci daňového poplatníka, na rozdíl od výhod, o které se jednalo ve věci, v níž bylo rozhodnuto výše citovaným rozsudkem Schumacker.

30 Tento soud se domnívá, že na rozdíl od zohlednění osobní a rodinné situace při výběru příjmých daní podle zásady progresivity, není možnost započítat – v rámci téhož daňového systému – ztrátové příjmy z jedné kategorie příjmů proti kladným příjmům z jiné kategorie příjmů natolik obecně platným znakem výběru příjmých daní, že by daňový poplatník, který při využití práva volného pohybu zaručeného Smlouvou o ES podléhá daňové povinnosti v různých členských státech, musel mít možnost ji v jednom z těchto států využívat.

31 Hoge Raad der Nederlanden dospěl k závěru, že ve sporu v původním řízení vyvstaly určité obtíže při výkladu práva Společenství, a rozhodl se přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být články 39 ES a 56 ES vykládány v tom smyslu, že jeden z nich nebo oba brání tomu, aby byl daňovému poplatníkovi, jenž má z jím obývaného bytu v soukromém vlastnictví ve svém [členském] státě bydliště ztrátové příjmy a svých kladných příjmů, zejména příjmů ze závislé činnosti, dosahuje v celém rozsahu v jiném členském státě než ve státě bydliště, odepřen tímto jiným členským státem [...] odpočet těchto ztrátových příjmů od jeho zdanitelných příjmů ze závislé činnosti, zatímco rezidentem [členský] stát místa zamýšleného takové právo odpočtu poskytuje?“

32 Dopisem doručeným dne 4. dubna 2008 Soudní dvůr položil nizozemské vládě dvě písemné otázky týkající se určitých aspektů daňového práva platného v době skutkového stavu v původním řízení v Nizozemsku, na něž tato vláda odpověděla dopisem doručeným kanceláři Soudního dvora dne 24. dubna 2008.

K předběžné otázce

33 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda má být článek 39 ES nebo článek 56 ES vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je ta, o kterou jde v původním řízení, podle níž příslušník členského státu Společenství, který není rezidentem členského státu, kde dosahuje příjmů, jež představují jeho všechny nebo téměř všechny zdanitelné příjmy, nemůže za účelem určení zdanitelného základu uvedených příjmů v téže členském státě uplatnit ztrátové příjmy ohledně domu užívaného k bydlení, který se nachází v jiném členském státě a jehož je vlastníkem, zatímco rezidentem první zmínovaného členského státu takovéto ztrátové výnosy za účelem určení zdanitelného základu ohledně svých příjmů uplatnit může.

K předběžné otázce v její části, jež se týká článku 39 ES

K použitelnosti článku 39 ES

34 Nejprve je třeba upřesnit, že nebylo tvrzeno, že se na situaci osoby jako je R. H. H. Renneberg nevztahuje právo týkající se volného pohybu pracovníků z toho důvodu, že zaměstnání vykonávané touto osobou představuje zaměstnání ve veřejné správě ve smyslu čl. 39 odst. 4 ES. Navíc spis neobsahuje v tomto smyslu žádné údaje. Je tedy třeba vycházet z předpokladu, že hospodářská činnost, o kterou jde ve věci v původním řízení, nepatří k zaměstnáním, které čl. 39 odst. 4 vylučuje z oblasti působnosti čl. 39 odst. 1 až 3.

35 Podle nizozemské vlády, jakož i podle názoru Komise Evropských společenství obsaženého v jejím písemném vyjádření, se co se týče volného pohybu pracovníků v projednávané věci jedná o situaci čistě vnitřní. Nizozemský státní příslušník, který poté, co se z osobních důvodů přestěhoval do Belgie, pokračuje ve výkonu svých hospodářských činností v Nizozemsku, nemá postavení migrujícího pracovníka a nevyužil práva na volný pohyb pracovníků.

36 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že každý příslušník státu Společenství, nezávisle na svém místě bydliště a své státní příslušnosti, který vykonává závislou výdělečnou činnost v jiném členském státě než stát svého bydliště, spadá do působnosti článku 39 ES (viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711, bod 31, ze dne 18. července 2007, Hartmann, C-212/05, Sb. rozh. s. I-6303, bod 17, jakož i ze dne 18. července 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, Sb. rozh. s. I-6705, bod 15, ze dne 11. září 2007, Hendrix, C-287/05, Sb. rozh. s. I-6909, bod 46, a ze dne 17. ledna 2008, Komise v. Německo, C-152/05, Sb. rozh. s. I-39, bod 20).

37 Z toho plyne, že na situaci příslušníka členského státu Společenství, jako je R. H. H. Renneberg, který po přemístění svého bydliště z jednoho členského státu do jiného státu vykonává závislou výdělečnou činnost v jiném členském státě, než je stát jeho bydliště, se od zmíněného přemístění bydliště vztahuje článek 39 ES.

38 V důsledku toho je třeba zkoumat, zda – jak tvrdí navrhovatel v původním řízení a jak tvrdila Komise na jednání – článek 39 ES v situaci, jako je situace R. H. H. Renneberga, brání uplatnění takové vnitrostátní právní úpravy, jako je ta, o níž se jedná v původním řízení.

K volnému pohybu pracovníků

– Vyjádření předložené Soudnímu dvoru

39 Nizozemská vláda se pro případ, že by Soudní dvůr rozhodl, že se článek 39 ES uplatní na takovou situaci, jako je situace, o níž se jedná ve věci v původním řízení, stejně jako vláda švédská domnívá, že rozdíl v zacházení, jemuž je vystaven R. H. H. Renneberg v porovnání s poplatníkem rezidentem neodporuje článku 39 CE, neboť vyplývá výlučně z rozdělení daňových pravomocí stanovených daňovou smlouvou.

40 Podle nizozemské vlády přísluší Belgickému království z důvodu tohoto rozdělení pravomocí výlučné právo zohlednit záporné i kladné výnosy belgického bytu R. H. H. Renneberga. Nizozemské království může zdanit pouze jeho příjmy z profesní činnosti a není oprávněno zahrnout do jeho zdanitelného základu výnosy z nemovitostí. Smlouva o ES ostatně oběma Evropské unie nezaručuje, že přesun jeho činností do jiného členského státu než je ten, kde má dosud bydliště, bude daňově neutrální.

41 Nizozemská vláda z toho vyvozuje, že rozdíl v zacházení, o němž jde ve věci v původním řízení, se týká situací, jež nejsou objektivně srovnatelné, a tudíž neznamená žádnou diskriminaci.

42 Komise má oproti tomu v zásadě za to, že z hlediska členského státu zaměstnání jsou

situace rezidenta a nerezidenta, kteří pobírají všechny nebo téměř všechny své zdanitelné příjmy v tomto státě, srovnatelné. Podle ní právní úprava, o níž se jedná ve věci v původním řízení, vytváří rozdíl v zacházení s těmito dvěma kategoriemi poplatníků pouze na základě místa pobytu. Takovýto rozdíl v danovém zacházení zakládá nepřímou diskriminaci zakázanou článkem 39 ES, jelikož v Nizozemsku jsou ztrátové výnosy v Belgii zohledněny v případě poplatníka rezidenta, ale v případě poplatníka nerezidenta zohledněny nejsou.

– Závěry Soudního dvora

43 Z ustálené judikatury vyplývá, že veškerá ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu osob mají za cíl usnadnit příslušníkům členských států Společenství výkon výdělečné činnosti jakékoli povahy na území Evropského společenství a brání opatřením, jež by mohla tyto státní příslušníky znevýhodňovat, budou-li si přát vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (viz zejména rozsudek ze dne 13 listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, Recueil, s. I-13389, bod 24, a výše citované rozsudky Ritter-Coulais, bod 33, Lakebrink a Peters-Lakebrink, bod 17, jakož i Komise v. Německo, bod 21).

44 Z judikatury uváděné v bodech 36 a 43 tohoto rozsudku lze vyvodit, že se poučka vyložená v předchozím bodě týká opatření, jež by mohla znevýhodňovat příslušníky členských států Společenství, kteří vykonávají výdělečnou činnost v jiném členském státě, než je členský stát jejich bydliště, což se týká zejména příslušníků členských států Společenství, kteří chtějí vykonávat hospodářskou činnost v daném členském státě poté, co přenesli své bydliště do jiného členského státu.

45 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že na rozdíl od osob pracujících a bydlících v Nizozemsku nemá R. H. H. Renneberg, který pracoval v Nizozemsku, ale měl bydliště v Belgii, podle nizozemských zákonů právo na zohlednění záporného výnosu, který souvisí s jeho nemovitostí nacházející se v Belgii, pro určení zdanitelného základu jeho příjmů pobíraných v Nizozemsku.

46 Podle takové právní úpravy jako je ta, o níž jde v původním řízení, je tudíž zacházení vyhrazené poplatníkům nerezidentům méně výhodné než to, jemuž se těší poplatníci rezidenti.

47 Je proto třeba zkoumat, zda, jak tvrdí nizozemská a švédská vláda, takovéto rozdílné zacházení s poplatníky, kteří nemají bydliště v dotčeném členském státě, v rozporu s článkem 39 ES být nemůže, neboť vychází z rozdělení danové pravomoci stanoveného takovou úmluvou o zamezení dvojího zdanění, jako je daná danová smlouva.

48 Podle ustálené judikatury jsou při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření členské státy bezpochyby i nadále příslušné pro stanovení kritérií pro zdanění příjmu a majetku, v případě potřeby prostřednictvím dohody, za účelem zamezení dvojího zdanění. V této souvislosti mají členské státy volnost určit v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojího zdanění hranici určovatele za účelem rozdělení danových pravomocí (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57; ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 93, a ze dne 19. ledna 2006, Bouanich, C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 49).

49 V projednávaném případě Nizozemské království a Belgické království přijetím článku 6 a čl. 19 odst. 1 danové smlouvy využily svého práva stanovit podle vlastní volby hranici určovatele za účelem určení svých danových pravomocí. Na základě článku 6 uvedené smlouvy tak Belgickému království přísluší zdanit příjmy pocházející z nemovitého majetku nalézajícího se na jeho území, zatímco příjmy ze závislé činnosti úředníka vykonávajícího veřejnou funkci v Nizozemsku, jako je R. H. H. Renneberg, jsou podle čl. 19 odst. 1 uvedené smlouvy zdaněny v

Nizozemsku.

50 Toto rozdělení daňových pravomocí nicméně členským státům nedovoluje uplatňovat opatření odporující volnému pohybu zaručenému Smlouvou (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek Bouanich, bod 50, jakož i rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 54, a ze dne 8 listopadu 2007, *Amurta*, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 24.

51 Co se totiž týče výkonu daňové pravomoci takto rozdělené v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojího zdanění, musí se členské státy podrobit pravidlům Společenství (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky *Saint-Gobain ZN*, bod 58, a *Bouanich*, bod 50), a zejména respektovat zásadu národního zacházení ohledně příslušníků jiných členských států a vlastních státních příslušníků, kteří využili svobod zaručených Smlouvou (viz výše uvedený rozsudek *de Groot*, bod 94).

52 V kontextu věci v původním řízení je nutno konstatovat, že to, že smluvní strany daňové smlouvy využijí volnosti stanovit hraniční úřadatele za účelem určení svých daňových pravomocí ještě neznamená, že by Nizozemské království bylo zbaveno veškeré pravomoci zohlednit pro účely vyměření základu daně z příjmu poplatníka nerezidenta, který pobírá téměř všechny nebo všechny své zdanitelné příjmy v Nizozemsku, záporný výnos z nemovitosti, která se nachází v Belgii.

53 Je totiž nutno konstatovat, v souladu s tím, co uvádí generální advokát v bodě 81 svého stanoviska, že co se týče daňových poplatníků rezidentů, pouhá skutečnost, že pobírají příjmy z nemovitosti nacházející se na území Belgického království, ohledně nichž tento členský stát vykonává svoji daňovou pravomoc, nebrání tomu, aby Nizozemské království zahrnuje takové příjmy z nemovitostí do základu daně z příjmu, jež musí být odvedena uvedenými poplatníky.

54 Tato okolnost vyzdvihnutá předkládajícím soudem byla ostatně potvrzena nizozemskou vládou v jejích odpovědích na písemné otázky položené Soudním dvorem.

55 Konkrétněji, co se týče kladných výnosů z nemovitosti nacházející se v Belgii, jež jsou zahrnuty do základu daně, která má být uhrazena v Nizozemsku podle čl. 24 odst. 1 bodu 1 daňové smlouvy, je v souladu s postupy stanovenými v čl. 24 odst. 1 bod 2 daňové smlouvy poskytnuto s cílem zamezit dvojímu zdanění snížení daně poměrné k podílu těchto výnosů na základu daně.

56 Co se týče ztrátových výnosů z nemovitosti, která se nachází v Belgii, z předkládacího rozhodnutí a z odpovědí nizozemské vlády na písemné otázky položené Soudním dvorem vyplývá, že jsou brány na zřetel pro určení zdanitelného příjmu daňových poplatníků rezidentů a že v případě, že z téhož majetku poplyne v pozdějším daňovém období pozitivní zahraniční příjem, bude snížení daně za účelem zamezení dvojího zdanění tohoto pozitivního příjmu vypočítáno odečtením dřívějšího negativního příjmu od zmiňovaného pozitivního příjmu v souladu s čl. 3 odst. 4 nařízení z roku 1989, které náleží k ustanovením o náhradě ztrát obsaženým v nizozemské právní úpravě mající za cíl zamezení dvojímu zdanění, na což odkazuje čl. 24 odst. 1 bod 2 daňové smlouvy.

57 Tato smlouva nebrání zohlednění záporného výnosu z nemovitého majetku nacházejícího se v Belgii pro výpočet daně z příjmu poplatníka rezidenta, a proto se jeví, že v rozporu s tvrzením nizozemské vlády nevyplývá odmítnutí odpot takovému poplatníku, jako je R. H. H. Renneberg, z volby provedené toutéž smlouvou, na jejímž základě je pravomoc zdaovat příjmy z nemovitostí daňových poplatníků spadající do působnosti zmíněné smlouvy smlouva belgickému státu, na jehož území se nachází dotyčná nemovitost.

58 Zohlednění nebo odmítnutí zohlednit dotčené záporné výnosy tudíž ve skutečnosti závisí na tom, zda zmínění poplatníci jsou či nejsou rezidenty v Nizozemsku.

59 Pokud jde o přímé zdanění, Soudní dvůr přitom nepochybně připustil ve věcech týkajících se zdanění příjmů fyzických osob, že situace rezidentů a nerezidentů v daném belgickém státě nejsou zpravidla srovnatelné, protože vykazují objektivní rozdíly jak z hlediska zdroje příjmu, tak z hlediska osobní daňové schopnosti poplatníka nebo jeho osobní a rodinné situace (rozsudek ze dne 22. března 2007, Talotta, C-383/05, Sb. rozh. s. I-2555, bod 19 a citovaná judikatura).

60 Soudní dvůr však upřesnil, že v případě daňového zvýhodnění, na které nemají nárok nerezidenti, může být rozdílné zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi daňových poplatníků kvalifikováno jako diskriminace ve smyslu Smlouvy, jestliže neexistuje žádný rozdíl v objektivní situaci, který by v tomto ohledu mohl odvodovat rozdílné zacházení mezi oběma kategoriemi daňových poplatníků (výše uvedený rozsudek Talotta, bod 19 a citovaná judikatura).

61 Tak je tomu zejména v případě, kdy poplatník nerezident nepobírá významnější příjem v belgickém státě, kde má bydliště, a získává hlavní část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané v belgickém státě, kde pracuje, takže stát, kde má bydliště, mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (viz zejména výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 36, a Lakebrink a Peters-Lakebrink, bod 30).

62 V takovéto situaci diskriminace spoívá ve skutečnosti, že osobní a rodinná situace nerezidenta, který pobírá podstatnou část svých příjmů nebo téměř všechny své rodinné příjmy v jiném belgickém státě, než kde má bydliště, není zohledněna ani v belgickém státě, kde má bydliště, ani v belgickém státě, kde pracuje (výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 38, a Lakebrink a Peters-Lakebrink, bod 31).

63 V bodě 34 výše uvedeného rozsudku Lakebrink a Peters-Lakebrink Soudní dvůr upřesnil, že dosah judikatury vycházející z výše uvedeného rozsudku Schumacker zahrnuje všechna daňová zvýhodnění spojená s daňovou schopností nerezidenta, která nejsou přiznána ani v belgickém státě jeho bydliště, ani v belgickém státě, kde je zaměstnán.

64 Tato judikatura se použije v takové situaci, jako je situace, o níž se jedná ve věci v původním řízení.

65 Poplatník jako R. H. H. Renneberg totiž nemůže pro účely vyměření základu daně z příjmu z profesní činnosti, kterou odvádí v Nizozemsku, požadovat zohlednění ztráty z pronájmu vztahující se k nemovitosti, kterou vlastní v Belgii, na rozdíl od poplatníka, který má bydliště a pracuje v Nizozemsku a který utrpěl ztráty z pronájmu týkající se buď nemovitosti nacházející se v Nizozemsku, kterou osobně obývá, nebo nemovitosti nacházející se v Belgii, kterou osobně trvale neobývá, a který tyto ztráty pro účely vyměření základu daně z příjmu v Nizozemsku uplatnit může.

66 Jelikož osoba jako R. H. H. Renneberg, třebaže bydlí v jiném belgickém státě, pobírá hlavní část svých zdanitelných příjmů ze závislé činnosti vykonávané v jiném belgickém státě, aniž by

vykazovala významnější příjem v belgickém státě, kde má bydliště, nachází se pro účely zohlednění své daňové schopnosti v situaci objektivně srovnatelné, ve vztahu k belgickému státu, kde je zaměstnána, se situací rezidenta tohoto posledně zmíněného belgického státu, který v tomto státě rovněž vykonává závislou výdělečnou činnost.

67 Jeví se však, že takováto osoba, jelikož není osobou povinnou k dani fyzických osob z příjmů z nemovitostí v belgickém státě, v němž bydlí, kromě daně z nemovitosti vybírané formou předběžné platby (précompte immobilier), nemůže požadovat zohlednění záporných výnosů spojených se svým nemovitým majetkem, který se nachází v tomto belgickém státě, a postrádá mimoto jakoukoli možnost uplatňovat tyto záporné výnosy pro stanovení základu daně ze svých příjmů zdanitelných v belgickém státě, kde je zaměstnána.

68 Článek 39 ES tudíž v zásadě vyžaduje, aby v takové situaci, jako je situace R. H. H. Renneberga, byl záporný výnos ohledně bytu nacházejícího se v belgickém státě bydliště zohledněn daňovými orgány belgického státu, kde je daná osoba zaměstnána, pro účely stanovení základu daně z příjmů v tomto posledně zmíněném státě.

69 K tomuto je nutno zdůraznit, že, jak uvedl generální advokát v bodě 84 svého stanoviska, skutečnost, že Nizozemské království rozšíří zacházení vyhrazené daňovým poplatníkům rezidentům na daňové poplatníky nerezidenty, kteří jako R. H. H. Renneberg docílují všech nebo téměř všech svých zdanitelných příjmů v Nizozemsku, nepochybuje práva belgického království vycházející z daňové smlouvy a neukládá mu žádnou novou povinnost.

70 Krom toho je třeba připomenout, že Soudní dvůr v bodě 101 výše citovaného rozsudku de Groot rozhodl, že mechanismy použité za účelem zamezení dvojímu zdanění nebo vnitrostátní daňové systémy, jejichž účinkem je dvojitě zdanění vyloučit nebo zmírnit, však musí zajišťovat daňovým poplatníkům dotyčných států, aby jejich celková osobní a rodinná situace byla řádně zohledněna bez ohledu na způsob, jak si mezi sebou dotyčné belgické státy tuto povinnost rozdělily, neboť jinak by došlo k nerovnému zacházení neslučitelnému s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu pracovníků, které by nevyplývalo žádným způsobem z rozdílů mezi vnitrostátními daňovými právními předpisy. Vzhledem k použití z výše uvedeného rozsudku Lakebrink a Peters-Lakebrink připomenutému v bodě 63 tohoto rozsudku se tyto úvahy uplatní rovněž v případě, kdy jde o zohlednění celkové daňové schopnosti pracovníků.

71 Jelikož Nizozemské království, jak bylo vyloženo v bodě 56 tohoto rozsudku, zohledňuje pro vyměření základu daně z příjmu dlužné daňovými poplatníky rezidenty záporné výnosy ohledně nemovitostí, které se nacházejí v Belgii, je rovněž povinno v případě rezidenta tohoto posledně jmenovaného belgického státu, kteří docílují všech nebo téměř všech zdanitelných příjmů v Nizozemsku a nepobírají žádný významný příjem v belgickém státě, kde bydlí, zohlednit za tímž účelem tytéž záporné výnosy, neboť v opačném případě by v tomto ohledu nebyla vzata na zřetel situace těchto poplatníků v žádném z obou dotčených belgických států.

72 Nicméně je třeba zkoumat argument předložený vládou Nizozemska, podle níž negativní daňové důsledky plynoucí pro R. H. H. Renneberga z nabytí bytu v Belgii jsou důsledkem rozdílů existujících mezi vnitrostátními daňovými systémy obou dotčených belgických států.

73 Podle této vlády spočívá uvedená odlišnost v tom, že nizozemský daňový systém umožňuje odpočítat hypoteční úroky od příjmů z pracovní činnosti, zatímco belgický daňový systém tuto možnost nezná. Podle belgických daňových předpisů nelze totiž hypoteční úroky v žádném případě započítat na jiné příjmy, než příjmy z nemovitostí. Proto by ani v případě, kdy by dotčená osoba docílila příjmů z profesní činnosti v Belgii, nebylo možno od těchto příjmů odečíst ztrátové příjmy z hypotečních úroků.

74 Podle nizozemské vlády nemá negativní daňové důsledky pro R. H. H. Renneberga uplatnění nizozemského systému jako takového, nýbrž skutečnost, že belgický daňový mechanismus umožňuje menší rozsah odpočtu hypotečních úroků, než režim nizozemský. Skutečnost, že se R. H. H. Renneberg v Belgii nemůže domoci zohlednění svých ztrátových výnosů, je důsledkem přenesení jeho bydliště do tohoto belgického státu, a nikoli uplatnění nizozemských daňových předpisů. Je-li přitom omezení svobod zaručených Smlouvou pouze důsledkem rozdílu mezi vnitrostátními daňovými systémy, není právem Společenství zakázáno.

75 V tomto ohledu je třeba uvést, že rozdíl v zacházení, o který se jedná ve věci v původním řízení, nevyplývá na rozdíl od toho, co tvrdí nizozemská vláda, toliko z rozdílu mezi vnitrostátními daňovými předpisy daných belgických států. I za předpokladu, že belgický systém daně z příjmu je takový, jak jej prezentuje nizozemská vláda, by totiž i v případě, že by Belgické království umožňovalo zohlednění takových ztrát, jako jsou ty, o nichž jde ve věci v původním řízení, za účelem vyměnění základu daně z příjmu svých rezidentů, poplatník nalézající se ve stejné situaci jako R. H. H. Renneberg, který pobírá všechny nebo téměř všechny své příjmy v Nizozemsku, každopádně nebyl schopen takové výhody využít.

76 Krom toho je třeba odmítnout další argument předložený v této souvislosti na jednání nizozemskou vládou, který v zásadě vychází z nebezpečí dvojího zohlednění ztrát utrpěných ohledně nemovitosti poplatníka nerezidenta, která se nalézá v Belgii.

77 Na jedné straně má totiž vnitrostátní úprava ohledně dvojího zdanění ve spojení s čl. 24 odst. 1 bodem 2 daňové smlouvy za cíl zamezit vzniku takového nebezpečí ohledně daňových poplatníků rezidentů, kteří utrpí ztráty příjmu z nemovitosti nacházející se v Belgii, jejichž situaci je možno srovnávat se situací poplatníka nerezidenta, jako je R. H. H. Renneberg.

78 Na druhé straně se belgický stát může za předpokladu, že je část operací daňového poplatníka uskutečňována na území jiného belgického státu, než je ten, kde vykonává svou závislou výdělečnou činnost, dovolávat směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány belgických států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) k tomu, aby od příslušných orgánů jiného belgického získal veškeré informace, které mu mohou umožnit správně určit daň z příjmu, nebo veškeré informace, které považuje za nezbytné pro posouzení přesné částky daně z příjmu dlužné osobou povinnou k dani v závislosti na právních předpisech, které uplatňuje (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C 422/01, Recueil, s. I 6817, bod 42).

79 Takový rozdíl v zacházení, jako je ten, o nichž jde ve věci v původním řízení, který je založen na místě bydliště, vykazuje v důsledku toho, jak uvedla Komise na jednání, diskriminační charakter, neboť zatímco záporné výnosy z nemovitosti, která se nachází v jiném belgickém státě, jsou dotčeným belgickým státem zohledněny pro stanovení zdanitelného základu příjmu, konkrétně příjmu z profesní činnosti, poplatník pracujících a bydlících v tomto posledně uvedeném belgickém státě, nemohou být zohledněny v případě poplatníka, který dociluje všech nebo téměř všech svých zdanitelných příjmů závislou výdělečnou činností vykonávanou v témže belgickém státě, ale v tomto státě nemá bydliště.

80 Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, je překážkou volného pohybu pracovníků v zásadě zakázanou článkem 39 ES.

81 Je však třeba zkoumat, zda tato překážka může být vzata v úvahu. Podle judikatury Soudního dvora může být opatření, které omezuje základní svobody zaručené Smlouvou, v úvahu vzato pouze tehdy, jestliže sleduje legitimní cíl slučitelný se Smlouvou a je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je však ještě třeba, aby použití takového

opatření bylo způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 17. března 2005, Kranemann, C-109/04, Úř. v. st. s. I-2421, bod 33, a ze dne 11. ledna 2007, Lyyski, C-40/05, Sb. rozh. s. I-99, bod 38).

82 Vládami, které předložily svá vyjádření Soudnímu dvoru, však nebylo uplatněno žádné případe odvolání, a takovým odvoláním se nezabýval ani předkládající soud.

83 Článek 39 ES tudíž brání tomu, aby v situaci poplatníka nerezidenta, jako je R. H. H. Renneberg, který pobírá všechny nebo téměř všechny své zdanitelné příjmy v určitém členském státě, daňová správa tohoto členského odmítla zohlednit ztrátové výnosy ohledně pronájmu nemovitostí nacházejících se v jiném členském státě.

84 Vzhledem k předchozím úvahám je na položenou otázku třeba odpovědět, že článek 39 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, podle níž příslušník členského Společenství, který není rezidentem členského, kde dosahuje příjmů, jež představují jeho všechny nebo téměř všechny zdanitelné příjmy, nemůže za účelem určení zdanitelného základu uvedených příjmů v témže členském státě uplatnit ztrátové příjmy z domu užívaného k bydlení, který se nachází v jiném členském státě a jehož je vlastníkem, zatímco rezident první zmínovaného členského takovéto ztrátové výnosy za účelem určení zdanitelného základu svých příjmů uplatnit může.

K pedbžné otázce v její části, jež se týká článku 56 ES

85 Vzhledem k odpovědi na otázku položenou ohledně důsledků článku 39 ES pro použitelnost takové daňové právní úpravy, jako je ta, o níž se jedná ve věci v původním řízení, není nutné zkoumat, zda této právní úpravě brání rovněž ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu.

K nákladem řízení

86 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 39 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je ta, o níž se jedná ve věci v původním řízení, podle níž příslušník členského Společenství, který není rezidentem členského, kde dosahuje příjmů, jež představují jeho všechny nebo téměř všechny zdanitelné příjmy, nemůže za účelem určení zdanitelného základu uvedených příjmů v témže členském státě uplatnit ztrátové příjmy z domu užívaného k bydlení, který se nachází v jiném členském státě a jehož je vlastníkem, zatímco rezident první zmínovaného členského takovéto ztrátové výnosy za účelem určení zdanitelného základu svých příjmů uplatnit může.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.