

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 16 października 2008 r.\*

W sprawie C-527/06

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

**R.H.H. Renneberg**

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

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

\* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,  
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu R.H.H. Renneberga, przez R.H.H. Renneberga,
  
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz D.J.M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,
  
- w imieniu rządu szwedzkiego przez K. Wistrand, działającą w charakterze pełnomocnika,
  
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, A. Weimara oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 39 WE i 56 WE.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy R.H.H. Rennebergiem, obywatelem niderlandzkim, a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów), dotyczącego odmowy przez administrację podatkową uwzględnienia ujemnych przychodów z najmu nieruchomości, którą R.H.H. Renneberg posiadał w Belgii i w której zamieszkiwał, w celu ustalenia podstawy opodatkowania dochodu opodatkowanego w Niderlandach, gdzie osiąga wszystkie przychody z działalności zawodowej.

## Ramy prawne

### *Prawo konwencyjne*

- 3 Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing (Umowa pomiędzy rządem

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

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

4 Artykuł 6 ust. 1 konwencji podatkowej przewiduje:

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

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

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

6 Artykuł 24 ust. 1 pkt 1 i 2 konwencji podatkowej przewiduje, że:

„W przypadku rezydentów Niderlandów podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób:

- 1) [Królestwo Niderlandów] Niderlandy mogą [może] przy opodatkowywaniu swoich rezydentów doliczyć do podstawy opodatkowania te składniki dochodu lub majątku, które zgodnie z postanowieniami niniejszej umowy podlegają opodatkowaniu w Belgii;
  
- 2) z zastrzeżeniem stosowania przepisów dotyczących odliczenia strat znajdujących się w przepisach krajowych zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania, [Królestwo Niderlandów] [przyznaje] zmniejszenie kwoty podatku obliczonego zgodnie z ust. 1. Zmniejszenie to równe jest tej części podatku, która odpowiada stosunkowi pomiędzy wysokością dochodu lub majątku włączonego do podstawy opodatkowania, o której mowa w [ust. 1] i opodatkowaną w Belgii na podstawie [w szczególności art.] 6 konwencji, a całkowitą wysokością dochodu lub majątku stanowiącą podstawę opodatkowania, o której mowa w [pkt] 1”.

7 Artykuł 25 tej konwencji, zatytułowany „Niedyskryminacja”, stanowi w ust. 3:

„[O]soby fizyczne będące rezydentami jednego z państw korzystają w drugim państwie z ulg osobistych, odliczeń i obniżek przyznanych przez to państwo osobom, które stale zamieszkują jego terytorium, z powodu ich sytuacji lub obowiązków rodzinnych”.

*Uregulowanie krajowe*

- 8 Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (ustawa o podatku dochodowym z 1964 r.) z dnia 16 grudnia 1964 r. (*Staatsblad*, 1964, nr 519), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu przed sądem krajowym (zwana dalej „WIB”), definiuje w art. 1 podatników „krajowych” (zwanym dalej „podatnikami będącymi rezydentami”) jako osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w Niderlandach, w przeciwieństwie do podatników „zagranicznych” (zwanym dalej „podatnikami niebędącymi rezydentami”), którzy oznaczają osoby fizyczne, które, nie zamieszkując w danym państwie członkowskim, osiągają jednak w nim dochody.
- 9 Podatnicy będący rezydentami podlegają opodatkowaniu od wszystkich dochodów, a podatnicy niebędący rezydentami podlegają opodatkowaniu jedynie od dochodów uzyskanych w Niderlandach.
- 10 Jeżeli chodzi o podatników będących rezydentami, podstawę opodatkowania stanowią wszystkie przychody brutto pomniejszone o podlegające odliczeniu straty (art. 3 WIB). Przychód ten obejmuje między innymi przychody netto z tytułu wynagrodzenia za pracę oraz z majątku [art. 4 ust. 1 lit. c) WIB], pośród których znajduje się korzyść w postaci zajmowania przez podatnika osobiście należącego do niego mieszkania.
- 11 Zgodnie z art. 42a ust. 1 WIB korzyść ta jest ustalana w sposób ryczałtowy bez uwzględniania innych korzyści i kosztów, opłat, amortyzacji innych niż odsetki z tytułu zadłużenia, kosztów pożyczek pieniężnych i okresowych wpłat z tytułu prawa emfiteuzy lub prawa powierzchni.

- 12 Zgodnie z art. 4 ust. 2 WIB, jeżeli przychody z nieruchomości wykazują kwotę ujemną, kwota ta jest odliczana od podlegającego opodatkowaniu dochodu brutto.
- 13 Wiadomo, że stosowanie wszystkich tych przepisów prowadzi w przypadku podatnika będącego rezydentem do odliczenia wszystkich odsetek z tytułu zadłużenia zaciągniętego na finansowanie prywatnego mieszkania od dochodu brutto, a co za tym idzie od dochodu podlegającego opodatkowaniu, nawet wówczas, gdy odsetki przekraczają korzyść w postaci zamieszkiwania przez podatnika w należącym do niego mieszkaniu.
- 14 Zgodnie z tym, co stwierdza sąd krajowy, jeżeli podatnik będący rezydentem osiąga ujemny przychód z nieruchomości położonej w Belgii, ów ujemny składnik przychodu może zostać odliczony od dochodu podlegającego opodatkowaniu w Niderlandach w ten sposób, że w kolejnym roku podatkowym, w trakcie którego osiągnięty zostanie dodatni przychód z tej samej nieruchomości, zmniejszenie podatku w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tego przychodu zostanie obliczone poprzez odliczenie tej wcześniejszej straty od dodatniego przychodu, na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 2 konwencji podatkowej w związku z art. 3 ust. 4 besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (dekretu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z 1989 r.) (*Staatsblad*, 1989, nr 594; zwanego dalej „dekretem z 1989 r.”).

*Status podatkowy rezydenta belgijskiego osiągającego przychody z działalności zawodowej w Niderlandach*

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

- 16 Zgodnie z art. 48 WIB w przypadku podatników niebędących rezydentami podatek jest pobierany od podlegającego opodatkowaniu dochodu osiągniętego w kraju, to znaczy od krajowego dochodu brutto osiągniętego w trakcie danego roku kalendarzowego.
- 17 W myśl art. 49 lit. c) WIB krajowy dochód brutto stanowią w szczególności wszystkie dochody osiągnięte przez osobę niebędącą rezydentem w Niderlandach z tytułu dochodów netto ze stosunku pracy w zakresie, w jakim chodzi o pracę wykonywaną lub która była wykonywana w Niderlandach, lub dochodów z tytułu nieruchomości położonych w tym państwie członkowskim.
- 18 Co do zasady na podstawie art. 2 ust. 2 WIB uważa się, że obywatel niderlandzki niebędący rezydentem Niderlandów, który świadczy pracę na rzecz osoby prawnej niderlandzkiego prawa publicznego, zamieszkuje w Niderlandach. Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy w Niderlandach) stwierdził jednak, że z jego wyroku z dnia 12 marca 1980 r. (nr 19180, BNB 1980/170) wynika, że w odniesieniu do dochodów, które konwencja podatkowa przyznaje Królestwu Belgii, ustalenie miejsca zamieszkania, o które chodzi w art. 2 ust. 2 WIB, powinno zostać wyłączone na korzyść przepisów tej konwencji.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

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



- 20 W 1996 r. oraz w 1997 r. R.H.H. Renneberg był zatrudniony jako urzędnik w niderlandzkiej gminie Maastricht. W trakcie dwóch lat osiągał wszystkie swoje dochody z działalności zawodowej w Niderlandach.
- 21 W Belgii R.H.H. Renneberg podlegał podatkowi z tytułu jego własnego mieszkania. Wiadomo, że ujemne przychody z najmu osiągane przez R.H.H. Renneberga z jego belgijskiego mieszkania nie miały wpływu na kwotę podatku pobranego zaliczkowo z tytułu nieruchomości.
- 22 W ramach opodatkowania dochodów w Niderlandach za lata podatkowe 1996 i 1997 R.H.H. Renneberg wniósł o odliczenie strat dotyczących jego belgijskiej nieruchomości. Wniosek o odliczenie dotyczył różnicy pomiędzy wartością czynszową mieszkania a zapłaconymi odsetkami hipotecznymi.
- 23 W Niderlandach niderlandzki organ podatkowy wydał decyzję o opodatkowaniu za te lata w oparciu o podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 75 265 NLG i 78 600 NLG, bez uznania możliwości odliczenia od niderlandzkich przychodów R.H.H. Renneberga ujemnych przychodów dotyczących jego mieszkania w Belgii. Według jego deklaracji podatkowej negatywne dochody wynosiły 8165 NLG w 1996 r. oraz 8195 NLG w 1997 r.
- 24 Odwołania wniesione od tych decyzji o opodatkowaniu zostały oddalone.

- 25 Ponieważ *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (sąd apelacyjny 's-Hertogenbosch) oddalił skargę wniesioną od tych decyzji dwoma wyrokami z dnia 31 października 2002 r., R.H.H. Renneberg wniósł kasację od tych wyroków do *Hoge Raad der Nederlanden*.
- 26 Z rozważań sądu krajowego wynika, że powoda w postępowaniu przed sądem krajowym należy na podstawie art. 4 konwencji podatkowej uznać za zamieszkałego w Belgii.
- 27 W związku z tym R.H.H. Renneberg w Niderlandach nie jest uważany za podatnika podlegającego nieograniczonemu zobowiązaniu podatkowemu, lecz jest poddany w zakresie dochodów, które konwencja podatkowa poddaje opodatkowaniu Królestwa Belgii, systemowi stosowanemu do podatników niebędących rezydentami. W związku z tym przychody, tak dodatnie, jak i ujemne, których opodatkowanie należy do Królestwa Belgii na podstawie tej konwencji, nie ma wpływu na opodatkowanie tych przychodów, ujemnych lub dodatnich, które zgodnie z tą konwencją są opodatkowywane w Niderlandach.
- 28 W ramach odwołania R.H.H. Renneberg przywołał wyrok Trybunału z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie *C-279/93 Schumacker*, Rec. s. I-225. Należy podnieść, że ponieważ wykonywał on prawo do swobodnego przemieszczania się zagwarantowane przez art. 39 WE, to powinien móc skorzystać w Niderlandach z korzyści zagwarantowanych w tym państwie dla podatników będących rezydentami, ponieważ znajduje się, pod względem dochodów podlegających opodatkowaniu w sytuacji w bardzo dużym stopniu porównywalnej z sytuacją tych podatników.
- 29 *Hoge Raad der Nederlanden* podnosi, że korzyści podatkowe w postępowaniu przed sądem krajowym nie są uzależnione od sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika w odróżnieniu od tych, które były sporne w postępowaniu zakończonym wyrokiem w sprawie *Schumacker*.

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

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

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

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

**W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

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

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

W przedmiocie zastosowania art. 39 WE

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

z tym należy wyjść z założenia, że sporna działalność gospodarcza nie należy do rodzaju zatrudnienia, które art. 39 ust. 4 WE wyłącza z zakresu zastosowania ust. 1–3 tego artykułu.

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

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

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

38 W związku z tym należy zbadać, czy, tak jak to utrzymuje powód w postępowaniu przed sądem krajowym i co podniosła Komisja w trakcie rozprawy, art. 39 WE sprzeciwia się

w sytuacji takiej jak sytuacja R.H.H. Renneberga stosowaniu uregulowania krajowego takiego jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

W przedmiocie swobodnego przepływu pracowników

— Uwagi przedstawione Trybunałowi

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

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

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

42 Z kolei Komisja uważa, że z punktu widzenia państwa członkowskiego zatrudnienia sytuacja rezydenta i nierezydenta, który osiąga wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu są porównywalne. Jej zdaniem uregulowanie sporne przed sądem krajowym ustanawia różnicę w traktowaniu pomiędzy obydwoima kategoriami podatników w zależności od ich miejsca urodzenia. Taka różnica w traktowaniu będzie stanowiła dyskryminację zakazaną przez art. 39 WE, ponieważ w Niderlandach ujemne przychody z najmu dotyczące mieszkania w Belgii są uwzględniane w przypadku podatnika będącego rezydentem, lecz nie są one uwzględniane w przypadku podatnika niebędącego rezydentem.

#### — Ocena Trybunału

43 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ogół przepisów traktatu dotyczących swobodnego przepływu osób ma na celu ułatwienie obywatelom Wspólnoty wykonywania działalności zawodowej wszelkiego rodzaju na całym terytorium Wspólnoty i zabrania stosowania przepisów, które mogłyby stawiać ich w niekorzystnym położeniu, w przypadku gdy chcieliby podjąć działalność gospodarczą na terenie innego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyrok z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-209/01 Schilling i Fleck-Schilling, Rec. s. I-13389, pkt 24; ww. wyroki w sprawach: Ritter-Coulais, pkt 33, Lakebrink i Peters-Lakebrink, pkt 17, Komisja przeciwko Niemcom, pkt 21).

- 44 Z orzecznictwa przytoczonego w pkt 36 i 43 niniejszego wyroku można wywnioskować, że wskazówka zawarta w ostatnim z wymienionych punktów dotyczy przepisów, które mogą stawiać w mniej korzystnej sytuacji obywatele wspólnotowych wykonujących działalność zawodową w innym państwie członkowskim niż państwo ich zamieszkania, co obejmuje zwłaszcza obywateli wspólnotowych zamierzających nadal wykonywać działalność gospodarczą w danym państwie członkowskim, po tym jak przenieśli oni swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego.
- 45 Z postanowienia odsyłającego wynika, że R.H.H. Renneberg, który pracuje w Niderlandach a zamieszkuje w Belgii, nie ma w świetle prawa niderlandzkiego w odróżnieniu od osób, które pracują i zamieszkują w Niderlandach, prawa do wystąpienia o uwzględnienie przychodów ujemnych związanych z jego nieruchomością położoną w Belgii przy ustalaniu podstawy opodatkowania dochodów osiągniętych w Niderlandach.
- 46 W związku z tym w świetle uregulowania takiego jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, traktowanie zastrzeżone dla podatników niebędących rezydentami jest mniej korzystne od traktowania, z którego korzystają podatnicy będący rezydentami.
- 47 W związku z tym należy zbadać, czy, tak jak to utrzymują rządy niderlandzki i szwedzki, taka różnica w traktowaniu pod względem podatkowym podatników niezamieszkałych w danym państwie członkowskim nie jest sprzeczna z art. 39 WE, ponieważ znajduje uzasadnienie w rozdziale władztwa podatkowego przewidzianego przez umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, taką jak konwencja podatkowa.
- 48 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w braku wspólnotowych przepisów ujednocwiających lub harmonizujących państwa członkowskie zachowują kompetencję do określenia kryteriów opodatkowania dochodu i majątku w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, między innymi w drodze umownej. W tym kontekście w ramach umów dwustronnych państwa członkowskie mają swobodę ustalania łączników norm kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych (zob. w szcze-



gólności wyroki: z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161 pkt 57, z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. s. I-11819, pkt 93, z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. s. I-923, pkt 49).

49 W niniejszej sprawie, przyjmując art. 6 i 19 ust. 1 konwencji podatkowej, Królestwo Niderlandów i Królestwo Belgii skorzystały ze swobody ustalenia łączników norm kolizyjnych w celu podziału odpowiednich kompetencji podatkowych. W ten sposób na podstawie art. 6 tej konwencji, to do Królestwa Belgii należy opodatkowanie dochodów pochodzących z nieruchomości położonych na jego terytorium, podczas gdy na podstawie art. 19 ust. 1 tej konwencji wynagrodzenie niderlandzkiego urzędnika administracji publicznej takiego jak R.H.H. Renneberg jest opodatkowane w Niderlandach.

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

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

- 52 W kontekście sprawy przed sądem krajowym należy stwierdzić, że skorzystanie przez strony konwencji podatkowej ze swobody w ustaleniu łącznika normy kolizyjnej w celu rozdziału ich odpowiednich kompetencji podatkowych nie oznacza jednak, że Królestwo Niderlandów zostało pozbawione wszelkiej kompetencji do uwzględnienia przy ustalaniu podstawy opodatkowania dochodu podatnika niebędącego rezydentem, który osiąga większą część lub całość swoich dochodów podlegających opodatkowaniu w Niderlandach, ujemnych przychodów z nieruchomości położonej w Belgii.
- 53 Należy bowiem stwierdzić, jak to uczynił rzecznik generalny w pkt 81 swojej opinii, że jeżeli chodzi o podatników będących rezydentami, sama tylko okoliczność, iż osiągają oni dochody dotyczące nieruchomości położonej na terytorium Królestwa Belgii, na którym owo państwo członkowskie wykonuje swoje kompetencje podatkowe, nie stanowi przeszkody w tym, aby Królestwo Niderlandów włączyło takie przychody z nieruchomości do podstawy opodatkowania przy obliczaniu podatku od dochodu, który muszą zapłacić tacy podatnicy.
- 54 Okoliczność ta, którą podkreślił sąd krajowy, została potwierdzona przez rząd niderlandzki w odpowiedzi na pytania skierowane na piśmie przez Trybunał.
- 55 Dokładniej, jeżeli chodzi o dodatnie przychody dotyczące nieruchomości położonej w Belgii, które są wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem, który musi zostać zapłacony w Niderlandach na podstawie art. 24 ust. 1 konwencji podatkowej, przyznano obniżenie podatku proporcjonalne do części, jaką stanowią te przychody w podstawie opodatkowania, w sposób przewidziany w art. 24 ust. 1 pkt 2 konwencji podatkowej w celu unikania podwójnego opodatkowania.
- 56 Jeżeli chodzi o ujemny przychód z najmu dotyczący nieruchomości położonej w Belgii, to z postanowienia odsyłającego oraz z odpowiedzi rządu niderlandzkiego na pytania pisemne Trybunału wynika, że przychód ten jest uwzględniany przy ustalaniu

podlegającego opodatkowaniu dochodu podatników będących rezydentami, oraz że w przypadku osiągnięcia dodatniego przychodu zagranicznego w kolejnym roku podatkowym zmniejszenie podatku w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tego dodatniego przychodu zostanie obliczone poprzez odliczenie wcześniejszego przychodu ujemnego od przychodu dodatniego zgodnie z art. 3 ust. 4 dekretu z 1989 r., który należy do przepisów dotyczących odliczenia strat znajdujących się w niderlandzkich przepisach zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania, do których odsyła art. 24 ust. 1 pkt 2 konwencji podatkowej.

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

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

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

- 60 Trybunał wyjaśnił jednak, że w przypadku obowiązywania ulgi podatkowej, która nie jest przyznawana nierezydentom, różnica w traktowaniu tych dwóch kategorii podatników może być uznana za dyskryminację w rozumieniu traktatu, jeżeli brak jest jakiegokolwiek obiektywnej różnicy pomiędzy sytuacjami, w których się oni znajdują, mogącej uzasadniać ich odmienne traktowanie w tym zakresie (ww. wyrok w sprawie Talotta, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 61 Tak jest w szczególności, w przypadku gdy podatnik niebędący rezydentem nie osiąga znaczących przychodów w państwie członkowskim, którego jest rezydentem, i osiąga istotne dochody podlegające opodatkowaniu z działalności wykonywanej w państwie członkowskim zatrudnienia w taki sposób, że państwo członkowskie, którego jest on rezydentem, nie jest w stanie przyznać mu korzyści wynikającej z uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach: Schumacker, pkt 36, Lakebrink i Peters-Lakebrink, pkt 30).
- 62 W takiej sytuacji dyskryminacja polega na tym, że sytuacja osobista i rodzinna nierezydenta, który zasadniczą część dochodów uzyskuje w państwie członkowskim innym niż państwo zamieszkania, nie jest uwzględniana ani w państwie zamieszkania, ani w państwie zatrudnienia (ww. wyroki w sprawach: Schumacker, pkt 38, Lakebrink i Peters-Lakebrink, pkt 31).
- 63 W pkt 34 ww. wyroku w sprawie Lakebrink i Peters-Lakebrink Trybunał wyjaśnił, że zakres ww. wyroku wydanego w sprawie Schumacker rozciąga się na wszystkie korzyści podatkowe związane ze zdolnością podatkową nierezydenta, które nie są uwzględniane ani w państwie członkowskim zamieszkania, ani w państwie członkowskim zatrudnienia.
- 64 Orzecznictwo to ma zastosowanie do sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

- 65 W rzeczywistości bowiem podatnik taki jak R.H.H. Renneberg nie może w celu ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od dochodów z działalności zawodowej osiągniętych w Niderlandach domagać się uwzględnienia strat z najmu dotyczących nieruchomości, których jest właścicielem w Belgii, w przeciwieństwie do podatnika, który zamieszkuje i pracuje w Niderlandach i który, ponosząc straty z najmu dotyczące bądź to nieruchomości położonej w Niderlandach, zajmowanej przezeń osobiście, bądź to z nieruchomości położonych w Belgii, lecz nie zajmowanych przez niego w sposób ciągły, może uwzględnić te straty w celu ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym w Niderlandach.
- 66 W zakresie, w jakim osoba, taka jak R.H.H. Renneberg, pomimo iż zamieszkuje w jednym państwie członkowskim, osiąga znaczną część dochodu podlegającego opodatkowaniu z pracy najemnej wykonywanej w innym państwie członkowskim, nie osiągając w państwie członkowskim miejsca zamieszkania znacznych dochodów, znajduje się ona przy uwzględnianiu jego zdolności podatkowej w sytuacji obiektywnie porównywalnej, z punktu widzenia państwa jego zatrudnienia, z sytuacją rezydenta tego ostatniego państwa członkowskiego, który również prowadzi tam pracę najemną.
- 67 Tymczasem okazuje się, że nie podlegając w państwie członkowskim zamieszkania podatkowi od osób fizycznych z tytułu przychodów z nieruchomości innego niż zaliczkowo pobrany podatek z tytułu nieruchomości, osoba taka nie ma możliwości domagania się uwzględnienia ujemnych przychodów związanych z nieruchomością położoną w tym państwie członkowskim, a ponadto jest pozbawiona jakiegokolwiek możliwości uwzględnienia ujemnych przychodów przy ustaleniu podstawy opodatkowania dochodów podlegających opodatkowaniu w Niderlandach.
- 68 W związku z tym art. 39 WE wymaga zasadniczo, aby w sytuacji, takiej jak sytuacja R.H.H. Renneberga, ujemne przychody dotyczące mieszkania położonego w państwie członkowskim miejsca zamieszkania zostały uwzględnione przez organy podatkowe państwa członkowskiego zatrudnienia w celu ustalenia podstawy opodatkowania dochodów podlegających opodatkowaniu w tym ostatnim państwie.

- 69 Należy podkreślić w tym względzie, tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 84 opinii, że poszerzenie przez Królestwo Niderlandów traktowania zastrzeżonego dla podatników będących rezydentami na podatników niebędących rezydentami, którzy tak jak R.H.H. Renneberg osiągają wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu w Niderlandach, nie uszczupla praw Królestwa Belgii wynikających z konwencji podatkowej i nie nakłada żadnego nowego zobowiązania na to państwo.
- 70 Ponadto należy przypomnieć, że w pkt 101 ww. wyroku w sprawie Groot Trybunał orzekł, że mechanizmy wykorzystywane w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania lub krajowe systemy podatkowe, które skutkują jego wyeliminowaniem lub złagodzeniem, powinny niemniej jednak zapewnić podatnikom danych państw członkowskich, że w ogólnym ujęciu cała ich sytuacja osobista i rodzinna zostanie uwzględniona w prawidłowy sposób, niezależnie od sposobu, w jaki dane państwa członkowskie podzieliły pomiędzy siebie ten obowiązek, albowiem w przeciwnym razie doszłoby do nierównego traktowania sprzecznego z przepisami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu pracowników, które w żadnym wypadku nie wynikałoby z rozbieżności pomiędzy krajowymi uregulowaniami podatkowymi. Z uwagi na wskazówki zawarte w ww. wyroku w sprawie Lakebrink i Peters-Lakebrink, przypomniane w pkt 63 niniejszego wyroku, rozważania te powinny znaleźć zastosowanie, również jeżeli chodzi o uwzględnienie ogólnej zdolności podatkowej podatników.
- 71 O czym była mowa również w pkt 56 niniejszego wyroku, w zakresie, w jakim Królestwo Niderlandów uwzględnia przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatku należnego od podatników będących rezydentami ujemne przychody dotyczące nieruchomości położonych w Belgii, jest ono zobowiązane również w odniesieniu do rezydentów tego ostatniego państwa członkowskiego osiągających wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu w Niderlandach i nieosiągających żadnego znaczącego przychodu w państwie członkowskim zamieszkania, do uwzględnienia tych samych ujemnych przychodów przy ustalaniu podstawy opodatkowania, ponieważ w przeciwnym razie sytuacja podatników będących rezydentami belgijskimi nie zostałaby w tym względzie uwzględniona w żadnym z obydwu państw członkowskich.
- 72 Niemniej jednak należy rozważyć argument podniesiony przez rząd niderlandzki, zgodnie z którym niekorzystne konsekwencje podatkowe, które wynikają dla R.H.H. Renneberga z nabycia przez niego mieszkania w Belgii, miałyby wynikać

z różnic istniejących pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi obydwu państw członkowskich.

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

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

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

- 76 Należy ponadto odrzucić inny argument przedstawiony w tym zakresie przez rząd niderlandzki na rozprawie, a dotyczący zasadniczo niebezpieczeństwa podwójnego uwzględnienia strat dotyczących położonej w Belgii nieruchomości podatnika niebędącego rezydentem.
- 77 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, uregulowanie krajowe w dziedzinie podwójnego opodatkowania, w związku z art. 24 ust. 1 pkt 2 konwencji podatkowej zmierza do uniknięcia ziszczenia się takiego niebezpieczeństwa w odniesieniu do sytuacji podatników będących rezydentami, którzy ponieśli stratę z tytułu przychodów z najmu dotyczących nieruchomości położonych w Belgii, z którą można porównać sytuację podatnika niebędącego rezydentem, takiego jak R.H.H. Renneberg.
- 78 Po drugie, w przypadku wykonywania przez podatnika części czynności na terytorium innego państwa członkowskiego niż państwo, w którym wykonuje on działalność zarobkową, państwo członkowskie może powoływać się na dyrektywę Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), w celu uzyskania od właściwych organów innego państwa członkowskiego wszelkich informacji, które mogą mu pozwolić na prawidłowe określenie podatków dochodowych lub wszelkich informacji, które uznaje za niezbędne w celu określenia dokładnej kwoty podatku dochodowego należnego od podatnika zgodnie ze znajdującymi zastosowanie przepisami (zob. podobnie wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. s. I-6817, pkt 42).
- 79 W związku z tym, tak jak to podniosła Komisja w trakcie rozprawy, odmienne traktowanie, takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które opiera się na miejscu zamieszkania, ma dyskryminacyjny charakter, ponieważ podczas gdy ujemne przychody z nieruchomości dotyczące nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim są uwzględniane przez dane państwo członkowskie przy ustaleniu podstawy opodatkowania dochodu, w szczególności dochodu z działalności zawodowej, podatników pracujących i mieszkających w tym ostatnim państwie członkowskim, to jednak nie mogą one zostać uwzględnione w przypadku podatnika, który osiąga



wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu z tytułu działalności zarobkowej w tym samym państwie członkowskim, jednakże w nim nie zamieszkuje.

- 80 Z powyższego wynika, że uregulowanie krajowe, takie jak sporne w postępowaniu krajowym, stanowi przeszkodę w swobodnym przepływie pracowników, zakazaną co do zasady przez art. 39 WE.
- 81 Niemniej jednak należy zbadać, czy ograniczenie to może być uzasadnione. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem środek ograniczający podstawowe swobody zagwarantowane traktatem może być uzasadniony, jedynie gdy dąży on do osiągnięcia słusznego, zgodnego z traktatem celu i jest uzasadniony nadrzędną racją interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest, aby taki środek zapewniał ponadto realizację wspomnianego celu i nie wykraczał poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C-109/04 Kranemann, Zb.Orz. s. I-2421, pkt 33, z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-40/05 Lyyski, Zb.Orz. s. I-99, pkt 38).
- 82 Tymczasem rządy, które przedstawiły uwagi Trybunałowi, nie podały żadnego ewentualnego uzasadnienia ani też nie zostało ono przewidziane przez sąd krajowy.
- 83 W związku z tym art. 39 WE sprzeciwia się temu, aby w sytuacji podatnika niebędącego rezydentem, takiego jak R.H.H. Renneberg, osiągającego wszystkie lub prawie wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu w jednym państwie członkowskim, organ podatkowy tego państwa członkowskiego odmawiał uwzględnienia ujemnych przychodów z najmu dotyczących nieruchomości położonych w innym państwie członkowskim.

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

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

85 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na przedstawione pytanie w zakresie, w jakim dotyczy ono wpływu art. 39 WE na stosowanie uregulowania podatkowego, takiego jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, nie ma potrzeby badania, czy przepisy traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału również sprzeciwiają się takiemu uregulowaniu.

### **W przedmiocie kosztów**

86 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem

uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

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

Podpisy