ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)
z 5. júla 2005 *

Vo veci C-376/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Holandsko) z 24. júla 2003 a doručený Súdnemu dvoru 8. septembra 2003, ktorý súvisí s konaním:

D.

proti

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

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas a A. Borg Barthet, sudcovia J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (spravodajca), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka a U. Lõhmus,

* Jazyk konania: holandčina.

generálny advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
tajomník: M.-F. Contet, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. septembra 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— pán D., v zastúpení: D. M. Weber a E. M. S. Spierts, advocaten,

— Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, v zastúpení: G. P. Soethoudt, splnomocnený zástupca,

— holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a J. G. M. van Bakel, splnomocnené zástupkyne,

— belgická vláda, v zastúpení: E. Dominkovits, splnomocnená zástupkyňa,

— nemecká vláda, v zastúpení: A. Tiemann, splnomocnená zástupkyňa,

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a C. Jurgensen-Mercier, splnomocnení zástupcovia,

— fínska vláda, v zastúpení: A. Guimaraes-Purokoski, splnomocnená zástupkyňa,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: M. Bethell a K. Manji, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci D. Wyatt, QC,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a A. Weimar, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. októbra 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 73b a 73d Zmluvy ES (teraz článkov 56 ES a 58 ES).

2 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol predložený v rámci právneho sporu medzi nemeckým štátnym príslušníkom pánom D. a Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (holandská daňová správa) kvôli jej odmietnutiu priznať mu zníženie základu majetkovej dane.

D.

Právny rámec

Zákon o majetkovej dani

3 V čase skutkovej podstaty sporu vo veci samej Holandské kráľovstvo vyberalo na základe zákona o majetkovej dani zo 16. decembra 1964 (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, s. 520, ďalej len „Wet VB") majetkovú daň. Pritom išlo o priamu daň z majetku vo výške 0,8 % hodnoty majetku.

4 Podľa článku 1 Wet VB v znení platnom pre sporný daňový rok podliehali majetkovej dani všetky fyzické osoby s bydliskom v Holandsku (daňoví poplatníci rezidenti), ako aj všetky fyzické osoby, ktoré síce nemajú v tomto členskom štáte bydlisko, ale vlastnia tam majetok (daňoví poplatníci nerezidenti).

5 Podľa článku 3 ods. 1 a 2 tohto zákona daňoví poplatníci rezidenti podliehajú zdaneniu vzhľadom na ich celkový majetok, ktorý vlastnia k začiatku kalendárneho roka. Ich zdaniteľný majetok zodpovedá hodnote ich celkového majetku po odpočítaní výšky ich celkových pasív.

6 Na základe článku 12 uvedeného zákona majú daňoví poplatníci nerezidenti daňovú povinnosť týkajúcu sa majetku, ktorý vlastnia v Holandsku k začiatku daného

kalendárneho roka. Ich zdaniteľný majetok zodpovedá hodnote majetku nachádzajúceho sa v Holandsku po odpočítaní výšky ich pasív v tomto členskom štáte.

7 Článok 14 ods. 2 Wet VB stanovuje, že daňovým poplatníkom rezidentom sa pri ich celkovom majetku poskytuje zníženie základu dane, zatiaľ čo daňoví poplatníci nerezidenti pri ich majetku nachádzajúcemu sa v Holandsku nepožívajú túto výhodu.

8 Na základe článku 14 ods. 3 tohto zákona je výška zníženia základu dane rozdielna podľa toho, či daňoví rezidenti patria do prvej daňovej triedy pre slobodné osoby alebo do druhej daňovej triedy pre manželov. V predmetnom daňovom roku dosahovala výšku 193 000 NLG pre slobodné osoby a 241 000 NLG pre manželov.

9 Rozhodnutím ministerstva financií z 18. apríla 2003, ktoré vychádzalo z rozsudku Gerechtshof te 's-Gravenhage z 18. júla 2000, bolo uplatnenie zníženia základu dane rozšírené aj na daňových poplatníkov nerezidentov, pokiaľ sa najmenej 90 % ich majetku nachádzalo v Holandsku.

Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia

10 Dňa 19. októbra 1970 uzatvorila vláda Belgického kráľovstva a vláda Holandského kráľovstva dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmu a majetkovej dane a o úprave ďalších daňových otázok (ďalej len „belgicko-holandská dohoda").

11 Článok 23 ods. 1 tejto dohody, ktorý sa nachádza v kapitole o majetkovej dani, stanovuje:

„Nehnuteľný majetok... je zdaňovaný v štáte, v ktorom sa táto nehnuteľnosť nachádza."

12 Ku kapitole „Ustanovenia o zamedzení dvojitého zdanenia" dohody patrí článok 24. Jeho odseky 1 a 2 sa týkajú rezidentov v Holandsku a rezidentov v Belgicku. Podľa článku 24 ods. 1 bodu 1 môže „Holandsko pri zdaňovaní svojich rezidentov do daňového základu začleniť časti príjmov alebo majetku, ktoré podľa ustanovení tejto dohody podliehajú daniam v Belgicku". Podľa článku 24 ods. 1 bodu 2 sa v takom prípade poskytuje zníženie sumy dane s cieľom zohľadniť daň zaplatenú v Belgicku a v ustanovení je aj stanovený spôsob výpočtu tohto zníženia. Článok 24 ods. 2 obsahuje špeciálnu úpravu pre osoby s bydliskom v Belgicku s príjmami pochádzajúcimi z Holandska.

13 Článok 25 ods. 3 belgicko-holandskej dohody s názvom „Nediskriminácia" stanovuje:

„Fyzickým osobám s bydliskom v jednom z týchto štátov sa priznávajú v ich prospech osobné zrážky, zníženie základu dane a zľavy v druhom štáte, ktoré tento štát poskytuje svojim vlastným rezidentom z dôvodu ich osobnej situácie alebo rodinných výdavkov."

Právna úprava o náhrade trov konania

14 Na základe všeobecného zákona o správnom práve (Algemene Wet Bestuursrecht) a rozhodnutia o trovách konania (Besluit proceskosten bestuursrecht) sa trovy konania nahrádzajú podľa paušálnej úpravy. Za úkony vykonané právnikom sa prideľujú body, ktoré zodpovedajú určitej sume náhrady. V určitých prípadoch sú možné výnimky a môže byť nahradená vyššia suma.

Konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Pán D. má bydlisko v Nemecku. K 1. januáru 1998 jeho majetok pozostával z 10 % z nehnuteľností v Holandsku, zatiaľ čo zvyšný majetok sa nachádzal v Nemecku. Pán D. za rok 1998 podľa článku 1 Wet VB podliehal zdaneniu majetku ako daňový poplatník nerezident.

16 Hoci 90 % jeho majetku sa nenachádzalo v Holandsku, pán D. s odvolaním na právo Spoločenstva požadoval, aby mu bolo poskytnuté zníženie základu dane stanovené v článku 14 ods. 2 Wet VB. Jeho žiadosť daňový inšpektor zamietol.

17 Pán D. podal proti tomu rozhodnutiu žalobu na Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, na ktorej podporu uvádzal, že ide o diskrimináciu najmä podľa článkov 56 ES a 58 ES, ako aj podľa belgicko-holandskej dohody.

18 Pán D. okrem toho popiera opodstatnenosť holandskej úpravy o náhrade trov konania, pretože aj v prípade, že bude mať vo veci úspech, môže dostať len obmedzenú náhradu, čo mu mimoriadne sťaží a dokonca znemožní výkon práv uznaných právnym poriadkom Spoločenstva.

19 Pretože Gerechtshof te 's-Hertogenbosch mal pochybnosti o tvrdeniach prednesených pánom D. so zreteľom na právo Spoločenstva, rozhodol prerušiť konanie a Súdnemu dvoru položiť tieto prejudiciálne otázky:

„1. Odporuje právu Spoločenstva, najmä článku 56 ES a nasl. právna úprava, ako je právna úprava v konaní vo veci samej, na základe ktorej daňový poplatník rezident má vždy nárok na zníženie základu majetkovej dane, zatiaľ čo daňový poplatník nerezident tento nárok nemá, ak sa podstatná časť jeho majetku nachádza na území štátu, v ktorom má bydlisko (kde sa majetková daň nevyberá)?

2. V prípade zápornej odpovede, mení sa posúdenie tohto prípadu tým, že na základe bilaterálnej dohody Holandsko priznalo osobám s bydliskom v Belgicku, ktoré sa inak nachádzajú v porovnateľnej situácii, nárok na zníženie základu dane (a v Belgicku sa nevyberá žiadna majetková daň)?

3. V prípade kladnej odpovede na jednu z predchádzajúcich otázok, odporuje právu Spoločenstva právna úprava o trovách konania, ako je právna úprava v konaní vo veci samej, na základe ktorej je v zásade možné nahradiť len obmedzenú časť trov konania, keď v konaní pred vnútroštátnym súdom, ktorého predmetom bolo porušenia práva Spoločenstva členským štátom, mal účastník konania vo veci úspech?"

O prvej prejudiciálnej otázke

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

20 Pán D. zastáva názor, že právna úprava, akou je sporná holandská úprava vo veci samej, predstavuje prekážku voľnému pohybu kapitálu, odporuje článku 56 ES a nie je odôvodnená článkom 58 ES, pretože diskriminuje nerezidentov, ktorí investovali do nehnuteľností v Holandsku. V prípade rovnakého vlastníctva v tomto členskom štáte zníženie základu majetkovej dane je priznané len rezidentovi.

21 Nejestvuje žiadne objektívne hľadisko vhodné na odôvodnenie nerovnakého zaobchádzania týchto dvoch skupín daňových poplatníkov zmysle judikatúry Súdneho dvora (rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225). Okolnosť, že nerezidenti podliehajú majetkovej dani len obmedzene, totiž len časťou majetku nachádzajúcou sa v Holandsku, zatiaľ čo rezidenti podliehajú majetkovej dani celým svojím majetkom, nepredstavuje objektívny rozdiel. Tento rozdiel sa dá vysvetliť vymedzením daňovej kompetencie členských štátov.

22 Pán D. ďalej dodáva, že majetkovú daň treba rozlišovať od dane z príjmu, ktorá bola prejednávaná v už citovanom rozsudku Schumacker. Riešenia uplatnené pri dani z príjmu nemožno nevyhnutne prenášať na majetkovú daň. Na rozdiel od toho, čo bolo prijaté pri dani z príjmu, pri majetkovej dani nie je relevantné, že podstatná časť majetku daňového poplatníka je sústredená najmä v štáte, v ktorom má bydlisko.

23 Podľa názoru holandskej, belgickej, nemeckej, francúzskej vlády, ako aj Komisie Európskych spoločenstiev sa v oblasti priamych daní rezidenti a nerezidenti vo všeobecnosti nenachádzajú v rovnakej situácii. Rozdielnosť v zaobchádzaní napádaná pánom D. je teda v súlade s ustanoveniami Zmluvy ES.

Odpoveď Súdneho dvora

24 Je potrebné najprv pripomenúť, že investície do nehnuteľností, ako sú investície pána D. v Holandsku, predstavujú pohyb kapitálu v zmysle článku 1 smernice Rady

88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), a nomenklatúru kapitálových pohybov stanovenú v prílohe I tejto smernice. Uvedená nomenklatúra si zachovala odkazujúci charakter pre definíciu pojmu „kapitálového pohybu" (pozri rozsudok z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Zb. s. I-9743, bod 7). Takáto investícia spadá do pôsobnosti ustanovení článkov 56 ES a nasl. o voľnom pohybe kapitálu.

25 Podľa článku 56 ES sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu s výhradou ustanovení článku 58 ES. Z článku 58 ods. 1 a 3 vyplýva, že členské štáty môžu uplatňovať svoje daňové zákony, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska na daňových poplatníkov rezidentov a daňových poplatníkov nerezidentov, pokiaľ nebudú prostriedkom svojvoľnej diskriminácie alebo skrytého obmedzovania voľného pohybu kapitálu.

26 V oblasti priamych daní Súdny dvor už rozhodol, že rezidenti a nerezidenti sa v zásade nenachádzajú v porovnateľnej situácii (rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 31).

27 Čo sa týka daní z príjmov, Súdny dvor rozhodol, že situácia rezidentov je iná ako situácia nerezidentov, lebo ťažisko ich príjmov je spravidla v štáte ich bydliska. Okrem toho vo všeobecnosti tento štát má k dispozícii všetky potrebné informácie na posúdenie celkovej daňovej kapacity daňovníka so zohľadnením jeho osobnej situácie a rodinného stavu (rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 33).

28 Na základe toho Súdny dvor prišiel k záveru, že v zásade nie je diskriminujúce, keď členský štát nerezidentovi odoprie určité daňové zvýhodnenia, ktoré poskytuje

rezidentom, pretože tieto dve skupiny daňovníkov sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii.

29 Súdny dvor ale tiež rozhodol, že iné platí, keď nerezident v štáte, v ktorom má svoje bydlisko, nemá žiadne významné príjmy a jeho zdaňované príjmy v podstate pochádzajú z činnosti, ktorú vykonáva v štáte svojho zamestnania, takže štát jeho bydliska nie je schopný poskytnúť mu výhody, ktoré vyplývajú zo zohľadňovania jeho osobnej situácie a rodinného stavu. Medzi situáciou takéhoto nerezidenta a situáciou rezidenta, ktorý vykonáva porovnateľnú závislú pracovnú činnosť, neexistuje žiadny objektívny rozdiel, ktorý by odôvodňoval nerovnaké zaobchádzanie, pokiaľ ide o zohľadnenie osobnej situácie a rodinného stavu daňového poplatníka pri zdaňovaní (pozri najmä rozsudok Schumacker, už citovaný, body 36 a 37, ako aj rozsudok z 1. júla 2004, Wallentin, C-169/03, Zb. s. I-6443, bod 17).

30 Podľa toho Súdny dvor považoval za prípustné, keď členský štát podmieni poskytnutie výhody pre nerezidentov skutočnosťou, že najmenej 90 % všetkých ich celkových príjmov podlieha zdaneniu v tomto štáte (rozsudok zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 32).

31 Situácia osoby podliehajúcej majetkovej dani je z viacerých hľadísk podobná situácii osoby podliehajúcej dani z príjmov.

32 Najprv majetková daň je tak isto ako daň z príjmov priamou daňou, ktorá je určovaná podľa daňovej kapacity daňovníka. Majetková daň je často považovaná za doplnok dane z príjmov, najmä z príjmov z kapitálového majetku.

33 Ďalej najväčšia časť majetku osoby podliehajúcej majetkovej dani sa vo všeobecnosti nachádza najmä v štáte jej bydliska. Ako už Súdny dvor určil, tento štát predstavuje najčastejšie miesto, kde daňový poplatník sústreďuje svoje osobné a majetkové záujmy (pozri rozsudok z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 43).

34 Podľa toho treba preskúmať, či situácia rezidenta a situácia nerezidenta v oblasti dane z príjmu, ako aj v oblasti majetkovej dane, je v zásade neporovnateľná.

35 Z tohto hľadiska treba preskúmať situáciu osoby, aká je v prípade pána D., ktorej 90 % majetku sa nachádza v členskom štáte, kde má bydlisko, a 10 % v inom členskom štáte, ktorý má právnu úpravu o majetkovej dani ako Holandsko. Takáto osoba podlieha majetkovej dani v poslednom menovanom členskom štáte 10-percentnou časťou majetku bez toho, aby mal prospech zo zníženia základu dane. Rezidenti tohto druhého členského štátu podliehajú majetkovej dani, čo sa týka ich celkového majetku a nielen majetku, ktorý sa nachádza na území tohto štátu, ale so znížením základu dane.

36 Na tomto mieste je potrebné konštatovať, že zníženie základu dane má zaručiť, aby aspoň časť celkového majetku daňového poplatníka bola oslobodená od majetkovej dane, a svoju funkciu môže splniť len vtedy, keď zdanenie zahŕňa celý majetok daňového poplatníka. Následne nerezidenti, ktorí v tomto štáte podliehajú dani, čo sa týka len časti ich majetku, vo všeobecnosti nemajú opodstatnený nárok na zníženie základu dane.

37 Ako v oblasti dane z príjmov aj pre majetkovú daň je potrebné vychádzať zo skutočnosti, že situácia nerezidenta sa odlišuje od situácie rezidenta v tom zmysle, že

nielen podstatná časť jeho príjmov, ale aj podstatná časť jeho majetkových hodnôt je zvyčajne sústredená v štáte jeho bydliska. Tento štát môže preto lepšie zhodnotiť celkovú daňovú kapacitu rezidenta a prípadne mu pritom poskytnúť zníženie základu dane stanovené v jeho právnych predpisoch.

38 Z toho vyplýva, že daňový poplatník, ktorého nepodstatná časť majetku sa nachádza v inom členskom štáte, ako je štát jeho bydliska, sa vo všeobecnosti nenachádza v porovnateľnej situácii, ako je situácia rezidenta tohto druhého členského štátu, takže nie je diskriminovaný tým, že orgány tohto členského štátu mu odmietnu priznať výhodu zníženia základu dane, ktorú poskytujú rezidentom.

39 Podľa názoru pána D. však skutočnosť, že daňové právo štátu, v ktorom má dotknutý bydlisko, nestanovuje žiadnu majetkovú daň, spôsobuje, že jeho osobná situácia a rodinný stav nie je zohľadnený v žiadnom z dotknutých členských štátov, a to vytvára v jeho neprospech diskriminujúcu situáciu. V Holandsku sú prostredníctvom zníženia základu dane pre rezidentov zohľadňované ich osobné situácie a rodinný stav, keďže zníženie základu dane má rozdielnu výšku podľa rodinného stavu. S cieľom zabrániť tomu, aby s ním nebolo nevýhodnejšie zaobchádzané ako s obyvateľom Holandska, mali by mu byť zo strany Holandska poskytnuté rovnaké výhody ako jeho rezidentom.

40 S týmto tvrdením nie je možné súhlasiť.

41 Totiž skutočnosť, že v členskom štáte, v ktorom má dotknutý len 10 % majetku, sa rozdielne zaobchádza s rezidentmi a nerezidentmi a v takomto prípade sa neposkytuje zníženie základu dane, sa dá vysvetliť tým, že len nepodstatná časť

majetku dotknutej osoby sa nachádza v tomto členskom štáte, a jej situácia teda nie je porovnateľná so situáciou rezidentov. Na tejto skutočnosti sa nič nemení tým, že štát bydliska dotknutej osoby zrušil majetkovú daň. Pretože majetok dotknutej osoby sa prevažne nachádza v štáte jej bydliska, neexistuje pre členský štát, v ktorom sa nachádza len časť jej majetku, povinnosť priznať jej rovnaké výhody ako svojim vlastným rezidentom.

42 Je na mieste dodať, že skutkový stav konania vo veci samej sa odlišuje aj od východiskového skutkového stavu v už citovanom rozsudku Wallentin, pretože pri podpore, ktorú pán Wallentin dostával od rodičov a pri štipendiu, ktoré mu poskytoval nemecký štát, podľa daňového práva tohto štátu nešlo o zdaniteľné príjmy. Preto sumy, ktoré dostal pán Wallentin v Nemecku, a majetok pána D. nachádzajúci sa v tomto členskom štáte, sú neporovnateľné v súvislosti s otázkou, či by pre zdanenie majetku v Holandsku malo byť pánovi D. priznané zníženie základu dane upravené v holandskom práve.

43 Preto na prvú otázku je potrebné odpovedať tak, že článkom 56 ES a 58 ES neodporuje právna úprava, podľa ktorej členský štát daňovým poplatníkom nerezidentom, ktorých podstatná časť majetku sa nachádza v štáte ich bydliska, odmieta poskytnúť výhodu zníženia základu dane, ktorú poskytuje daňovým poplatníkom rezidentom.

O druhej prejudiciálnej otázke

Úvodné poznámky

44 Druhá prejudiciálna otázka sa týka uplatňovania belgicko-holandskej dohody so zreteľom na ustanovenia Zmluvy, ktoré zakazujú diskrimináciu v oblasti voľného

pohybu kapitálu. Podľa ustanovenia článku 25 ods. 3 tejto dohody, ktoré platí pre oba zmluvné členské štáty, sa v Holandsku poskytuje fyzickej osobe s bydliskom v Belgicku zníženie základu dane a iné výhody, aké Holandsko poskytuje vlastným obyvateľom.

45 Podľa toho rezident v Belgicku, ktorý sa nachádza v porovnateľnej situácii ako pán D. a ktorý vlastní v Holandsku nehnuteľnosti tvoriace 10 % jeho majetku, na rozdiel od pána D. požíva výhodu zníženia základu dane, ktorú Holandské kráľovstvo poskytuje vlastným obyvateľom v oblasti majetkovej dane.

46 Druhou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate vedieť, či existujúce nerovnaké zaobchádzanie v takomto prípade medzi rezidentom v Belgicku a rezidentom v Nemecku je oprávnené. V druhej prejudiciálnej otázke ide v podstate o to, či odporuje článkom 56 ES a 58 ES, že členský štát pri uplatňovaní bilaterálnej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia priznáva zníženie základu dane, akú poskytuje vlastným obyvateľom, len obyvateľom druhého štátu, ktorý je druhou zmluvnou stranou bez toho, aby výhodu zníženia základu dane rozšírili aj pre obyvateľov ostatných členských štátov.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

47 Pán D. zastáva názor, že rozlišovanie medzi jeho situáciou a situáciou rezidenta v Belgicku, ktorý sa nachádza v rovnakej situácii, vyplývajúce z uplatňovania belgicko-holandskej dohody, predstavuje diskrimináciu zakázanú zmluvou. Súdny dvor síce uznal rozdielne zaobchádzanie s občanmi Únie, ktoré vyplýva z rozdelenia daňových kompetencií, ale poskytovanie predmetného zníženia základu dane len rezidentom v Belgicku nie je výsledkom takého rozdelenia kompetencií. Zaobchádzanie vyhradené rezidentom Belgicka zo strany Holandského kráľovstva nie je

založené na vzájomnosti v zmysle zodpovedajúceho zaobchádzania s rezidentami Holandska zo strany Belgického kráľovstva, pretože tento štát už nestanovuje majetkovú daň, a tak pre rezidentov Holandska neposkytuje pri nehnuteľnom majetku v Belgicku zníženie základu dane.

48 Vlády, ktoré predložili svoje pripomienky, a Komisia naopak zastávajú názor, že rozdielne zaobchádzanie s osobou, ako je pán D., na jednej strane a s rezidentom v Belgicku na strane druhej nie je diskrimináciou. Členský štát, ktorý uzatvoril bilaterálnu dohodu, nie je na základe zmluvy v žiadnom prípade povinný rozšíriť výhody, ktoré poskytuje rezidentom druhého zmluvného členského štátu, na všetkých obyvateľov Spoločenstva. Uvedené vlády a Komisia upozornili na to, aké nebezpečenstvo pre uplatňovanie existujúcich bilaterálnych dohôd a tých, ktoré členské štáty ešte len v budúcnosti chcú uzatvoriť, by znamenalo, ak by výhody vyplývajúce z bilaterálnych dohôd boli rozšírené na všetkých obyvateľov Spoločenstva, a akú právnu neistotu by to so sebou prinieslo.

Odpoveď Súdneho dvora

49 Najprv je potrebné pripomenúť, že na základe článku 293 ES členské štáty v prípade potreby pristúpia k vzájomným rokovaniam s cieľom zaručiť svojim štátnym príslušníkom zrušenie dvojitého zdanenia v Spoločenstve.

50 Súdny dvor konštatoval v rozsudku z 12. mája 1998, Gilly (C-336/96, Zb. s. I-2793, bod 23), že doteraz, odhliadnuc od Dohovoru 90/436/EHS o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 225, s. 10), neboli na úrovni Spoločenstva prijaté žiadne opatrenia na zjednotenie alebo harmonizáciu v oblasti zamedzenia dvojitého zdanenia a že členské štáty neuzavreli žiadnu multilaterálnu dohodu podľa 293 ES s týmto cieľom.

D.

51 Pretože chýbajú iné opatrenia Spoločenstva alebo dohody platné pre všetky členské štáty, členské štáty medzi sebou uzatvorili množstvo bilaterálnych dohôd.

52 Súdny dvor už upozornil na to, že členské štáty môžu slobodne v rámci týchto dohôd stanoviť kritériá na rozdelenie daňových kompetencií (pozri rozsudok z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57). Súdny dvor ďalej rozhodol, že nerovnaké zaobchádzanie medzi štátnymi príslušníkmi oboch zmluvných štátov, vyplývajúce z rozdelenia týchto kompetencií, nepredstavuje diskrimináciu zakázanú článkom 39 ES (pozri rozsudok Gilly, už citovaný, bod 30).

53 Predmetom sporu vo veci samej nie sú následky vyplývajúce z rozdelenia daňových právomocí pre štátnych príslušníkov alebo rezidentov členských štátov, ktoré sú zmluvnými stranami dohody, ale týka sa porovnania situácie osoby, ktorá má bydlisko v členskom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou takejto dohody, a situáciou osoby, ktorá spadá pod túto dohodu.

54 Z tohto hľadiska treba poznamenať, že pôsobnosť bilaterálnej dohody o daniach je obmedzená na fyzické a právnické osoby, ktoré sú v nej uvedené.

55 Existujú však situácie, v ktorých zvýhodnenie z bilaterálnej dohody môže byť rozšírené na rezidentov členského štátu, ktorý nie je zmluvnou stranou tejto dohody.

56 Súdny dvor teda rozhodol, že v prípade uzatvorenia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia medzi členským štátom a tretím štátom zásada vnútroštátneho zaobchádzania ukladá zmluvnému členskému štátu, aby poskytol výhody stanovené dohodou stálym prevádzkam spoločností, ktoré nemajú sídlo v tomto členskom štáte, za rovnakých podmienok ako spoločnostiam so sídlom v tomto členskom štáte (pozri rozsudok Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 59).

57 V tomto prípade je postavenie daňového nerezidenta, ktorému patrí prevádzka v členskom štáte, považované za rovnaké ako postavenie daňového rezidenta tohto členského štátu.

58 Je však potrebné upozorniť na skutočnosť, že druhá prejudiciálna otázka položená vnútroštátnym súdom vychádza z predpokladu, že situácia nerezidenta, ako je pán D., nie je porovnateľná so situáciou rezidenta v Holandsku. V otázke ide predovšetkým o to, či situácia pána D. je porovnateľná so situáciou iného nerezidenta, ktorý na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia požíva zvláštne zaobchádzanie.

59 Rovnaké zaobchádzanie s daňovým poplatníkom s bydliskom v Nemecku, ako je pán D., a daňovým poplatníkom s bydliskom v Belgicku vzhľadom na majetkovú daň v Holandsku predpokladá, že situácia týchto dvoch daňových poplatníkov je považovaná za rovnakú.

60 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že belgicko-holandská dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia stanovuje v článku 24 rozdelenie daňovej kompetencie medzi tieto dva členské štáty a v článku 25 ods. 3 určuje, že fyzické osoby, ktoré majú bydlisko v jednom z týchto štátov, v druhom štáte požívajú osobné úľavy, ktoré tento štát poskytuje vlastným rezidentom, aby rovnaké príjmy a majetky v Holandsku a v Belgicku neboli dvojito zdaňované.

61 Skutočnosť, že tieto vzájomné práva a povinnosti platia len pre osoby, ktoré majú bydlisko na území jedného zo zmluvných členských štátov, je dôsledkom vyplývajúcim z podstaty bilaterálnej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia. Preto sa daňový rezident Belgicka nenachádza v rovnakej situácii ako daňový poplatník s bydliskom mimo územia Belgicka, pokiaľ ide o majetkovú daň vyrubenú na nehnuteľnosť v Holandsku.

62 Ustanovenie, akým je článok 25 ods. 3 belgicko-holandskej dohody, nemožno považovať za výhodu oddeliteľnú od ostatnej časti dohody, ale tvorí jej integrálnu súčasť a prispieva k jej všeobecnej vyváženosti.

63 Na základe uvedeného treba na druhú otázku odpovedať tak, že článkom 56 ES a 58 ES neodporuje, že pravidlo stanovené v bilaterálnej dohode o zamedzení dvojitého zdanenia, aké je v konaní vo veci samej v situácii a za okolností ako vo veci samej, nie je rozšírené na rezidenta členského štátu, ktorý nie je zmluvnou stranou tejto dohody.

O tretej prejudiciálnej otázke

64 Pretože tretia otázka bola položená len pre prípad, že niektorá z prvých otázok bude zodpovedaná kladne, nie je potrebné na ňu odpovedať.

O trovách

65 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

1. **Článkom 56 ES a 58 ES neodporuje právna úprava, podľa ktorej členský štát daňovým poplatníkom nerezidentom, ktorých podstatná časť majetku sa nachádza v štáte ich bydliska, odmieta poskytnúť výhodu zníženia základu dane, ktorú poskytuje daňovým poplatníkom rezidentom.**

2. **Článkom 56 ES a 58 ES neodporuje, že pravidlo stanovené v bilaterálnej dohode o zamedzení dvojitého zdanenia, aké je v konaní vo veci samej v situácii a za okolností ako vo veci samej, nie je rozšírené na rezidenta členského štátu, ktorý nie je zmluvnou stranou tejto dohody.**

Podpisy