ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

5. července 2005 *

Ve věci C-376/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nizozemsko) ze dne 24. července 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 8. září 2003, v řízení

D.

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas a A. Borg Barthet, předsedové senátů, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (zpravodaj), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka a U. Lõhmus, soudci,

* jednací jazyk: nizozemština.

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
vedoucí soudní kanceláře: M.-F. Contet, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. září 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za D. D. M. Weberem a E. M. S. Spiertsem, advocaten,

— za Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen G. P. Soethoudtem, jako zmocněncem,

— za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a J. G. M. van Bakel, jako zmocněnkyněmi,

— za belgickou vládu E. Dominkovits, jako zmocněnkyní,

— za německou vládu A. Tiemann, jako zmocněnkyní,

— za francouzskou vládu G. de Bergues a C. Jurgensen-Mercier, jako zmocněnci,

— za finskou vládu A. Guimaraes-Purokoski, jako zmocněnkyní,

— za vládu Spojeného království M. Bethellem a K. Manjim, jako zmocněnci, ve spolupráci s D. Wyattem, QC,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. října 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní po změně články 56 ES a 58 ES).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi panem D., německým státním příslušníkem, a Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (nizozemskou daňovou správou), ve věci rozhodnutí, kterým mu posledně uvedená zamítla přiznat snížení základu daně v případě daně z majetku.

D.

Právní rámec

Zákon týkající se daně z majetku

3 V rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení Nizozemské království uplatňovalo daň z majetku na základě zákona ze dne 16. prosince 1964 o dani z majetku (Wet op de vermogenbelasting 1964, Stbl. 1964, s. 520, dále jen „Wet VB"). Jedná se o přímou daň z majetku, jejíž sazba je 0,8 % z jeho hodnoty.

4 Podle článku 1 Wet VB ve znění použitelném v roce zdanění dotčeného v původním řízení podléhají dani z majetku všechny fyzické osoby s bydlištěm v Nizozemsku (poplatníci rezidenti), jakož i všechny fyzické osoby, i bez bydliště v tomto členském státu, které tam mají majetek (poplatníci nerezidenti).

5 Podle čl. 3 odst. 1 a 2 tohoto zákona je u poplatníků rezidentů zdaňován jejich světový majetek na začátku kalendářního roku. Jejich zdanitelný majetek se rovná hodnotě jejich veškerého majetku snížené o částku jejich veškerých závazků.

6 Na základě článku 12 uvedeného zákona je u poplatníků nerezidentů zdaňován majetek, který vlastní v Nizozemsku na začátku dotčeného kalendářního roku. Jejich

zdanitelný majetek se rovná hodnotě jejich majetku umístěného v Nizozemsku snížené o hodnotu jejich závazků v tomto členském státu.

7 Článek 14 odst. 2 Wet VB stanoví, že u poplatníků rezidentů se uplatní snížení základu daně ohledně jejich světového majetku, zatímco poplatníci nerezidenti, u kterých je předmětem daně jejich majetek v Nizozemsku, takové zvýhodnění nemají.

8 Na základě čl. 14 odst. 3 tohoto zákona závisí částka snížení základu daně na tom, zda poplatníci rezidenti patří do I. skupiny zdanění, zahrnující svobodné, nebo do II. skupiny zdanění, zahrnující manželské páry. Pro zdaňovací rok dotčený v původním řízení je stanovena ve výši 193 000 NLG pro prvně uvedené a ve výši 241 000 NLG pro posledně uvedené.

9 Rozhodnutím ze dne 18. dubna 2003, přijatým na základě rozsudku Gerechtshof te 's-Gravenhage ze dne 18. července 2000, ministerstvo financí schválilo, že toto snížení základu daně bude použito na poplatníky nerezidenty, kteří mají nejméně 90 % hodnoty majetku na území Nizozemska.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění

10 Smlouva mezi vládou Belgického království a vládou Nizozemského království o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku a o úpravě některých dalších daňových otázek byla podepsána dne 19. října 1970 (dále jen „belgicko-nizozemská smlouva").

D.

11 Článek 23 odst. 1 této smlouvy, obsažený v kapitole týkající se zdanění majetku, stanoví:

„Majetek sestávající z nemovitého majetku [...] podléhá zdanění ve státě, ve kterém jsou tyto nemovitosti umístěny."

12 Článek 24 uvedené smlouvy je obsažen v kapitole nazvané „Ustanovení zamezující dvojímu zdanění". Jeho odstavce 1 a 2 se týkají nizozemských, respektive belgických rezidentů. Podle odst. 1 bodu 1 tohoto článku „je Nizozemsko oprávněno při zdanění svých rezidentů zahrnout do základu daně složky příjmů nebo majetku, které jsou v souladu s ustanoveními této smlouvy zdanitelné v Belgii." Bod 2 téhož odstavce stanoví, že v tomto případě se uplatní snížení částky daně za účelem zohlednění daně zaplacené v Belgii, a stanoví pravidlo výpočtu tohoto snížení. Odstavec 2 téhož článku obsahuje zvláštní ustanovení týkající se belgických rezidentů, kteří pobírají příjmy pocházející z Nizozemska.

13 Článek 25 odst. 3 belgicko-nizozemské smlouvy nazvaný „Zákaz diskriminace" stanoví:

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

Právní předpisy o úhradě nákladů soudního řízení

14 Na základě obecného zákona o správním právu (Algemene Wet Bestuursrecht) a vyhlášky o nákladech soudního řízení (Besluit proceskosten Bestuursrecht) se náklady soudního řízení hradí paušálně. Úkonům provedeným právníkem jsou přiděleny body, které jsou pak převedeny na částku, která má být nahrazena. V určitých případech je možné se odchýlit od tohoto systému a získat zpět vyšší částku.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 Pan D. má bydliště v Německu. Ke dni 1. ledna 1998 tvořily 10 % jeho majetku nemovitosti umístěné v Nizozemsku, přičemž zbytek se nacházel v Německu. V souladu s článkem 1 Wet VB podléhala dotyčná osoba dani z majetku jako poplatník nerezident pro rok 1998.

16 Ačkoli se 90 % majetku pana D. nenacházelo v Nizozemsku, pan D. se rozhodl požádat o snížení základu daně uvedené v čl. 14 odst. 2 Wet VB, přičemž se opíral o právo Společenství. Jeho žádost nicméně daňový úřad zamítl.

D.

17 Pan D. proto podal žalobu proti rozhodnutí zamítajícímu tuto žádost u Gerechtshof de 's-Hertogenbosch, na jejíž podporu se dovolával existence diskriminace s ohledem zejména na ustanovení článků 56 ES a 58 ES, jakož i belgicko-nizozemské smlouvy.

18 Pan D. rovněž zpochybňuje opodstatněnost nizozemské právní úpravy týkající se náhrady nákladů soudního řízení z důvodu, že i v případě, že bude mít ve věci úspěch, může dostat pouze omezenou náhradu, což by výkon práv přiznaných právním řádem Společenství učinilo velmi obtížným, ne-li nemožným.

19 Jelikož měl pochybnosti ohledně argumentů práva Společenství předložených panem D., Gerechtshof te s'-Hertogenbosch rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání právo Společenství, a zejména článek 56 a následující, takové právní úpravě, jako je ta v původním řízení, na základě které má poplatník rezident vždy nárok na snížení základu daně u daně z majetku, zatímco poplatník nerezident takový nárok nemá v případě, kdy se podstatná část jeho majetku nachází v jeho státu bydliště (ve kterém není uložena žádná daň z majetku)?

2) V případě záporné odpovědi, je situace v projednávaném případě odlišná kvůli tomu, že Nizozemsko přiznalo na základě bilaterální smlouvy právo na takové snížení základu daně osobám s bydlištěm v Belgii (přičemž rovněž v Belgii není uložena daň z majetku), které jsou v ostatních ohledech ve srovnatelné situaci?

3) Jestliže je odpověď na kteroukoli ze dvou výše uvedených otázek kladná, brání právo Společenství takové úpravě nákladů soudního řízení, jako v projednávaném případě, podle které se nahrazuje v zásadě pouze omezená část nákladů soudního řízení v případě, kdy je účastník řízení úspěšný v řízení před vnitrostátním soudem v důsledku porušení práva Společenství členským státem?"

K první otázce

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

20 Pan D. tvrdí, že taková právní úprava, jako je nizozemská právní úprava v původním řízení, je překážkou volného pohybu kapitálu v rozporu s článkem 56 ES neodůvodněnou článkem 58 ES, z důvodu, že zavádí diskriminaci ve vztahu k nerezidentům, kteří investují do nemovitého majetku v Nizozemsku. Pouze rezident má tudíž, drží-li stejný majetek umístěný v tomto členském státu, nárok na snížení základu daně při výpočtu daně z majetku.

D.

21 Podle pana D. neexistuje žádná objektivní okolnost, která by mohla odůvodnit rozdílné zacházení s těmito dvěma kategoriemi poplatníků ve smyslu judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225). Okolnost, že nerezidenti podléhají dani z majetku v omezeném rozsahu, tedy pouze ohledně části svého majetku nacházející se v Nizozemsku, zatímco rezidenti podléhají této dani ohledně svého světového majetku neomezeně, není objektivním rozdílem. Tento rozdíl je vysvětlen omezením daňových pravomocí členských států.

22 Pan D. dodává, že je třeba rozlišit daň z majetku a daň z příjmů, jež byla předmětem věci ukončené výše uvedeným rozsudkem Schumacker. Řešení použitá pro daň z příjmů nejsou nezbytně převoditelná na daň z majetku. Na rozdíl od toho, co bylo přijato ohledně daně z příjmů, je málo významné, co se týče daně z majetku, že podstatná část majetku poplatníka je soustředěna ve státě jeho bydliště.

23 Naopak podle nizozemské, belgické, německé a francouzské vlády a Komise Evropských společenství nejsou rezidenti a nerezidenti zpravidla ve srovnatelné situaci, co se týče přímých daní, a rozdíl v zacházení napadený panem D. je v souladu s ustanoveními Smlouvy.

Odpověď Soudního dvora

24 Úvodem je třeba připomenout, že taková investice do nemovitostí, jako je investice, kterou uskutečnil pan D. v Nizozemsku, je pohybem kapitálu ve smyslu článku 1

směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), a klasifikace pohybu kapitálu uvedené v příloze 1 této směrnice. Uvedená klasifikace si zachovala informativní hodnotu pro účely definování pojmu „pohybu kapitálu" (viz rozsudek ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, s. I-9743, bod 7). Taková investice spadá do působnosti předpisů týkajících se volného pohybu kapitálu stanovených v článku 56 ES a následujících.

25 Článek 56 ES zakazuje omezení pohybu kapitálu s výhradou ustanovení článku 58 ES. Z odstavců 1 a 3 posledně uvedeného článku vyplývá, že členské státy mohou ve svých daňových předpisech zavést rozlišení mezi poplatníky rezidenty a poplatníky nerezidenty, pokud takové rozlišení nepředstavuje ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu.

26 Ohledně přímých daní Soudní dvůr připustil, že situace rezidentů a nerezidentů nejsou zpravidla srovnatelné (viz výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 31).

27 Pokud jde o daň z příjmů, Soudní dvůr rozhodl, že situace rezidenta je odlišná od situace nerezidenta v tom, že podstatná část jeho příjmů je obvykle soustředěna ve státu bydliště. Mimoto tento stát má obecně k dispozici všechny nezbytné informace pro posouzení celkové schopnosti poplatníka platit daně s ohledem na jeho osobní a rodinnou situaci (výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 33).

28 Soudní dvůr dospěl k závěru, že skutečnost, že členský stát neposkytuje nerezidentům určité daňové výhody, které poskytuje rezidentům, není zpravidla

diskriminační, jelikož tyto dvě kategorie poplatníků se nenacházejí ve srovnatelné situaci.

29 Soudní dvůr nicméně rozhodl, že tomu může být jinak, pokud nerezident nepobírá významnější příjmy v členském státě, kde má bydliště, a získává podstatnou část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané ve státě, kde pracuje, takže stát, ve kterém má bydliště, mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace. Mezi takovým nerezidentem a rezidentem vykonávajícím srovnatelnou závislou činnost tedy neexistuje žádný objektivní rozdíl, který by mohl založit rozdílné zacházení, co se týče zohlednění osobní a rodinné situace poplatníka pro účely zdanění (viz zejména výše uvedený rozsudek Schumacker, body 36 a 37, a rozsudek ze dne 1. července 2004, Wallentin, C-169/03, Recueil, s. I-6443, bod 17).

30 Soudní dvůr tak připustil, aby členský stát podmínil uplatnění zvýhodnění na nerezidenty tím, že nejméně 90 % hodnoty jejich světových příjmů podléhá dani v tomto státu (rozsudek ze dne 14. září 1999, Gschwind, C-391/97, Recueil, s. I-5451, bod 32).

31 Situace osoby povinné k dani z majetku a situace osoby povinné k dani z příjmů jsou ve vícero ohledech podobné.

32 Zaprvé daň z majetku, tak jako daň z příjmů, je přímou daní stanovenou na základě schopnosti poplatníka platit daně. Daň z majetku je často považována za doplnění daně z příjmů, které se vztahuje zejména na kapitál.

33 Dále osoba povinná k dani z majetku zpravidla drží největší část svého majetku ve státě, jehož je rezidentem. Jak již Soudní dvůr konstatoval, tento členský stát je nejčastěji místem, kde má poplatník soustředěny své osobní a majetkové zájmy (viz rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse, C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 43) .

34 V důsledku toho je namístě přezkoumat, zda, jako v případě daně z příjmů, nejsou situace rezidenta a nerezidenta v případě daně z majetku zpravidla srovnatelné.

35 V tomto ohledu je třeba analyzovat situaci osoby, takové jako je pan D., která drží 90 % hodnoty svého majetku v členském státu svého bydliště, a 10 % v jiném členském státu, který uplatňuje takové právní předpisy ohledně daně z majetku jako předpisy zakotvené v Nizozemsku. Tato osoba podléhá dani z majetku v tomto druhém členském státu ve vztahu k 10 % majetku, který tam drží, bez možnosti snížení základu daně. Rezidenti tohoto druhého členského státu jsou zdaňováni na základě hodnoty svého celkového světového majetku, a ne pouze na území tohoto státu, snížené o částku snížení základu daně.

36 Je namístě konstatovat, že snížení základu daně, jehož cílem je zajistit, aby alespoň část celkového majetku dotčeného poplatníka byla vyloučena z daně z majetku, plní zcela svou úlohu pouze tehdy, pokud se zdanění týká veškerého majetku dotyčné osoby. V důsledku toho nerezidenti, kteří zdaňují v takovém druhém členském státu pouze část svého majetku, nejsou zpravidla oprávněni k využití uvedeného snížení základu daně.

37 Tak jako v případě daně z příjmů je tudíž třeba shledat u daně z majetku, že situace nerezidenta je odlišná od situace rezidenta v tom, že nejen podstatná část příjmů, ale

rovněž podstatná část majetku posledně uvedeného jsou obvykle soustředěny ve státě, jehož je rezidentem. V důsledku toho tento členský stát může lépe zohlednit celkové schopnosti rezidenta platit daně tím, že na něho případně použije snížení základu daně zakotvené v právních předpisech.

38 Z toho vyplývá, že poplatník, který drží pouze nepodstatnou část svého majetku v členském státu jiném než členském státu svého bydliště, není zpravidla ve srovnatelné situaci s rezidenty tohoto druhého členského státu a že zamítnutí snížení jeho základu daně, které požívají posledně uvedení, dotčenými úřady není proti němu diskriminační.

39 Nicméně podle pana D. okolnost, že právní předpisy členského státu bydliště dotyčné osoby nezakotvují daň z majetku, znamená, že u této dotyčné osoby se v žádném z dotčených členských států nezohlední její osobní a rodinná situace za účelem uplatnění snížení základu daně, a působí vůči ní diskriminačně. Pan D. uplatňuje, že snížení základu daně používané v Nizozemsku na rezidenty zohledňuje jejich osobní a rodinnou situaci, jelikož se mění podle manželské situace dotčeného poplatníka. Aby se zamezilo použití méně příznivého zacházení než takového, které je vyhrazeno rezidentům Nizozemska, bylo by proto podle pana D. třeba, aby mu tento členský stát poskytl tytéž výhody, které mají rezidenti.

40 Tuto argumentaci není možné přijmout.

41 Rozlišné zacházení s rezidenty a nerezidenty, které uplatňuje členský stát, na jehož území drží dotyčná osoba nejvýše 10 % hodnoty svého majetku, a nepoužití snížení základu daně v tomto případě lze totiž vysvětlit na základě skutečnosti, že dotyčná

osoba drží pouze nepodstatnou část svého majetku v tomto státu, a proto se nenachází v situaci srovnatelné se situací rezidentů. Skutečnost, že stát bydliště dotyčné osoby zrušil daň z majetku, nemá vliv na tuto faktickou situaci. Jelikož dotyčná osoba drží podstatnou část svého majetku ve státu svého bydliště, členský stát, ve kterém drží pouze část svého majetku, nemá povinnost přiznat jí výhody, které přiznává svým vlastním rezidentům.

42 Je namístě dodat, že skutečnosti v původním řízení jsou odlišné od těch v řízení ukončeném výše uvedeným rozsudkem Wallentin v tom, že částky, jako je měsíční výživné od rodičů a stipendium poskytované německým státem podle daňových právních předpisů tohoto státu, nepředstavovaly z povahy věci zdanitelný příjem podle daňových předpisů tohoto státu. Za těchto podmínek není možné považovat jednak částky získané F. W. Wallentinem v Německu a jednak majetek držený panem D. v tomto členském státu za srovnatelné pro účely určení, zda pan D. musí mít pro účely zdanění svého majetku v Nizozemsku možnost snížení základu daně stanoveného v právních předpisech posledně uvedeného státu.

43 Na první otázku je proto třeba odpovědět tak, že články 56 ES a 58 ES nebrání právní úpravě, kterou členský stát nepřiznává poplatníkům nerezidentům, kteří drží podstatnou část svého majetku ve státě svého bydliště, možnost snížení základu daně přiznaného poplatníkům rezidentům.

K druhé otázce

Úvodní poznámky

44 Druhá otázka se týká použití belgicko-nizozemské smlouvy s ohledem na pravidla stanovená Smlouvou zakazující diskriminaci v oblasti volného pohybu kapitálu.

V souladu s čl. 25 odst. 3 této smlouvy, jejíž ustanovení se použijí na oba její smluvní členské státy, má fyzická osoba s bydlištěm v Belgii nárok na snížení základu daně a jiné výhody v Nizozemsku, které posledně jmenovaný stát přiznává svým vlastním rezidentům.

45 Z toho vyplývá, že belgický státní příslušník nacházející se v situaci podobné situaci, ve které se nachází pan D., vlastnící v Nizozemsku nemovitý majetek, jenž tvoří pouze 10 % hodnoty jeho celkového majetku, má na rozdíl od pana D. nárok na snížení základu daně, které umožňuje Nizozemské království svým vlastním státním příslušníkům u daně z majetku.

46 Svou druhou otázkou se předkládající soud táže ohledně oprávněnosti, s ohledem na Smlouvu, rozdílu v zacházení existujícího v takovém případě mezi belgickým státním příslušníkem a německým státním příslušníkem. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 56 ES a 58 ES brání tomu, aby na základě bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění členský stát přiznal pouze státním příslušníkům druhého smluvního státu snížení základu daně, jaké přiznává svým vlastním státním příslušníkům, aniž by je přiznal státním příslušníkům ostatních členských států.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

47 Pan D. tvrdí, že rozdílné zacházení vyplývající z belgicko-nizozemské smlouvy mezi jeho situací a situací belgického státního příslušníka nacházejícího se ve shodné situaci, je diskriminací, kterou Smlouva zakazuje. Jednak Soudní dvůr sice zajisté připustil rozdíly v zacházení mezi občany Společenství vycházející z rozdělení daňových pravomocí, ale přiznání snížení základu daně pouze belgickým státním příslušníkům není výsledkem takového rozdělení. Kromě toho zacházení vyhrazené Nizozemským královstvím belgickým státním příslušníkům není výrazem reciproč-

ního zacházení vůči nizozemským státním příslušníkům ze strany Belgického království, jelikož v posledně jmenovaném státu není zavedená daň z majetku, a tudíž není přiznáno žádné snížení základu daně nizozemským státním příslušníkům s nemovitým majetkem na jeho území.

48 Vlády, které předložily vyjádření, a Komise tvrdí naopak, že rozdíl v zacházení mezi osobou, jako je pan D., a belgickým státním příslušníkem, není diskriminační. Uplatňují, že členský stát, který je stranou bilaterální smlouvy, nemá žádnou povinnost na základě Smlouvy rozšířit na všechny občany Společenství výhody, které poskytl státním příslušníkům druhého smluvního státu. Uvedené vlády a Komise zdůrazňují nebezpečí, které by pro použití stávajících bilaterálních smluv a smluv, které mohou členské státy uzavřít v budoucnu, mohlo představovat rozšíření výhod zakotvených v bilaterální smlouvě na všechny občany Společenství, a právní nejistotu, kterou by mohlo takové rozšíření způsobit.

Odpověď Soudního dvora

49 Je třeba připomenout, že na základě článku 293 ES členské státy zahájí mezi sebou v případě potřeby jednání s cílem zajistit ve prospěch svých státních příslušníků zamezení dvojího zdanění uvnitř Společenství.

50 Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, Recueil, s. I-2793, bod 23), shledal, že je-li odhlédnuto od úmluvy 90/436/EHS o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků propojených podniků (Úř. věst. 1990, L 225, s. 10), nebyl v rámci Společenství přijat žádný sjednocující nebo harmonizační předpis směřující k zamezení dvojího zdanění a že v tomto ohledu ani členské státy dosud neuzavřely na základě článku 293 ES žádnou multilaterální smlouvu.

51 Vzhledem k absenci jiných předpisů Společenství nebo smluv zahrnujících všechny členské státy uzavřely členské státy mezi sebou řadu bilaterálních smluv.

52 Jak to již Soudní dvůr připomněl, členské státy mají volnost v rámci těchto smluv upravit hraniční určovatele za účelem rozdělení daňových pravomocí (viz rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57). Soudní dvůr rovněž uznal, že rozdíl mezi zacházením se státními příslušníky dvou smluvních států vycházející z takového rozdělení nemůže založit diskriminaci odporující článku 39 ES (viz výše uvedený rozsudek Gilly, bod 30).

53 Předmětem sporu v původním řízení nicméně nebyly následky rozdělení daňových pravomocí vůči státním příslušníkům nebo rezidentům členských států, které jsou smluvní stranou smlouvy, ale tento spor směřuje k porovnání situace osoby, která je státním příslušníkem třetího státu, se situací osoby, na kterou se tato smlouva vztahuje.

54 V tomto ohledu je namístě připomenout, že působnost bilaterální daňové smlouvy je omezena na fyzické a právnické osoby v ní zmíněné.

55 Nicméně existují situace, ve kterých mohou být výhody bilaterální smlouvy přiznány i státním příslušníkům členského státu, který není účastníkem uvedené smlouvy.

56 Soudní dvůr tak rozhodl, že, co se týče smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi členským státem a třetí zemí, na základě zásady národního zacházení je smluvní členský stát povinen poskytnout stálým provozovnám společností, které jsou nerezidenty, výhody stanovené ve smlouvě za stejných podmínek jako ty, které se uplatní na společnosti, které jsou rezidenty (viz výše uvedený rozsudek Saint-Gobain ZN, bod 59).

57 V takovém případě se na poplatníka, který je nerezidentem a má stálou provozovnu v členském státu, nahlíží tak, jako by byl ve shodné situaci s poplatníkem, který je rezidentem tohoto státu.

58 Je třeba nicméně připomenout, že druhá otázka předkládajícího soudu vychází z předpokladu, že nerezident, jako je pan D., není v situaci srovnatelné se situací rezidenta Nizozemska. Otázkou je, zda je možné situaci pana D. porovnat se situací jiného nerezidenta, jenž požívá výhody zvláštního zacházení na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

59 Obdobné zacházení s poplatníkem, jako je pan D., německý státní příslušník, a s poplatníkem, který je rezidentem v Belgii, s ohledem na daň z majetku v Nizozemsku, předpokládá, že na tyto dva poplatníky se nahlíží tak, jako by byli ve shodné situaci.

60 V této souvislosti je přitom třeba připomenout, že za účelem zamezení zdanění stejných příjmů a stejného majetku jak v Nizozemsku tak i v Belgii stanoví belgicko-nizozemská smlouva ve svém článku 24 rozdělení daňových pravomocí mezi tyto dva členské státy, jakož i pravidlo zakotvené v jejím čl. 25 odst. 3, podle kterého fyzické osoby, které jsou rezidenty jednoho z těchto dvou států, mají možnost uplatnit v druhém státu osobní odpočty, které posledně uvedený přiznává svým vlastním rezidentům.

D.

61 Skutečnost, že tato vzájemná práva a závazky se uplatní pouze na osoby s bydlištěm v jednom ze dvou smluvních členských států, je inherentním důsledkem smluv o zamezení dvojího zdanění. Z toho vyplývá, že poplatník s bydlištěm v Belgii se co se týče daně z majetku z nemovitého majetku nacházejícího se v Nizozemsku nenachází ve shodné situaci jako poplatník s bydlištěm mimo Belgii.

62 Pravidlo, jako je pravidlo obsažené v čl. 25 odst. 3 belgicko-nizozemské smlouvy, není možné analyzovat jako výhodu oddělitelnou od zbytku smlouvy, nýbrž ve skutečnosti jako její integrální součást přispívající k její celkové vyváženosti.

63 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou položenou otázku odpovědět tak, že články 56 ES a 58 ES nebrání tomu, aby pravidlo stanovené v bilaterální smlouvě o zamezení dvojího zdanění, jako je pravidlo dotčené v původním řízení, nebylo v situaci a za podmínek v původním řízení rozšířeno na rezidenta členského státu, který není smluvní stranou uvedené smlouvy.

Ke třetí otázce

64 Jelikož třetí otázka byla položena pouze pro případ kladné odpovědi na jednu z prvních dvou otázek, není namístě na ni odpovídat.

K nákladům řízení

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

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

1) **Články 56 ES a 58 ES nebrání právní úpravě, kterou členský stát nepřiznává poplatníkům nerezidentům, kteří drží podstatnou část svého majetku ve státě svého bydliště, možnost snížení základu daně, které je přiznáno poplatníkům rezidentům.**

2) **Články 56 ES a 58 ES nebrání tomu, aby pravidlo stanovené v bilaterální smlouvě o zamezení dvojího zdanění, jako je pravidlo dotčené v původním řízení, nebylo v situaci a za podmínek v původním řízení rozšířeno na rezidenta členského státu, který není smluvní stranou uvedené smlouvy.**

Podpisy.