

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н PAOLO MENGOLZI

представено на 25 юни 2008 година<sup>1</sup>**I — Въведение**

1. По настоящото дело Съдът е сезиран с преюдициално запитване, което по същество е свързано с въпроса дали член 39 ЕО и/или член 56 ЕО не допускат възможността дадена държава членка да откаже на чуждестранно данъчнозадължено лице, което получава всички (или почти всички) свои облагаеми доходи от професионална дейност в тази държава, при облагането на тези доходи да приспадне загубите от наем във връзка с недвижим имот, намиращ се на територията на държавата членка, в която данъчнозадълженото лице пребивава, ако първата държава членка (държавата по месторабота) предоставя такова приспадане на местните данъчнозадължени лица, работещи на територията ѝ.

2. Както ще изложи в настоящото заключение, следва да се прецени дали изводите от съдебната практика Schumacker<sup>2</sup>, наскоро доуточнена с Решението по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink<sup>3</sup>, както и с Решението по дело Ritter-Coulais<sup>4</sup>, са

напълно приложими в спор като този в главното производство, където се поставя под въпрос преди всичко прилагането на разпоредбите на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между посочените две държави членки.

**II — Правна уредба****A — Договорно право**

3. Член 4, параграф 1 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъците върху доходите и върху имуществото и за уреждане на някои други данъчни въпроси, подписана между Кралство Белгия и Кралство Нидерландия на 19 октомври 1970 г. (наричана по-нататък „Двустранната данъчна спогодба“)<sup>5</sup>, гласи:

„По смисъла на настоящата спогодба изразът „местно лице за една от държа-

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — Решение от 14 февруари 1995 г. (С-279/93, Recueil, стр. I-225).

3 — Решение от 18 юли 2007 г. (С-182/06, Сборник, стр. I-6705).

4 — Решение от 21 февруари 2006 г. (С-152/03, Recueil, стр. I-1711).

5 — *Trb.* 1970, 192 и *Moniteur Belge* от 25 септември 1971 г.

вите“ означава всяко лице, което по силата на законодателството на посочената държава подлежи на данъчно облагане в тази държава поради своето местожителство, пребиваване, място на управление или който и да било друг аналогичен критерий; [...]“

4. Член 6, параграф 1 от двустранната данъчна спогодба предвижда:

„Доходите от недвижими имоти се облагат в държавата, в която се намират имотите.“

5. Член 19, параграф 1 от двустранната данъчна спогодба, който се отнася до данъка върху заплатите на служителите, гласи следното:

„Възнагражденията, в това число пенсиите, изплащани от една от държавите или от някоя от нейните териториални политически единици, пряко или чрез създадените от тях фондове, на физическо лице на основание на службата, която това лице е изпълнявало за тази държава или за тази териториална политическа единица, се облагат в тази държава. [...]“

6. Съгласно член 24, параграф 1, точка 1 от двустранната данъчна спогодба с оглед избягване на двойното данъчно облагане на местните за Нидерландия лица при облагането на местните лица Кралство

Нидерландия може да включи в облагаемата основа елементи от дохода или имуществото, които в съответствие с разпоредбите на двустранната данъчна спогодба са облагаеми в Белгия.

7. Член 24, параграф 1, точка 2 от посочената спогодба предвижда, че без да се засяга прилагането на разпоредбите относно компенсиране на загубите, установени във вътрешната правна уредба за избягване на двойното данъчно облагане, Кралство Нидерландия дава право на намаление на размера на данъка, изчислен в съответствие с точка 1. Това намаление е равно на частта от данъка, съответстваща на съотношението между размера на дохода или имуществото, включен/о в облагаемата основа по точка 1, която се облага в Белгия по силата по-специално на член 6 от двустранната данъчна спогодба, и размера на общия доход или на цялото имущество, представляващи облагаемата основа по точка 1.

8. Член 25, параграф 3 от двустранната данъчна спогодба, озаглавен „Недопускане на дискриминация“, предвижда, че „физическите лица — местни лица за една от държавите, се ползват в другата държава от личните данъчни приспадания, от облекчения и от намаления, предоставени от тази друга държава на нейните местни лица поради тяхното положение или семейни разходи“.

Б — *Национална правна уредба*

9. Нидерландският закон за данък върху доходите от 16 декември 1964 г. (Nederlandsche wet op de Inkomstenbelasting, наричан по-нататък „WIB“) <sup>6</sup> в член 1 определя данъчнозадължените лица, „граждани на държавата членка“ (наричани по-нататък „местни данъчнозадължени лица“), като физически лица, пребиваващи в Нидерландия, за разлика от „чуждестранните“ данъчнозадължени лица (наричани по-нататък „чуждестранни данъчнозадължени лица“), физически лица, които, без да пребивават в тази държава членка, все пак получават доходи в нея.

10. Местните данъчнозадължени лица дължат данък за всички свои доходи, а чуждестранните данъчнозадължени лица — само за доходите, получени от тях в Нидерландия.

11. Що се отнася до местните данъчнозадължени лица, облагаемата основа се състои от brutния световен доход, намален със загубите, които подлежат на приспадане. Този доход включва поспециално чистите доходи от положен труд и имуществото, сред които е предимството на данъчнозадълженото лице да обитава лично собствено жилище.

12. По силата на член 42а, параграф 1 от WIB това предимство е с предварително определен размер и не се отчитат други предимства и разходи, тежести и амортизации, различни от лихви по задължения, разходи по финансови заеми и периодични плащания по договори за дългосрочно ползване или за предоставяне на право на строеж.

13. Според член 4, параграф 2 от WIB, ако изчисляването на чистите доходи води до отрицателна стойност, тя се приспада от brutния облагаем доход.

14. Безспорно е, че за едно местно данъчнозадължено лице прилагането на всички тези разпоредби води до цялостно приспадане от brutния доход, и следователно от облагаемия доход, на лихвите по задължение, поето за финансиране на жилище за лични жилищни цели, дори ако тези лихви превишават предимството, което данъчнозадълженото лице има от това, че живее в жилище, което му принадлежи.

15. Както констатира препрращащата юрисдикция, ако местно за Нидерландия лице реализира отрицателен доход от недвижим имот, който се намира в Белгия, този отрицателен компонент на дохода може да бъде приспаднат от останалите доходи (от нидерландски източник), като се има предвид, че през следващата данъчна година, през която от същия имот ще се реализира положителен доход, намалението за избягване на двойното данъчно облагане на този доход ще се изчисли, като тази предишна загуба се

6 — *Staatsblad* 1964, № 519.

приспадне от посочения положителен доход (член 24, параграф 1, точка 2 от двустранната данъчна спогодба във връзка с член 3, параграф 4 от Постановление от 1989 г. за предотвратяване на двойното данъчно облагане).

*В — Данъчен режим на местно за Белгия данъчнозадължено лице, което получава доходи от професионална дейност в Нидерландия*

16. Макар по принцип по силата на член 2, параграф 2 от WIV нидерландски гражданин, който не пребивава в Нидерландия, но е служител на нидерландско публично-правно юридическо лице, да се счита за пребиваващ в Нидерландия, препращащата юрисдикция уточнява, че въпреки това съгласно съдебната практика на Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) за доходите, които двустранната данъчна спогодба отрежда на Кралство Белгия, определянето на пребиваването, уредено в член 2, параграф 2 от WIV, трябва да се изключи в полза на разпоредбите на посочената спогодба.

17. Следователно съобразно констатациите на препращащата юрисдикция, г-н Renneberg, жалбоподател в главното производство, по силата на член 4 от двустранната данъчна спогодба следва да се счита за лице, пребиваващо в Белгия.

18. Оттук следва, че в Нидерландия г-н Renneberg не се счита за данъчнозадължен за всички доходи, а само по отношение на доходите, които двустранната данъчна спогодба отрежда на Кралство Белгия при режима, прилаган за чуждестранните данъчнозадължени лица. Следователно доходите, представляващи положителна или отрицателна величина, подлежащи на облагане в Кралство Белгия по силата на двустранната данъчна спогодба, са без значение за облагането на положителните или отрицателни доходи, което същата спогодба предоставя на Кралство Нидерландия.

### **III — Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос**

19. Г-н Renneberg, гражданин на Нидерландия, се премества от Нидерландия в Белгия през декември 1993 г. През 1996 г. и 1997 г. той живее в Белгия в собствено жилище, което е придобил през 1993 г. с ипотечен заем от нидерландска банка.

20. През същите тези две години г-н Renneberg е бил служител в публичната администрация на нидерландската община Маастрихт и е получил целия размер на доходите си от професионална дейност в Нидерландия.

21. В Белгия г-н Renneberg е данъчнозадължен за данък върху собственото си жилище, и по-точно — данък върху недвижимите имоти.

22. В Нидерландия данъчният инспектор е издал акт за установяване на данъчни задължения за 1996 г. и 1997 г. при облагаем доход съответно 75 265 NLG и 78 600 NLG, без да допусне приспадане от другите (нидерландски) доходи на г-н Renneberg на отрицателните доходи, свързани с неговото жилище в Белгия, поспециално загубата, произтичаща от разликата между наемната цена на жилището и платените лихви по ипотечния кредит. Според данъчната декларация на г-н Renneberg тези (отрицателни) доходи възлизат на 8 165 NLG през 1996 г. и на 8 195 NLG през 1997 г.

23. Данъчният инспектор е потвърдил актовете за установяване на задължения, срещу които г-н Renneberg е подал възражение.

24. Тъй като жалбите на г-н Renneberg срещу тези решения са отхвърлени от Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (апелативен съд 's-Hertogenbosch), той подава касационна жалба пред Hoge Raad der Nederlanden.

25. Hoge Raad der Nederlanden изтъква от една страна, че г-н Renneberg се позовава на съдебната практика Schumacker, посочена по-горе, а от друга страна, че спор-

ното в главното производство данъчно предимство не се основава на личното и семейно положение на данъчнозадълженото лице.

26. Той счита, че за разлика от отчитането на личното и семейно положение при прякото данъчно облагане предвид принципа на прогресивност, възможността в рамките на една и съща данъчна система да се компенсират отрицателни доходи, които принадлежат към определена категория доходи, с положителни доходи, спадащи към друга категория доходи, не е дотолкова универсална характеристика на прякото данъчно облагане, че данъкоплатецът, който е данъчнозадължено лице в различни държави членки, тъй като е упражнил гарантираното с Договора за ЕО право на свободно движение, да има възможност да се ползва от нея в една от тези държави членки.

27. Предвид тези обстоятелства, след като спира производството в очакване на решението на Съда по делото Ritter-Coulais, посочено по-горе, Hoge Raad der Nederlanden решава да сезира Съда със следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли членове 39 ЕО и 56 ЕО да се тълкуват в смисъл, че някой от тях или и двата не допускат възможността данъчнозадължено лице, което в крайна сметка реализира отрицателни доходи от собствено жилище, обитавано от него в държавата по пребиваване, и което лице получава всички свои положителни доходи — а именно доходите от професионална дейност — в държава членка,

различна от тази, в която пребивава, тази друга държава членка (държавата по месторабота) да отказва приспадане на отрицателните доходи от неговите облагаеми доходи от професионална дейност, когато държавата по месторабота предоставя възможност за такава приспадане на местните за нея лица?“

#### IV — Производството пред Съда

28. Г-н Renneberg, нидерландското и шведското правителство, както и Комисията на Европейските общности, са внесли писмени становища. Устните състезания на нидерландското правителство и Комисията са изслушани и в съдебното заседание от 22 май 2008 г., в което другите заинтересовани страни не са били представявани.

#### V — Анализ

*A — Относно приложимостта на свободите на движение*

29. В писмените си становища нидерландското правителство и Комисията изтъкват главно, че нито член 39 ЕО, нито член 56 ЕО били приложими в обстоятелства като тези в главното производство. Доколкото става дума за свободно движение на работници, като се позовават на реше-

нията по дело Werner<sup>7</sup> и по дело Turpeinen<sup>8</sup> те считат, че гражданин на дадена държава членка не може да се позовава на тази свобода, ако е работил непрекъснато в държавата, на която е гражданин, и само е преместил местоживеенето си в друга държава членка. Що се касае до член 56 ЕО, като цитират Решението по дело van Hilten-van der Heijden<sup>9</sup>, те считат, че промяната на местоживеенето от една държава членка в друга само по себе си не е движение на капитали. Все пак Комисията предлага положението, което е в основата на спора по главното производство, да бъде разгледано с оглед член 18 ЕО, което предложение е повторено в съдебното заседание.

30. От моя страна, макар и да не мога да подмина доводите по повод член 56 ЕО, аз не бих могъл да се присъединя към стеснителното тълкуване на член 39 ЕО, защитавано от нидерландското правителство и Комисията.

31. В това отношение тълкуването изглежда погрешно смесва положението на гражданин на дадена държава членка, който е заето лице в тази държава, който би опитал да се позове на свободното движение на работници срещу същата тази държава членка при първоначалното преместване по лични причини на местожителството си в друга държава членка,

7 — Решение от 26 януари 1993 г. (C-112/91, Recueil, стр. I-429, точки 16 и 17).

8 — Решение от 9 ноември 2006 г. (C-520/04, Recueil, стр. I-10685, точка 16).

9 — Решение от 23 февруари 2006 г. (C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 49).

и положението на гражданин, който запазвайки дейността си като заето лице в своята държава членка по произход, желае да се позове на свободното движение на работници срещу нея, след като е преместил по лични причини местожителството си в друга държава членка, положение, при което той трябва ежедневно да пътува между тези две държави в качеството си на пограничен работник.

32. Случаят на г-н Renneberg е именно като втория пример. В действителност той се опитва да противопостави прилагането на разпоредбите на Договора относно свободата на движение на работници на пречките, които твърди, че са създадени от данъчния режим на Кралство Нидерландия, неговата държава по месторабота, отнасящи се до облагането на доходите, получени в тази държава членка след преместването по лични причини на местоживеенето му в Белгия. Тоест това положение попада изцяло в член 39 ЕО.

33. Впрочем Съдът е достигнал до подобно заключение в скорошните решения по дело Hartmann и по дело Hendrix<sup>10</sup>. Така например в първото решение, след като припомня, че положе-

нието, което е в основата на спора по главното производство, се отнася до лице, което след промяна на местожителството си пребивава в една държава членка, а упражнява професионална дейност в друга държава членка, Съдът приема, че установяването на г-н Hartmann в Австрия поради причини от непрофесионален характер не е основание да му се отрече качеството на работник мигрант, което той е придобил от момента, когато вследствие на прехвърляне на местожителството си в Австрия, упражнява в пълна степен правото си на свободно движение на работниците, като отива в Германия, за да упражнява професионална дейност<sup>11</sup>. Също така в Решение по дело Hendrix Съдът приема, че обстоятелството, че г-н Hendrix, гражданин на Нидерландия, след преместване на местожителството си в Белгия, е запазил работата си в държавата, на която е гражданин, му предоставя статут на работник мигрант и за периода след преместване на местожителството го поставя в приложното поле на разпоредбите на общностното право относно свободата на движение на работници<sup>12</sup>.

34. По този начин Съдът не е възприел доводите на нидерландската администрация и правителството на Обединеното кралство, изложени в становищата им по делото Hendrix, съгласно които по същество Решението по делото Werner, посочено по-горе<sup>13</sup>, отнасящо се до свободата на установяване, е уместно да се транспонира в рамките на член 39 ЕО. По токущо изложените съображения считам, че подобен подход следва да се приеме и за становищата на нидерландското правител-

10 — Съответно Решение от 18 юли 2007 г. (C-212/05, Сборник, стр. I-6303) и Решение от 11 септември 2007 г. (C-287/05, Сборник, стр. I-6909). В отнасящите си точки тези две решения се позовават на точка 31 от Решението по дело Ritter-Coulais, посочено по-горе, с което Съдът е приел, че „всеки гражданин на Общността независимо от местопребиваването си и гражданството си, който е упражнил правото си на свободно движение на работници и който упражнява професионална дейност в държава членка, различна от държавата, в която пребивава, попада в приложното поле на член 48 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 39 ЕО)“. Вж. също така Решение по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе (точка 15).

11 — Решение, посочено по-горе (точка 18).

12 — Решение, посочено по-горе (точка 46).

13 — Решение по дело Hendrix, посочено по-горе (точки 42 и 44).

ство и на Комисията относно неприложимостта на член 39 ЕО по настоящото дело. Решението по дело Turpeinen, на което Комисията се позовава, за да обоснове защо разглежда спора в главното производство от гледна точка на член 18 ЕО, не обезсилва тази преценка. В действителност с това решение Съдът отрича приложимостта на член 39 ЕО в полза на член 18 ЕО предвид обстоятелството, че г-жа Turpeinen, гражданка на Финландия, се е възползвала от правото си на пребиваване в друга държава членка едва след придобиване на право на пенсия, и следователно без никакво намерение да упражнява дейност като заето лице в тази държава<sup>14</sup> (нито а fortiori в своята държава по произход, от която получава пенсия). Следователно това положение се различава напълно от това, с което Съдът е сезиран понастоящем.

35. Ето защо считам, че няма никаква пречка положението по спора в главното производство да бъде разгледано в светлината на член 39 ЕО<sup>15</sup>.

36. При това положение е уместно на първо място да бъде тълкуван член 39 ЕО, като би било необходимо приложимостта на член 56 ЕО да се разглежда само ако спорната в главното производство данъчна правна уредба се окаже съвместима с член 39 ЕО, което, както ще посоча по-нататък, ми се струва, че не е така.

14 — Решение, посочено по-горе (точка 16).

15 — Добавям, въпреки че това е очевидно, че клаузата, изключваща разпоредбите относно свободата на движение на работници по отношение на длъжностите в публичната администрация, предвидена в член 39, параграф 4 ЕО, не би могла да се противопостави на г-н Renneberg, тъй като той е гражданин на Нидерландия и вече е бил зял общинската си служба, преди да упражни свободата на движение на работници.

Б — *Относно съществуването на непряка дискриминация, забранена с член 39 ЕО*

37. Както вече посочих най-общо във въстпителните си думи проблемите, които Съдът трябва да реши в този случай, се свеждат по мое мнение до това да се определи дали съдебната практика Schumacker, посочена по-горе и уточнена по-нататък в Решение по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, както и разрешението, възприето в Решение по дело Ritter Coulais, могат валидно да бъдат приложени спрямо фактическа обстановка като тази в спора по главното производство.

38. Като закрепва принципа на свободното движение на работници, член 39 ЕО забранява всякаква дискриминация, основаваща се на гражданство, между работниците от държавите членки<sup>16</sup>. Тази забрана включва както пряката или явна дискриминация, основана на гражданство, така и други форми на дискриминация, които чрез прилагане на други критерии за разграничаване фактически водят до същия резултат<sup>17</sup>.

39. По настоящото дело нидерландският данъчен режим се прилага независимо от гражданството на засегнатото данъчнозадължено лице. Въпреки това, както става ясно от акта за препращане, този режим предоставя на данъчнозадължените лица,

16 — Вж. по-специално Решение от 23 февруари 1994 г. по дело Scholz (C-419/92, Recueil, стр. I-505, точка 7).

17 — Вж. по-специално Решение от 12 февруари 1974 г. по дело Sotgiu (152/73, Recueil, стр. 153, точка 11), Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точка 26) и Решение от 11 август 1995 г. по дело Wielockx (C-80/94, Recueil, стр. I-2493, точка 16).



които пребивават и работят в Нидерландия, при установяването за данъчни цели на получените в Нидерландия доходи от професионална дейност правото да приспадат загубите от наем, свързани с недвижим имот, намиращ се в друга държава членка, като изключва чуждестранните данъчнозадължени лица, които работят в Нидерландия и понасят такива загуби.

40. Дори Съдът да приеме, че данъчните предимства, предоставени само на местните за дадена държава членка лица, могат да представляват непряка дискриминация, основана на гражданството, е необходимо още и положението на местните и чуждестранните лица<sup>18</sup> да е сходно.

41. По принцип обаче полученият на територията на една държава доход от чуждестранно лице най-често представлява само част от общия му доход, съсредоточен по неговото местопребиване. Нещо повече международното данъчно право и общностното право приемат, че индивидуалните данъчни възможности на чуждестранното лице, произтичащи от отчитането на всички негови доходи, от личното и семейно положение, могат най-лесно да се преценят на мястото, където е центърът на личните и имуществените му интереси, което като цяло съответства на неговото пребиваване<sup>19</sup>. От това като общо правило

следва, че обстоятелството, че дадена държава членка не предоставя на чуждестранно лице данъчните предимства, които предоставя на местните за нея лица не е дискриминационно, тъй като тези две категории данъчнозадължени лица не са в сходно положение<sup>20</sup>.

42. Въпреки това съгласно трайната съдебна практика, началото на която е поставено в Решението по дело Schumacker, посочено по-горе, Съдът приема, че е различен случаят, когато чуждестранното лице не получава значителни доходи в държавата на пребиваването си, а получава основната част от облагаемите си доходи от дейност, упражнявана в държавата по своята месторабота по такъв начин, че държавата по неговото пребиваване не е в състояние да му предостави предимствата, които са резултат от отчитане на неговото лично и семейно положение<sup>21</sup>. В действителност, когато става въпрос за чуждестранно лице, което получава в държава членка, различна от държавата на пребиваването си, основната част от своите доходи и почти всички доходи на своето семейство, дискриминацията се изразява в това, че личното и семейното положение на това чуждестранно лице не се отчита нито в държавата по неговото пребиваване, нито в държавата по неговата месторабота<sup>22</sup>.

18 — Вж. по-специално Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точки 29 и 31), Решение по дело Wielockx, посочено по-горе (точки 17—19), както и Решение по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе (точки 27—29).

19 — Вж. в този смисъл Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точка 32), Решение от 14 септември 1999 г. по дело Gschwind (C-391/97, Recueil, стр. I-5451, точка 22), Решение от 16 май 2000 г. по дело Zurstrassen (C-87/99, Recueil, стр. I-3337, точка 21), Решение от 12 декември 2002 г. по дело de Groot (C-385/00, Recueil, стр. I-11819, точка 90), Решение от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse (C-234/01, Recueil, стр. I-5933, точка 43), Решение от 1 юни 2004 г. по дело Wallentin (C-169/03, Recueil, стр. I-6443, точка 15) и Решение от 25 януари 2007 г. по дело Meindl (C-329/05, Сборник, стр. I-1107, точка 23).

20 — Вж. по-специално Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точка 34), Решение по дело Gschwind, посочено по-горе (точка 23) и Решение от 6 юли 2006 г. по дело Conijn (C-346/04, Recueil, стр. I-6137, точка 16).

21 — Вж. Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точка 36), Решение по дело Gschwind, посочено по-горе (точка 27), Решение по дело de Groot, посочено по-горе (точка 89), Решение по дело Wallentin, посочено по-горе (точка 17), както и Решение по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе (точка 30).

22 — Вж. Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точка 38), Решение по дело Wielockx, посочено по-горе (точки 21 и 22), Решение по дело Wallentin, посочено по-горе (точка 17), както и Решение по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе (точка 31).

43. Решението по дело Ritter-Coulais, посочено по-горе, от една страна, и Решението по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, от друга страна, бележат развитие в съдебната практика, последвала Решението по дело Schumacker, посочено по-горе, по отношение на задълженията на държавата членка по местоработата на чуждестранните лица, които получават на нейна територия всички или почти всички свои облагаеми доходи от професионална дейност.

44. В Решението по дело Ritter-Coulais, посочено по-горе, пред Съда е поставен въпросът дали закрепените в Договора свободи на движение изискват физическите лица, получаващи доходи от трудова дейност в дадена държава членка (Германия), и подлежащи на пълно данъчно облагане в тази държава, могат, за целите на определяне както на данъчната основа, така и на данъчната ставка на посочените доходи и при липса на положителни доходи, да се възползват от правото да поискат да бъдат отчетени загубите от наем, свързани с къща за живеене, която използват лично за тази цел, и която е разположена в друга държава членка (Франция), аналогично на местните за Германия данъчнозадължени лица.

45. Уместно е да отбележим, че Съдът не е отговорил на първия въпрос, поставен от препращащата юрисдикция, относно отчитането на загубите от наем за целите на определяне на данъчната основа, предвид хипотетичния характер на този въпрос за

решаването на спора пред националния съд<sup>23</sup>. Този въпрос се поставя пряко отново в настоящото дело, в контекст, който обаче, както ще посоча по-нататък, се различава в някои отношения от този по делото Ritter-Coulais.

46. Що се касае до отговора на втория въпрос относно изчисляването на ставката за облагане на доходите от професионална дейност на чуждестранните лица в държавата членка по местоработата, Съдът е приел, че член 48 от Договора не допуска тази държава членка да третира по различен начин загубите от наем, свързани с недвижими имоти, намиращи се извън германска територия, и чиито собственици най-често са чуждестранни лица, каквито са съпрузите Ritter-Coulais, и такива загуби, свързани с недвижими имоти, намиращи се в Германия, като поставя отчитането на първите за целите на определяне на данъчната ставка изключително в зависимост от наличието на положителни доходи от същото естество<sup>24</sup>.

47. Интересно е да се отбележи, че макар и положението, което е в основата на спора между съпрузите Ritter-Coulais и германската данъчна администрация със сигурност да засяга работници, които пребивават в една държава членка, но получават всички или почти всички доходи в друга държава членка, Решението по дело Ritter-Coulais не се позовава по никакъв начин на Решението по дело Schumacker въпреки доводите, изложени от генералния адвокат

23 — Решение по дело Ritter-Coulais, посочено по-горе (точки 11—17).

24 — Решение, посочено по-горе (точки 34—38).

Léger в заключението му, които в основната си част се базират върху изводите от това решение<sup>25</sup>.

48. Този със сигурност умишлен пропуск би могъл да се обясни с факта, че спорните по това дело данъчни предимства не са отговаряли на свързаните с отчитането на личното и семейното положение на засегнатите чуждестранни данъчнозадължени лица по смисъла на съдебната практика по дело Schumacker, посочено по-горе, а в по-широк аспект — на отчитането от държавата по местоработата им на данъчните им възможности, в които следователно се включва общият размер на доходите им<sup>26</sup>. Може би именно поради това Съдът е счел за неуместно да обвърже положението по делото Ritter-Coulais със съдебната практика, започнала с Решението по дело Schumacker.

49. Допълнително обяснение на липсата на всякакво позоваване на съдебната практика Schumacker, посочена по-горе в Решението по дело Ritter-Coulais, посочено по-горе, може да се намери и във факта, че спорната в това дело германска правна уредба не установява *пряко* разлика в третирането между местни и чуждестранни лица, а за целите на определяне на данъчната ставка върху доходите на данъчнозадължените лица изключва отчитането на отрицателните доходи от наем, свързани с недвижими имоти, намиращи се във Франция, *ако няма положителни доходи*. Това обстоятелство е довело Съда

до извода, че доколкото собствениците на недвижими имоти, разположени извън германска територия, които ги обитават лично, най-често са чуждестранни лица, спорната германска правна уредба ги третира по по-неблагоприятен начин в сравнение с работниците, обитавачи собствени жилища в Германия<sup>27</sup>.

50. Както изглежда обаче, Съдът е направил допълнителна крачка напред в Решението по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, в положение, близко до това в основата на Решението по дело Ritter-Coulais, посочено по-горе, като е приложил спрямо положението на съпрузите Lakebrink съдебната практика Schumacker, посочена по-горе, в частта относно задълженията на държавата членка по местоработата на чуждестранните лица, които получават почти всичките си доходи в тази държава.

51. Уместно е да припомним, че съпрузите Lakebrink, които работят в Люксембург и пребивават в Германия, според люксембургското законодателство, за разлика от лицата, работещи и пребиваващи в Люксембург, нямат право да поискат отчитането на загубите от наем, свързани с недвижимите им имоти на територията на Германия (които не обитават лично), при определяне на данъчната ставка за облагане на доходите им, получени в Люксембург, и които съставляват основната част от облагаемите им доходи.

25 — Заключение, представено на 1 март 2005 г. по дело Ritter-Coulais, посочено по-горе (точки 84—102).

26 — Вж. по този повод заключението, посочено по-горе, представено от генералния адвокат Léger (точки 98—102).

27 — Вж. точки 36 и 37 от решението.

52. Като се позовава на съдебната практика Schumacker, посочена по-горе, Съдът приема, от една страна, че е налице дискриминация по смисъла на тази съдебна практика спрямо работниците — чуждестранни лица, каквито са съпрузите Lakebrink, които не получават никакъв доход в държавата на пребиваването си, а получават всички семейни доходи от дейност, упражнявана в държавата по месторабота<sup>28</sup>. От друга страна, в точка 34 от решението, Съдът е изяснил основанието на установената по делото Schumacker дискриминация, като уточнява, че тя *засяга всички данъчни предимства, свързани с данъчните възможности на чуждестранното лице, които не се отчитат нито в държавата на местопребиваването му, нито в държавата по месторабота*, като е възприел доводите, посочени от мен в точка 36 от заключението ми по това дело и се е позовал на анализа на генералния адвокат Léger в точки 97 и 99 от заключението му по дело Ritter-Coulais, посочено по-горе<sup>29</sup>. Съдът е добавил в същата точка от решението и че тези данъчни възможности могат, от друга страна, да се квалифицират като част от *личното положение* на чуждестранното лице по смисъла на съдебната практика Schumacker. Така заключава, че отказът на данъчната администрация на дадена държава, в случая на Великото херцогство Люксембург, да вземе предвид отрицателните доходи от наем, свързани с недвижими имоти на данъчнозадълженото лице, намиращи се в чужбина, представлява дискриминация, забранена от член 39 ЕО<sup>30</sup>.

53. В Решението по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, Съдът изглежда възлага в тежест на държавата членка по месторабота на чуждестранните данъчнозадължени лица, които получават основната част от доходите си от професионална дейност в тази държава, за целите на определяне на данъчната ставка за тези доходи да вземе предвид данъчните възможности на посочените данъчнозадължени лица — следователно в това число загубите от наем, които тези данъчнозадължени лица са понесли във връзка с недвижим имот в държавата членка на пребиваването си — при условие че последната не отчита посочените данъчни възможности.

54. Струва ми се, че изразът в точка 34 *in fine* на Решението по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, според който данъчните възможности на чуждестранното лице са *всъщност* част от личното му положение по смисъла на съдебната практика Schumacker, посочена по-горе, има характера на *obiter dictum*. Това уточнение ми се струва и малко опасно по две основни съображения.

55. От една страна, изглежда, че то приравнява данъчните възможности с личното положение на чуждестранното лице, докато съгласно съдебната практика Schumacker данъчните възможности само отчасти се определят от отчитането на личното положение на данъчнозадълженото лице.

56. От друга страна, и като следствие от това, докато отчитането на определени

28 — Точка 33 от Решение по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе.

29 — Точка 34.

30 — Точка 35.

елементи, свързани с личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице, води непременно до намаление на дължимия от него данък върху доходите, отчитането на данъчните възможности на данъчнозадълженото лице, тоест включването на общия размер на доходите му, може да доведе до увеличение на дължимия данък. Такъв например би бил случаят, когато държавата членка по месторабота на чуждестранните данъчнозадължени лица, получаващи в нея основна част от доходите си от професионална дейност, би поискала от тези данъчнозадължени лица, подобно на местните данъчнозадължени лица, да включат всички свои положителни доходи от източници в чужбина за целите на определянето на данъчната основа и/или данъчната ставка, като в същото време им позволява да включат според конкретния случай и всички свои отрицателни доходи от същите източници. В случай че такова чуждестранно данъчнозадължено лице получава единствено положителни доходи от източници в чужбина, отчитането на данъчните възможности от държавата членка по местоработата му няма да доведе *in fine* до намаляване на дължимия от него данък върху доходите, както би било при прилагане на идентична норма по отношение местно данъчнозадължено лице.

57. Ето защо, макар и да подкрепям съображенията в Решението по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, според които доколкото положението на местното и чуждестранното лице са обективно сходни от гледна точка на държавата членка по тяхната месторабота, данъчните възможности на чуждестранното данъчнозадължено лице следва да бъдат отчетени в тази държава членка по аналогичен начин с тези на местното данъчнозадължено лице, въпреки всичко имам резерви по отношение на приравняването, което това решение прави без допълнителни

уточнения, между посочените данъчни възможности и личното положение на данъчнозадълженото лице, по смисъла на практиката Schumacker, посочена по-горе.

58. Предвид това независимо от въпроса за придържането им към практиката Schumacker, посочена по-горе, разрешенията, дадени от Съда в посочените по-горе Решение по дело Ritter-Coulais и Решение по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, водят според мен до сходни резултати. Тази съдебна практика изисква държавата членка по месторабота да предостави право на чуждестранните лица, които получават всички или почти всички свои доходи в тази държава, за целите на определянето на данъчната ставка, приложима към тези доходи, да поискат отчитането на отрицателните доходи от наем, свързани с недвижими имоти, намиращи се в държавата членка на пребиваване, независимо дали те се обитават лично (каквото е случаят на съпрузите Ritter-Coulais) или не (случаят на съпрузите Lakebrink) и доколкото подобни данъчни предимства не могат да бъдат предоставени от последната държава членка<sup>31</sup>.

59. Обстоятелството, че за разлика от германската правна уредба, разглеждана по делото Ritter-Coulais, за целите на определяне на данъчната ставка люксембургското законодателство не отчита нито загубите, нито печалбите от наем, свързани с недвижими имоти, намиращи се в чужбина, собственост на чуждестранни лица, работещи в Люксембург, не представлява елемент, който да обезсили констатацията за несъвместимост на това законодателство с член 39 ЕО, при липсата на

31 — Каквото е по принцип случаят, когато тези данъчнозадължени лица не получават доходи от професионална дейност в държавата на пребиваването си.

формално позоваване от страна на част от правителствата, представили становища по делото Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, на евентуални причини, които да оправдават изтъкнатата от Съда разлика в третирането, като например необходимостта от гарантиране на съгласуваност на данъчния режим<sup>32</sup>. В това отношение квалифицирането на оспорената по делото Lakebrink и Peters-Lakebrink национална мярка като непряка дискриминация, основана на гражданството, за разлика от квалификацията, възприета по делото Ritter-Coulais, посочено по-горе, като мярка, поставяща в по-неблагоприятно положение чуждестранните лица, изглежда почива върху обстоятелството, че за разлика от германското люксембургското законодателство, разглеждано по делото Ritter-Coulais, установява различно третиране, основано *пряко* върху наличието или липсата на постоянно пребиваване на люксембургска територия.

60. Важно е също така да се отбележи, че отказите, получени от данъчнозадължените лица съответно по дело Ritter-Coulais, посочено по-горе, и по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, са резултат изключително от прилагането на разглежданите национални правни норми и следователно не произтичат от разпоредбите на двустранните данъчни спогодби, подписани между Федерална република Германия и Френската република, от една страна, и от Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия, от друга<sup>33</sup>.

32 — Припомням, че в заключението си по това дело въпреки всичко съм обсъдил при условията на евентуалност становището, с което люксембургското правителство е искало, струва ми се, по същество да докаже, че спорното законодателство цели да запази съгласуваността на данъчния режим (вж. точки 44—52 от заключението, посочено по-горе).

33 — Вж. по този повод посочените по-горе Решение по дело Ritter-Coulais (точка 7), както и Решение по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink (точки 6—8) и моето заключение по последното дело (точка 39).

61. Делото, с което понастоящем е сезиран Съдът, се доближава в много отношения до делата, по които са постановени двете разгледани по-горе решения. В действителност то засяга положението на чуждестранно лице, което при упражняване на правото си на свободно движение на работници желае да се ползва, както местните лица в държавата членка, в която получава основната част от облагаемите си доходи от професионална дейност, от отчитането на отрицателните доходи, свързани с недвижим имот, обитаван от него в държавата членка на пребиваването му. С изключение на обстоятелството, че г-н Renneberg обитава лично намиращия се в Белгия недвижим имот, то е по-скоро подобно на делото Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, поради факта, че както оспореното в последното производство люксембургско законодателство, така и отказът на Кралство Нидерландия като държава членка по месторабота на дадено данъчнозадължено лице да отчете за данъчни цели загубите от наем, претърпени от това лице във връзка с недвижим имот, намиращ се в държавата членка по местопребиваването му, се основава *пряко* на това, че засегнатото данъчнозадължено лице не пребивава в Нидерландия, както ще бъде уточнено по-нататък в това заключение.

62. Въпреки това настоящото дело се различава както от дело Ritter-Coulais, така и от дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочени по-горе, в две много важни и неразривно свързани помежду си отношения.

63. От една страна, за разлика от споровете в основата на двете посочени по-горе

дела, отказът на нидерландската данъчна администрация, получен от г-н Renneberg, изглежда произтича не изключително от вътрешното нидерландско законодателство, а от разпоредбите на двустранната данъчна спогодба, и по-специално от начина, по който тази спогодба разпределя правомощията между Кралство Белгия и Кралство Нидерландия.

64. От друга страна, г-н Renneberg иска да бъдат отчетени загубите от наем, свързани с неговия недвижим имот, намиращ се в Белгия, за целите на определянето на данъчната основа на данъка върху доходите, дължим в Нидерландия, а не както е в делата, по които са поставени посочените по-горе Решение Ritter-Coulais и Решение Lakebrink и Peters-Lakebrink, за целите на изчисляване на ставката на посочения данък, платим в държавата по местоработата.

65. Първият от тези два аспекта води нидерландското и шведското правителство до извода, че има обективна разлика в положението на чуждестранно за Нидерландия данъчнозадължено лице, каквото е г-н Renneberg, и положението на данъчнозадължено лице, което пребивава в Нидерландия, разлика, която изключва дори евентуалното наличие на непряка дискриминация, забранена с член 39 ЕО.

66. В това отношение, и както впрочем изтъкват и нидерландското и шведското правителство, по мое мнение няма никакво съмнение, че е налице *разлика в третирането* между положението на данъчнозадължено лице, каквото е г-н Renneberg и положението на данъчнозадължено лице, което пребивава и упражнява дейност като заето лице в Нидерландия, и получава отрицателни

доходи от наем, свързани с намиращ се в Белгия недвижим имот. Всъщност, както беше потвърдено и от нидерландското правителство в отговора на писмените въпроси на Съда и в съдебното заседание, при изчисляване на дължимия в Нидерландия данък върху доходите си от професионална дейност данъчнозадължено лице като г-н Renneberg не може да включи загубите от наем, свързани с намиращ се в Белгия недвижим имот, за разлика от данъчнозадължено лице, което пребивава и работи в Нидерландия и което, при наличието на загуби от наем, свързани с недвижим имот на територията на Нидерландия, който обитава лично, или загуби от недвижим имот на територията на Белгия, който не обитава лично и постоянно, при определяне на платимия в Нидерландия данък върху доходите, би могло да се позове тези загуби.

67. Нидерландското и шведското правителство твърдят въпреки това, че тъй като такава разлика в третирането за данъчни цели *произтича от разпределението на правомощията за облагане*, предвидено в двустранната данъчна спогодба между Кралство Нидерландия и Кралство Белгия, тя се отнася до положения, които не са обективно сходни, така че била изключена всякаква дискриминация.

68. За разлика от тях Комисията счита по същество, че от гледна точка на държавата членка по местоработата положението на местното и на чуждестранното лице, които получават всички или почти всички свои облагаеми доходи в тази държава, са сходни. Според нея тази мярка установява разлика в третирането между тези две категории данъчнозадължени лица, основана единствено на мястото на пребиваване.

69. Както се вижда от двете предходни точки, теоретичният спор — макар и нелишен от практически последиствия — залегнал в становищата на встъпилите правителства и на Комисията, засяга преди всичко въпроса дали за целите на преценката на обективното сходство на положенията следва да бъдат отчетени правните норми, предизвикващи посочената разлика в третирането, или за същата цел е достатъчно отчитането на подобие от фактическа страна (например сравнението между местно и чуждестранно лице, които получават основната част или всички свои облагаеми доходи в държавата членка по местоработата).

70. Струва ми се, че защитаваната от Комисията позиция в по-голяма степен съответства на логиката, развита в практиката на Съда. В действителност, доколкото дискриминацията се изразява в прилагането на различни правни норми по отношение на сходни положения<sup>34</sup>, за целите на преценката на обективното сходство на положенията най-малкото е неуместно да бъдат използвани като критерии за преценка националните и/или договорните правни норми, които са в основата на различното третиране, когато Съдът следва да прецени именно техния евентуален дискриминационен характер. С други думи, не мога да разбера как би могъл да се възприеме обратният довод, който впрочем се защитава от встъпилите правителства, според който положенията не били обективно сходни, поради това че дадена държава членка ги третира по различен начин.

34 — Или при прилагането на една и съща норма спрямо различни положения (вж. по-специално Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точка 30), както и по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink (точка 27).

71. Във връзка с това от съдебната практика Schumacker, посочена по-горе, и от Решението по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, следва, че Съдът приравнява положението на местното с това на чуждестранното лице, когато последното не получава съществени доходи в държавата на пребиваване, а основната част от облагаемия му доход е от дейност, упражнявана в държавата по местоработата, за целите на отчитането от тази държава на данъчните възможности на това данъчнозадължено лице, без *на този етап от разсъжденията* да разглежда основанието за различното третиране.

72. По мое мнение такъв следва да бъде и подходът, който трябва да се приложи в настоящото дело, и който впрочем изглежда същият като този, на който се основава преpraщаната юрисдикция.

73. Доколкото, и както следва от акта за препращане, е безспорно, че г-н Renneberg, местно за Белгия лице, получава всички свои облагаеми доходи от дейност като заето лице в Нидерландия, без да получава съществени доходи в държавата си на пребиваване, по отношение на своята държава по местоработата той се намира в обективно сходно положение с местно за Нидерландия лице, което също упражнява дейност като заето лице в тази държава членка, за целите на отчитането на неговите данъчни възможности<sup>35</sup>.

35 — Вж. също така в този смисъл заключението на генералния адвокат Léger, посочено по-горе (точки 98 и 99).



74. Според мен този подход не поставя под съмнение свободата на договарящите страни по двустранната данъчна спогодба да определят критериите за привързване за целите на разпределянето на данъчните правомощия, доколкото тази свобода е призната в практиката на Съда<sup>36</sup>.

75. В това отношение е важно да се уточни, че нидерландското правителство обосновава отказа да отчете загубите от наем на г-н Renneberg в Кралство Белгия с обстоятелството, че съгласно член 6 от двустранната данъчна спогодба Белгия има изключителното право да облага доходите от недвижим имот, намиращ се на нейна територия, докато, по силата на член 19, параграф 1 от спогодбата, заплатите на г-н Renneberg се облагат в Кралство Нидерландия.

76. С готовност признавам, че като са приели член 6 и член 19, параграф 1 от двустранната данъчна спогодба, договарящите страни са се възползвали от свободата да определят по свой избор крите-

риите за привързване за целите на разпределянето на съответните данъчни правомощия<sup>37</sup>.

77. Въпреки това не считам, че това обстоятелство е от решаващо значение за спора по главното производство.

78. В действителност, в хипотезата, в която Съдът би приел, че отчитането на данъчните възможности на чуждестранно лице като г-н Renneberg би следвало да бъде приравнено на отчитане на личното му положение, подобно на посоченото в точка 34 *in fine* на Решение по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, е уместно да отбележим, че съгласно член 25, параграф 3 от двустранната данъчна спогодба Кралство Нидерландия е длъжно да предостави на чуждестранните данъчнозадължени лица личните данъчни приспадания, облекчения и намаления, които предоставя на местните лица вследствие тяхното (лично) положение или семейни разходи. Според мен обаче, както признава в съдебното заседание и нидерландското правителство, такава разпоредба, уреждаща недискриминационното третиране на местните за другата договаряща страна лица, не би могло да се свърже с разпределянето на данъчните правомощия между посочените договарящи страни, независимо че е неразделна част от структурата на двустран-

36 — Вж. Решение по дело Gilly, посочено по-горе (точки 24—30), Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 57), Решение по дело de Groot, посочено по-горе (точка 93), Решение от 19 януари 2006 г. по дело Vouanich (C-265/04, Recueil, стр. I-923, точка 49), Решение от 23 февруари 2006 г. по дело van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 47), Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 52) и Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit International и Denkavit France (C-170/05, Recueil, стр. I-11949, точка 43).

37 — Това разпределяне се основава впрочем на международната практика, и по-специално на модела за данъчна спогодба относно доходите и имуществото, изготвен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), модел, към който Съдът редовно припомня, че е разумно държавите членки да се придържат: вж. по-специално Решение по дело Gilly, посочено по-горе (точка 31) и Решение по дело van Hilten-van der Heijden, посочено по-горе (точка 48).

ната данъчна спогодба<sup>38</sup>. Оттук следва, че обстоятелството, че двустранната данъчна спогодба не обхваща спазването на принципа на недопускане на дискриминация в положението на чуждестранно данъчнозадължено лице като това на г-н Renneberg, което несъмнено попада в персоналното приложно поле на тази спогодба, не би могло само по себе си да бъде пречка за спазването на този принцип, произтичащ от общностното право.

79. В случай че с цел разрешаване на настоящото дело, Съдът не би приел направеното в Решението по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе, приравняване между данъчни възможности и лично положение на чуждестранно данъчнозадължено лице, считам, че той въпреки това би достигнал до аналогичен с посочения в предходната точка резултат, именно в светлината на своята съдебна практика, според която спазването на правата, произтичащи от прилагането на свободите на движение по общностното право не би могло да зависи от съдържанието на една двустранна данъчна спогодба<sup>39</sup>.

80. В това отношение е подходящо да отбележим, че по настоящото дело упраж-

няването от страна на договарящите страни на свободата им да определят критериите за привързване за целите на разпределяне на данъчните правомощия, не означава, че Кралство Нидерландия е автоматично лишено от всякакво правомощия да отчете загубите на доходи от недвижим имот, намиращ се в Белгия, за целите на определяне на данъчната основа за облагане с данък върху доходите на чуждестранно данъчнозадължено лице, което получава основната част или всички свои облагаеми доходи в Нидерландия.

81. Всъщност трябва поне да се установи, че що се касае до местните за Нидерландия лица, сам по себе си фактът, че получават положителни или отрицателни доходи, свързани с недвижим имот на територията на Белгия, спрямо които доходи тази държава упражнява данъчните си правомощия, не е пречка Кралство Нидерландия по силата на член 24, параграф 1, точка 1 от двустранната данъчна спогодба да включи такива доходи от недвижимими имоти в *облагаемата основа* за данък върху доходите от професионална дейност, който трябва да бъде платен от данъчнозадължените лица, пребиваващи в Нидерландия, с оглед предотвратяване на двойното данъчно облагане. Впрочем това обстоятелство, подчертано от препрещашата юрисдикция, е потвърдено от нидерландското правителство в отговорите на поставените от Съда писмени въпроси. Поточно правителството е посочило, че що се касае до загубите от наем, свързани с недвижим имот на територията на Белгия, в съответствие с нидерландската правна уредба те се отчитат при определяне на облагаемия доход и се пренасят в следващите данъчни периоди, когато се реализира брутен положителен доход от източник в чужбина. Що се касае до

38 — В действителност, в случай, когато е следвало да се установи дали германски гражданин, местно лице в Германия, има право да се позове на разпоредбите на двустранната данъчна спогодба, Съдът според мен основателно не е приел, че правилото на недопускане на дискриминация, уредено в член 25, параграф 3 от посочената спогодба, е свързано с разпределянето на данъчните правомощия между тези две държави членки (вж. Решение от 5 юли 2003 г. по дело D (C-376/03, Rescuel, стр. I-5821, точки 60—62).

39 — Вж. в този смисъл Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция (270/83, Rescuel, стр. 273, точка 26), както и Решение по дело Denkvit Internationaal и Denkvit France, посочено по-горе (точка 53).

положителните доходи от недвижими имоти, включени в данъчната основа за данъка, който трябва да бъде платен в Нидерландия, с цел предотвратяване на двойното данъчно облагане тази държава предоставя право на приспадане в размера на данъка съгласно условията, предвидени в член 24, параграф 1, точка 2 от двустранната данъчна спогодба.

82. При това положение ми се струва неправилно да се твърди, както се опитва нидерландското правителство, че полученият от г-н Renneberg отказ на нидерландските данъчни власти произтича от направения от договарящите страни избор да предоставят на държавата членка, на територията на която се намира недвижимият имот, правомощията за облагане на доходите от недвижими имоти на данъчнозадължените лица, попадащи в приложното поле на двустранната данъчна спогодба. Точно обратното, този отказ произтича в действителност от наличието или липсата на постоянно пребиваване в Нидерландия на посочените данъчнозадължени лица.

83. Тоест, дори едно местно и едно чуждестранно лице по принцип да не са в обективно сходни положения, както вече посочих и както изтъква и Комисията, това не се отнася за положението на чуждестранно данъчнозадължено лице, което получава всички или почти всички свои облагаеми доходи от професионална дейност в държавата членка по местоработата си, в сравнение с данъчнозадълженото лице, което пребивава и упражнява дейност като заето лице в посочената държава членка.

84. Обстоятелството, че тази разлика в третирането произтича от това, че

двустранната данъчна спогодба не взема предвид особеното положение на чуждестранни данъчнозадължени лица, които получават всички или почти всички свои доходи в държавата членка по месторабота, само по себе си не изглежда пречка пред прилагането на правата, произтичащи от свободата на движение на работници, доколкото, както вече посочих, тяхното спазване не би могло да зависи от съдържанието на такава спогодба<sup>40</sup>. В заключение, ако Кралство Нидерландия третира чуждестранно данъчнозадължено лице като г-н Renneberg както третира местните данъчнозадължени лица, това с нищо не накърнява правата на Кралство Белгия съгласно двустранната данъчна спогодба и не му налага никакви нови задължения<sup>41</sup>.

85. Освен това обстоятелството, че полученният от г-н Renneberg отказ от нидерландските данъчни власти се отнася до определянето на данъчната основа за платимия в Нидерландия данък, не ми се струва от решаващо значение, доколкото, както вече посочих по повод положението на местните за Нидерландия лица, на основание член 24, параграф 1 от двустранната данъчна спогодба отчитането за целите на определяне на данъчната основа за платимия в Нидерландия данък на загубите от наем, свързани с недвижим имот на територията на Белгия, собственост на местно за Нидерландия лице, не лишава Кралство Белгия от правото да облага доходите, свързани с този имот.

40 — Вж. съдебната практика, посочена в бележка под линия 39. Ще посоча също така, че дори по делата, в които Съдът приема, че се оспорва изборът на критерий за привързване за целите на двустранното разпределяне на данъчните правомощия, той проверява и дали този избор, който сам по себе си не е дискриминационен, не води до „отрицателни последици за засегнатите данъчнозадължени лица“ (вж. Решение по дело Gilly, посочено по-горе (точка 34)).

41 — Вж. за аналогични съображения Решение по дело Saint-Gobain ZN, посочено по-горе (точка 60).

86. Следователно не виждам причина да се свързва с обратни последици отчитането за същите цели на същите загуби, понесени от чуждестранно за Нидерландия данъчнозадължено лице, което получава всички или почти всички свои облагаеми доходи в тази държава членка.

87. Пак по този повод е важно също така да се отбележи, че като препраща към точки 97—99 от заключението на генералния адвокат Léger по дело Ritter-Coulais, посочено по-горе, посветени на отчитането на загубите от наем в държавата членка по местоработата на съпрузите Ritter-Coulais, за целите *както на определяне на облагаемия доход, така и на данъчната ставка*, точка 34 от Решението по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, формулирана впрочем с общи термини, изглежда изключва посочената от нидерландското правителство по настоящото дело разлика между отчитането на загубите от наем на чуждестранно лице, което се намира в положение, сходно с това на г-н Renneberg за целите на определяне на данъчната основа, от една страна, и от друга, за целите на определяне на ставката на данъка върху доходите, платим в тази държава членка.

88. Нещо повече от Решението по дело Deutsche Shell, на което ще се върна подробно по-нататък, установявам, че Съдът не допуска дадена държава членка да изключи отчитането на загубите от курсови разлики от установен в друга държава членка постоянен обект от данъчната основа на главното предприятие,

установено в първата държава членка, които всъщност не биха могли да бъдат понесени от постоянния обект въпреки наличието на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, разпределяща съответните правомощия на договарящите страни по отношение на облагането на доходите, получени от постоянния обект<sup>42</sup>.

89. Следва да добавя, че разглежданото по настоящото дело различно третиране, за разлика от твърденията на нидерландското и на шведското правителство, не произтича единствено от наличието на различия между различните национални данъчни уредби. В действителност, дори Кралство Белгия да позволяваше отчитането на посочените в главното производство загуби за целите на определяне на данъчната основа за облагане с данък върху доходите на своите местни лица, данъчнозадължено лице в положението на г-н Renneberg, който получава всички или почти всички свои доходи в Нидерландия, в никакъв случай не би могъл да се възползва от това предимство. Впрочем в Белгия такава възможност изглежда изключена, ако се вярва на становището на нидерландското правителство по този повод. По-нататък, макар това да не следва от акта за преюдициално запитване — и което впрочем е малко вероятно — дори Кралство Белгия да предоставя на местните данъчнозадължени лица правото на пренасяне на загубите от наем, претърпени в един или няколко данъчни периода, в последващи данъчни периоди, в които са реализирани положителни доходи от

42 — Решение от 28 февруари 2008 г. (C-293/06, Сборник, стр. I-1129, точка 44).

същото естество, евентуалното съществуване на такава възможност не ми се струва определящо за практиката на Съда, който редовно ограничава съображенията си до данъчните периоди, разглеждани в делата, с които е сезиран, през които са претърпени загубите<sup>43</sup>.

90. При всички положения изложените от нидерландското правителство в тази насока в съдебното заседание лаконични съображения, изведени по същество от риска за двукратно отчитане на загубите от намиращ се в Белгия недвижим имот, не ме убеждават. На първо място, тъй като самото настъпване на такъв риск е избегнато в рамките на прилагането на член 24 от двустранната данъчна спогодба по отношение на положенията, сходни с това на г-н Renneberg. На второ място, доколкото дадена държава членка може да се позове на Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане<sup>44</sup> в хипотезата, в която данъчнозадължено лице извършва част от дейността си на територията на държава членка, различна от тази, където упражнява дейност като самостоятелно заето лице, за да получи от компетентните органи на друга държава членка всяка информация, която ѝ позволява да определи правилно данъка върху дохода, или всяка информация, която тя счита за необходима с оглед на преценката на точния размер на данъка върху дохода, дължим от определено данъчнозадължено

лице съгласно приложимото законодателство<sup>45</sup>.

91. На последно място, считам, че по настоящото дело разликата в третирането, основана на пребиваването, има дискриминационен характер, тъй като загубите на доходи, свързани с недвижим имот на територията на Белгия, се отчитат винаги при определянето на данъчната основа за облагане на доходите от професионална дейност на местните за Нидерландия и работещи там данъчнозадължени лица, докато те никога не се отчитат в положението на чуждестранно данъчнозадължено лице, което получава всички или почти всички свои облагаеми доходи от дейност като заето лице в същата държава членка.

92. Такава разлика в третирането по принцип противоречи на член 39 ЕО, освен ако е в състояние да гарантира постигането на цел от общ интерес, съвместима с Договора, и не надхвърля необходимото за постигането ѝ<sup>46</sup>.

93. По този повод обаче е уместно да се отбележи, че нито препращащата юрисдикция, нито встъпилите правителства посочват или а fortiori се позовават на евентуална причина за току-що констатираната непряка дискриминация, което би следвало да накара Съда да изключи разглеждането ѝ по настоящото дело.

45 — Вж. в този смисъл Решение от 22 март 2007 г. по дело Talotta (С-383/05, Сборник, стр. I-2555, точка 29 и цитираната съдебна практика).

46 — Вж. по-специално в този смисъл Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer (С-250/95, Recueil, стр. I-2471, точка 26), Решение от 11 март 2004 г. по дело de Lasteyrie du Saillant (С-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 49); Решение от 7 септември 2006 г. по дело N (С-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 40) и Решение от 18 януари 2007 г. по дело Комисия/Швеция (С-104/06, Сборник, стр. I-671, точка 25).

43 — Вж. по-специално Решение по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе (точка 22), както и Решение по дело Deutsche Shell, посочено по-горе (точки 40 и 50).

44 — ОВ L 336, стр. 15, Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 1, стр. 15.

94. Съзнавам, че предложеният тук подход, основан на спазването на общностното право, в крайна сметка се състои в това да се задължат държавите членки, договарящи страни по двустранна данъчна спогодба, да отчетат специфичното положение на някои данъчнозадължени лица, които попадат в персоналното приложно поле на посочената спогодба, така че да се избегне онова, което би могло да се нарече „данъчен по man's land“, каквото и да е двустранното разпределение на данъчните правомощия, по което тези държави са постигнали съгласие.

95. С други думи, държавите членки, страни по двустранна данъчна спогодба, би следвало съобразно този подход да бъдат подчинени на действително задължение за постигане на определен резултат, така че да се избегне рискът определени аспекти на данъчните възможности на дадено данъчнозадължено лице в една от тези държави членки като разглежданите в главното производство да не бъдат отчетени от нито една от тези държави.

96. Този подход, макар и краен, не е съвсем нов. Можем да открием в действителност подобна посока на разсъждения по-специално в посочените по-горе Решение по дело de Groot и Решение по дело Deutsche Shell.

97. По първото от тези дела Съдът е уточнил в точка 101 от решението, че „използваните механизми за избягване на двойното данъчно облагане или националните данъчни системи, които имат за цел да го премахнат или да облекчат *трябва* [...] да гарантират на данъчнозадължените лица в дадените държави членки, че в крайна сметка *ще бъдат надлежно*

*отчетени всички обстоятелства, свързани с тяхното лично и семейно положение, независимо от начина, по който съответните държави членки са разпределили това задължение помежду си, за да не се създаде неравно третиране, несъвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на работници, което изобищо не е резултат от съществуващите несходства между националните данъчни законодателства“<sup>47</sup>.*

98. Като прилага тези съображения в разглежданото дело, Съдът установява в точка 102 от решението, че „нидерландската национална правна уредба и сключенията с Германия, Франция и Обединеното кралство спогодби не гарантират такъв резултат. В действителност държавата на пребиваване е частично освободена от задължението си да отчете личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице, без държавите членки по местоработата да са приели да понесат данъчните последици от такова отчитане за частта от доходите, получени на тяхна територия, нито то да им е възложено при прилагането на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, подписани с държавата на пребиваване. Различно е положението единствено по спогодбата с Германия в хипотезата, при която само 90 % от доходите са получени в държавата по местоработата, какъвто обаче не е случаят по главното производство“.

99. Уместно е несъмнено да отбележим, че току-що изложените съображения са

47 — Курсивът е мой.

развити от Съда в контекста на упражняване от страна на дадена държава членка на правомощията ѝ по облагане, произтичащи от предварителното разпределяне на данъчните правомощия.

100. В действителност, в делото, което е в основата на Решението по дело de Groot, посочено по-горе, е установено, че по силата на двустранното разпределяне на данъчните правомощия между Кралство Нидерландия държавата членка, в която пребивава г-н de Groot, и държавите членки, в които той е упражнявал професионална дейност в рамките на една и съща данъчна година, Кралство Нидерландия е следвало да отчете личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице. В спора между г-н de Groot и нидерландската данъчна администрация Кралство Нидерландия въпреки това е отказало да упражни *изцяло* данъчната си компетентност, произтичаща от двустранните спогодби, подписани с държавите членки по месторабота, като не е предоставило на г-н de Groot пълния размер на данъчните облекчения, на които той би имал право във връзка с плащането на издръжка в Нидерландия, ако беше упражнявал професионалната си дейност изключително в последната държава членка. Както се уточнява по-специално в точки 93 и 94 от Решението по дело de Groot, всъщност Съдът е бил сезиран със случай, в който е оспорено (*непълното*) упражняване на правомощията на дадена държава членка по облагане, което упражняване не би следвало да е освободено от спазването на общностното законодателство, и по-специално на член 39 ЕО.

101. Питам се обаче дали това обстоятелство е от естество да изключи прилагането към настоящия случай на съображенията,

изложени в точка 101 от Решението по дело de Groot, посочено по-горе.

102. В настоящото дело, и както вече съм отбелязал, член 24, параграф 1 от двустранната данъчна спогодба възлага на Кралство Нидерландия правомощието да отчете загубите на местни за Нидерландия лица от наем, свързани с недвижим имот на територията на Белгия, в рамките на определянето на данъчната основа за данъка, платим от последните в Нидерландия, без впрочем да се засягат правомощията на Кралство Белгия да облага доходите от такъв имот. Тъй като обаче правомощието на Кралство Нидерландия да включи загубите от наем на недвижим имот на територията на Белгия за целите на определяне на данъчната основа на облаганите в Нидерландия доходи от професионална дейност, възниква въз основа на двустранната данъчна спогодба, полученият от г-н Renneberg отказ може да се разглежда по мое мнение като отказ да се прилагат в тяхната цялост тези предварително установени правомощия спрямо данъчнозадължено лице, попадащо в приложното поле на спогодбата, което е в обективно сходно положение с това на местните за Нидерландия лица, които се ползват от прилагането на разпоредбите на член 24, параграф 1 от двустранната данъчна спогодба.

103. Следователно разширяването на приложното поле на такова третиране в полза на чуждестранно данъчнозадължено лице, което получава всички или почти всички свои облагаеми доходи в Нидерландия, държава членка по местоработата му, не застрашава разпределе-

нието на данъчните правомощия между договарящите страни по двустранната данъчна спогодба<sup>48</sup>.

104. Доколкото съгласно двустранната данъчна спогодба Кралство Нидерландия следва да отчита загубите от наем, свързани с недвижим имот на територията на Белгия, за целите на определяне на данъчната основа на платимия в Нидерландия данък, то следва и да отчете същите загуби за същата цел и когато става въпрос за чуждестранни лица, получаващи всички или почти всички свои облагаеми доходи в Нидерландия, които не получават никакви съществени доходи в държавата членка по пребиваването си, като в противен случай положението на тези данъчнозадължени лица не би било отчетено в нито една от посочените две държави членки<sup>49</sup>.

105. Струва ми се, че задължението на държавите членки за постигане на определен резултат по отношение на особеното положение на някои данъчнозадължени лица, попадащи в приложното поле на двустранните данъчни спогодби, произтича също от Решението по дело Deutsche Shell, посочено по-горе.

48 — Ще разсеem всяко съмнение, че става дума да се предостави такова разширяване на всяко чуждестранно данъчнозадължено лице, попадащо в приложното поле на посочената спогодба, или a fortiori то да бъде предоставено на физически лица, граждани на държава членка, която не е страна по двустранната данъчна спогодба, тъй като Съдът въпреки е отказвал прилагането на такова разширяване в Решението по дело D, посочено по-горе (точки 54—60).

49 — Следва да се отбележи, че условията, при които се отчита този аспект на данъчните възможности на чуждестранното данъчнозадължено лице, което получава в държавата членка по местоработата си всички или почти всички свои облагаеми доходи, би следвало да се уреждат от националната правна уредба при спазване на общното право, вж. в този смисъл Решение по дело de Groot, посочено по-горе (точки 114 и 115), както и заключението ми по дело Lakebrink и Peters-Lakebrink, посочено по-горе (точка 41).

106. Уместно е да припомним, че по това дело Съдът е бил сезиран с преюдициално запитване във връзка с данъчното третиране от германските власти на обезценяването (при обмяна на италиански лири в германски марки) на дотационния капитал, предоставен от Deutsche Shell, дружество със седалище в Германия, на един от образувателите от него постоянни обекти, установени в Италия, при репатрирането на този капитал вследствие на прехвърлянето на постоянния обект<sup>50</sup>. По същество националната юрисдикция е питала най-вече дали свободата на установяване и свободното движение на капитали не допускат Федерална република Германия да изключи от данъчната основа на германския данък загубите от курсови разлики на Deutsche Shell по повод репатрирането на дотационния капитал поради освобождаването от облагане съгласно данъчната ѝ спогодба с Италианската република, независимо от това, че тази загуба от курсови разлики не би могла да се включи в печалбата на постоянния обект, определена за целите на облагането в Италия, и следователно няма да бъде взета предвид нито в Германия, нито в Италия.

107. В действителност, както следва от акта за преюдициално запитване и от заключението на генералния адвокат Sharpston<sup>51</sup>, националната юрисдикция е счела, че данъчната администрация е тълкувала правилно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Федерална република Германия и

50 — Разбира се, данъчният период и обезценяването в основата на това дело предхождат въвеждането на еврото.

51 — Вж. по-специално заключението, представено на 8 ноември 2007 г. по дело Deutsche Shell, посочено по-горе (точка 12).



Италианската република в смисъл, че не е било възможно да се отчете спорната загуба от курсови разлики в Германия, тъй като доходите от постоянния обект в съответствие с тази спогодба следвало да се облагат в Италия, и загубата от курсови разлики е била свързана с дейността му на италианска територия.

108. Следователно по силата на спогодбата загубата от курсови разлики може да се отчете за данъчни цели единствено в Италия. Въпреки това, независимо че Италианската република е обложила печалбата на постоянния обект, получена вследствие прехвърлянето му, тя не е включила в данъчната основа за облагането му обезценяването на стойността на дотационния капитал, тъй като тази основа била установена в италиански лири.

109. След като е констатирал, че доколкото загубата от курсови разлики се изразява в действителна икономическа загуба за установеното в Германия дружество, разглежданият данъчен режим съставлява пречка пред свободата на установяване на установеното в Германия дружество<sup>52</sup>, Съдът по-специално е отхвърлил довода на германското правителство, според което Федерална република Германия и Италианската република са разпределили данъчните си правомощия с договор и са решили да освободят от облагане доходите на постоянните обекти, установени на територията на другата договаряща държава, което изключвало отчитането на посочената загуба от курсови

разлики от страна на държавата членка по седалището на дружеството.

110. В този контекст Съдът несъмнено признава, че правомощието на държавите членки да определят критерии за облагане на доходите и на имуществото предполага, че една държава членка не би могла да бъде задължавана да взема предвид за нуждите на прилагането на нейното данъчното законодателство отрицателния резултат на един постоянен обект, намиращ се в друга държава членка, и принадлежащ на дружество, чието седалище се намира на територията на първата държава членка, *само поради това*, че от данъчна гледна точка този резултат не може да бъде взет предвид в държавата членка, където е постоянният обект<sup>53</sup>. В действителност Съдът уточнява, че „свободата на установяване не би могла да се разбира в смисъл, че една държава членка е длъжна да установява данъчните си норми в зависимост от тези на друга държава членка, за да гарантира при всички положения данъчно облагане, което премахва всякаква разлика, произтичаща от националните данъчни разпоредби, като се има предвид, че взетите от едно дружество решения относно създаването на търговски структури в чужбина могат в зависимост от случая да бъдат повече или по-малко изгодни или неизгодни за едно такова дружество“<sup>54</sup>.

53 — Точка 42 (курсивът е мой).

54 — Точка 43. Съдът препраща по аналогия към Решение от 12 юли 2005 г. по дело Schempp (C-403/03, Recueil, стр. I-6421, точка 45), в което Съдът приема, че „Договорът не гарантира на даден гражданин на Съюза, че преместването на дейността му в друга държава членка, различна от тази, в която е пребивавал дотогава, ще бъде данъчно неутрално. Като се имат предвид различията в правните уредби на държавите членки в тази област, такова преместване би могло според случая да бъде повече или по-малко благоприятно за гражданина от гледна точка на косвеното данъчно облагане“.

52 — Точки 27, 29—32 от решението. Трябва да се разграничат, както изглежда, от обикновените виртуални загуби, каквито са счетоводните.

111. Въпреки това Съдът изключва прилагането на тази посока на разсъждение в разглежданото дело с довода, че „неблагоприятното данъчно положение се отнася до *особено оперативно обстоятелство*, което може да бъде взето предвид само от германските данъчни власти. Макар да е вярно, че *всяка държава членка, сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, трябва да приведе в действие тази спогодба чрез прилагане на собственото си данъчно право и да определи по този начин доходите, които могат да бъдат разглеждани като приходи на един постоянен обект, не може да се приеме държава членка да изключи отчитането на загубите от курсови разлики при определяне на данъчната основа на главното предприятие [Deutsche Shell], които поради естеството си в никакъв случай не могат да бъдат понесени от постоянния обект*<sup>55</sup>.

112. В действителност доколкото загубата от курсови разлики, понесена от Deutsche Shell, е предизвикана единствено от обезценяването в курса на обмяна между момента, в който е предоставен дотационният капитал, и момента на репатрирането му в Германия при обмяната на стойността му от италиански лири в германски марки, тази загуба възниква само на германска територия и по естеството си не би могла да бъде отчетена от италианските данъчни власти, както посочва Съдът.

113. Накрая, в Решението по дело Deutsche Shell Съдът изглежда изисква от държавата членка по седалището на дружеството да упражни данъчните си правомощия по отношение на трансгранична операция с довода, че тази държава

членка всъщност се оказва единствената, която има правомощие да отчете посочената загуба от курсови разлики, за да гарантира спазването на общностното право, независимо от възприетото от препращащия съд тълкуване на разпоредбите на спорната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане в областта на разпределението на данъчните правомощия.

114. Не може да се отрече, че положението, което е в основата на Решението по дело Deutsche Shell, се различава от това по настоящото дело. Въпреки това според мен най-важен е възприетият от Съда подход, а именно да се гарантира, че по какъвто и начин да са разпределени данъчните правомощия, особено то положение на дадено данъчнозадължено лице, попадащо в приложното поле на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, ще бъде отчетено в една от държавите членки, страни по спогодбата.

115. Ако логиката, произтичаща от посочените по-горе решения по дело de Groot и по дело Deutsche Shell, се приложи и спрямо положението на данъчнозадължено лице като г-н Renneberg, който получава всички или почти всички свои облагаеми приходи в Нидерландия, това означава според мен, че тази държава следва, извън разпоредбите на двустранната данъчна спогодба, да осигури отчитането за спорните данъчни периоди на загубите от наем, понесени от това данъчнозадължено лице във връзка с неговия недвижим имот, намиращ се в Белгия, държава членка, в която той не може всъщност да се ползва от сходно предимство поради липсата на облагаеми приходи.

55 — Точка 44 (курсивът мой).

116. Предвид всички тези доводи и без да се налага произнасяне по тълкуването на член 56 ЕО, аз считам, че член 39 ЕО трябва да бъде тълкуван в смисъл, че не допуска дадена държава членка да откаже на чуждестранно данъчнозадължено лице, което получава всички или почти всички свои облагаеми доходи от професионална дейност в тази държава членка, за целите на определяне на данъчната основа на

данъка върху доходите, който трябва да бъде платен в посочената държава членка, да отчете загубите от наем, свързани с недвижим имот, намиращ се в държавата членка по пребиваването на данъчнозадълженото лице, в която то не получава никакъв доход, когато първата държава членка (държавата по месторабота) предоставя това предимство на своите местни лица, които са в сходно положение.

## VI — Заключение

117. С оглед на всички гореизложени съображения предлагам на Съда да се произнесе по преюдициалното запитване, отправено от Hoge Raad der Nederlanden, както следва:

„Член 39 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държава членка да откаже на чуждестранно данъчнозадължено лице, което получава всички или почти всички свои облагаеми доходи от професионална дейност в тази държава членка, за целите на определяне на данъчната основа на данъка върху доходите, който трябва да бъде платен в тази държава членка, да отчете загубите от наем, свързани с недвижим имот, намиращ се в държавата членка по пребиваване на данъчнозадълженото лице, но в която то не получава никакъв доход, когато първата държава членка (държавата членка по месторабота) предоставя това предимство на своите местни лица, които са в сходно положение.“