SODBA SODIŠČA (veliki senat)
z dne 5. julija 2005*

V zadevi C-376/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nizozemska) z odločbo z dne 24. julija 2003, ki je na Sodišče prispela 8. septembra 2003, v postopku

D.

proti

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

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas in A. Borg Barthet, predsedniki senatov, J.-P. Puissochet in R. Schintgen, sodnika, N. Colneric, sodnica, S. von Bahr (poročevalec), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka in U. Lõhmus, sodniki,

* Jezik postopka: francoščina.

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sodna tajnica: M.-F. Contet, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. septembra 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za D., D. M. Weber in E. M. S. Spierts, odvetnika,

— za l'Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen G. P. Soethoudt, zastopnik,

— za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in J. G. M. van Bakel, zastopnici,

— za belgijsko vlado E. Dominkovits, zastopnica,

— za nemško vlado A. Tiemann, zastopnica,

— za francosko vlado G. de Bergues in C. Jurgensen-Mercier, zastopnika,

— za finsko vlado A. Guimaraes-Purokoski, zastopnica,

— za vlado Združenega kraljestva Bethell in K. Manji, zastopnika, skupaj z D. Wyattom, QC,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. oktobra 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 73 B in 73 D Pogodbe ES (postala člena 56 ES in 58 ES).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka D., nemškega državljana, proti l'Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (nizozemska davčna uprava), ker mu je slednji zavrnil olajšavo davka od premoženja.

Pravni okvir

Zakon o davku od premoženja

3 V času dejstev v glavni stvari je Kraljevina Nizozemska uporabljala davek od premoženja, ki temelji na zakonu z dne 16. decembra 1964 o davku od premoženja (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, str. 520, v nadaljevanju: Wet VB). Gre za neposredni davek od premoženja po 0,8-odstotni stopnji od zneska premoženja.

4 Člen 1 Wet VB v besedilu, ki se je uporabljalo v letu obdavčevanja v zadevi v glavni stvari, določa, da so za davek od premoženja zavezane vse fizične osebe s stalnim prebivališčem na Nizozemskem (davčni zavezanci rezidenti), kot tudi vse fizične osebe, ki imajo, čeprav ne prebivajo v tej državi članici, v tej državi premoženje (davčni zavezanci nerezidenti).

5 Po členu 3(1) in (2) tega zakona so davčni zavezanci rezidenti obdavčeni na osnovi njihovega svetovnega premoženja na začetku koledarskega leta. Njihovo obdavčljivo premoženje je enako vrednosti vsega njihovega premoženja, znižani za znesek vseh njihovih dolgov.

6 Na podlagi člena 12 tega zakona so davčni zavezanci nerezidenti obdavčeni glede na premoženje, ki ga imajo na Nizozemskem na začetku zadevnega koledarskega leta.

Njihovo obdavčljivo premoženje je enako vrednosti njihovega premoženja, ki se nahaja na Nizozemskem, zmanjšani za vrednost njihovih dolgov v tej državi članici.

7 Člen 14(2) Wet VB določa, da davčni zavezanci rezidenti uživajo olajšavo za njihovo svetovno premoženje, medtem ko davčni zavezanci nerezidenti, ki so obdavčeni glede na njihovo premoženje na Nizozemskem, te olajšave ne uživajo.

8 Na podlagi člena 14(3) tega zakona se znesek znižanja razlikuje glede na to, ali davčni zavezanci rezidenti izhajajo iz davčnega razreda I za samske ali iz davčnega razreda II za poročene pare. Za leto obdavčevanja v glavni stvari le-ta znaša 193.000 NLG za prve in 241.000 NLG za druge.

9 Z odločbo z dne 18. aprila 2003, sprejeto na podlagi sodbe Gerechtshof te 's-Gravenhage z dne 18. julija 2000, je minister za finance odobril, da se ta olajšava uporabi tudi za davčne zavezance nerezidente, ki imajo najmanj 90 % vrednosti premoženja na Nizozemskem.

Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja

10 Konvencija med vlado Kraljevine Belgije in vlado Kraljevine Nizozemske o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja in o ureditvi nekaterih drugih vprašanj na področju davkov je bila podpisana 19. oktobra 1970 (v nadaljevanju: belgijsko-nizozemska konvencija).

11 Člen 23(1) te konvencije, ki se nahaja v poglavju o obdavčevanju premoženja, določa:

„Premoženje, ki ga sestavljajo nepremičnine, [...], se obdavči v državi, kjer te nepremičnine ležijo."

12 Člen 24 te konvencije je v poglavju z naslovom „Odprava dvojnega obdavčevanja". Odstavka 1 in 2 se nanašata zlasti na rezidente Nizozemske in Belgije. Po odstavku 1, točka 1, tega člena „lahko Nizozemska za obdavčevanje svojih rezidentov v davčno osnovo vključi elemente dohodka ali premoženja, ki so, v skladu z določbami te Konvencije, v Belgiji obdavčljivi". Točka 2 tega odstavka določa, da se v tem primeru uporabi olajšava davka za upoštevanje v Belgiji plačanega davka in določa pravilo za izračun tega zmanjšanja. Odstavek 2 tega člena vsebuje posebne določbe, ki se uporabijo za rezidente Belgije, ki so prejeli dohodke iz Nizozemske.

13 Člen 25(3) belgijsko-nizozemske konvencije z naslovom „Enako obravnavanje" določa:

„Fizične osebe, ki so rezidenti ene izmed držav, uživajo v drugi državi članici osebne olajšave, odbitke in znižanja, ki jih je ta druga država priznala svojim rezidentom zaradi njihovega stanja ali družinskih obveznosti."

Ureditev povrnitve stroškov postopka

14 Na podlagi splošnega upravnega zakona (Algemene Wet Bestuursrecht) in sklepa o stroških postopka (Besluit proceskosten bestuursrecht) se povrnitev stroškov določi pavšalno. Dejanjem, ki jih opravi odvetnik, se dodeli točke, ki se pretvorijo v povrnjeni znesek. V določenih primerih se lahko odstopi od tega sistema in se določi višji povrnjeni znesek.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 D. prebiva v Nemčiji. Na dan 1. januarja 1998 so 10 % vrednosti njegovega premoženja predstavljale nepremičnine, ki ležijo na Nizozemskem, ostalo premoženje pa je imel v Nemčiji. V skladu s členom 1 Wet VB je bila zainteresirana stranka zavezana za davek od premoženja kot davčni zavezanec nerezident za leto 1998.

16 Čeprav nima 90 % premoženja na Nizozemskem, je D. zahteval olajšavo iz člena 14(2) Wet VB, sklicujoč se na pravo Skupnosti. Njegovo zahtevo je davčni inšpektor zavrnil.

17 D. je torej vložil tožbo zoper odločbo, s katero je bila zahteva zavrnjena, na Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, na podlagi katere je navajal obstoj diskriminacije zlasti glede določb členov 56 ES in 58 ES kot tudi glede belgijsko-nizozemske konvencije.

18 D. prav tako ugovarja utemeljenosti nizozemske ureditve glede povračila stroškov postopka, ker bi se mu, čeprav so bile njegove trditve sprejete, lahko povrnili omejeno, kar bi povzročilo zelo težko, oziroma celo nemogoče izvajanje pravic, ki jih priznava pravni red Skupnosti.

19 Ko je preučil dvome glede trditev prava Skupnosti, ki jih navaja D., je Gerechtshof te 's-Hertogenbosch prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali pravo Skupnosti in zlasti členi 56 ES in naslednji nasprotujejo ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, po kateri ima davčni zavezanec rezident vedno pravico do koriščenja olajšave v okviru davka od premoženja, medtem ko davčni zavezanec nerezident nima pravice do nje, ker se njegovo premoženje v glavnem nahaja v državi, katere rezident je (kjer se sicer ne plača nobenega davka na premoženje)?

2. Ali je v primeru negativnega odgovora v tem primeru položaj drugačen, ker je ob uporabi dvostranske pogodbe Nizozemska priznala pravico do te olajšave osebam, ki prebivajo v Belgiji (kjer prav tako ni davka od premoženja), ki se sicer nahajajo v primerljivih okoliščinah?

3. Ali je v zadevi, ko je stranka zmagala pred nacionalnim sodiščem zaradi kršitve prava Skupnosti s strani države članice, v primeru pritrdilnega odgovora na eno izmed obeh zgornjih vprašanj, ureditev stroškov postopka, kot je ta v zadevni stvari, po kateri so lahko načeloma povrnjeni le omejeni stroški postopka, v nasprotju s pravom Skupnosti?“

Prvo vprašanje

Stališča, predložena Sodišču

20 D. trdi, da ureditev, kot je nizozemska ureditev v zadevi v glavni stvari, predstavlja oviro za prosti pretok kapitala, ki je v nasprotju s členom 56 ES in ni upravičena s členom 58 ES, ker je ustvarila diskriminacijo zoper nerezidente, ki investirajo v nepremičnine na Nizozemskem. Tako za enako premoženje, ki ga ima v tej državi članici, le rezident uživa olajšavo pri izračunu davka od premoženja.

21 Obstajala naj ne bi nobena objektivna okoliščina, ki bi upravičila različno obravnavanje med obema kategorijama davčnih zavezancev v smislu sodne prakse Sodišča (sodba z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225). Okoliščina, da so nerezidenti zavezani davku od premoženja na omejen način, torej le na del njihovega premoženja, ki leži na Nizozemskem, medtem ko so rezidenti temu davku zavezani neomejeno, glede na njihovo svetovno premoženje, naj ne bi pomenila objektivnega razlikovanja. To razlikovanje se naj bi pojasnilo z omejitvijo davčne pristojnosti držav članic.

22 D. dodaja, da je treba razlikovati davek od premoženja od davka od dohodka, o katerem se je odločalo v zgoraj navedeni sodbi v zadevi Schumacker. Rešitve, uporabljene pri davku od dohodka, naj ne bi bile nujno prenosljive na davek od premoženja. Nasprotno s tem, kar je bilo sprejeto glede davka od dohodka, bi bilo glede davka od premoženja le manjšega pomena, da se bistveni del premoženja davčnega zavezanca nahaja v državi, katere rezident je.

23 Nasprotno pa po mnenju nizozemske, belgijske, nemške in francoske vlade ter Komisije Evropskih skupnosti rezidenti in nerezidenti načeloma niso v primerljivem položaju glede neposrednih davkov in je različno obravnavanje, kateremu ugovarja D., združljivo s pravili Pogodbe.

Odgovor Sodišča

24 Najprej je treba spomniti, da predstavlja investicija v nepremičnino, kot je ta, ki jo je izvedel D. na Nizozemskem, pretok kapitala iz člena 1 Direktive Sveta z dne

24. junija 1988 88/361/EGS o izvajanju člena 67 Pogodbe (UL L 178, str. 5) in nomenklature pretoka kapitala iz Priloge I te direktive. Ta nomenklatura je ohranila indikativno vrednost za opredelitev izraza „pretok kapitala“ (glej sodbo z dne 23. septembra 2003 v zadevi Ospelt in Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, str. I-9743, točka 7). Taka investicija izhaja iz področja uporabe pravil glede prostega pretoka kapitala, določenih v členih 56 ES in naslednjih.

25 Člen 56 ES prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala z izvzetjem določb iz člena 58 ES. Iz odstavkov 1 in 3 te zadnje določbe izhaja, da države članice lahko v svojem davčnem pravu različno obravnavajo davčne zavezance rezidente in davčne zavezance nerezidente, če tako razlikovanje ni sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala.

26 Glede neposrednih davkov je Sodišče sprejelo, da položaja med rezidenti in nerezidenti na splošno nista primerljiva (zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 31).

27 Glede davka od dohodka je Sodišče presodilo, da se položaj rezidenta razlikuje od položaja nerezidenta, kolikor je bistveni del njegovih dohodkov normalno koncentriran v državi, katere rezident je. Nadalje ta država na splošno razpolaga z vsemi potrebnimi informacijami za presojo celotne davčne zmožnosti davčnega zavezanca, upoštevajoč njegovo osebno in družinsko stanje (zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 33).

28 Sodišče je iz tega sklepalo, da dejstvo, da država članica ne odobri nerezidentu določenih davčnih ugodnosti, ki jih prizna rezidentom, na splošno ni diskriminatorno, ker ti dve kategoriji davčnih zavezancev nista v primerljivem položaju.

29 Vendar je Sodišče menilo, da bi se lahko sklepalo drugače, ko nerezident ne dobi pomembnejših dohodkov v državi članici, katere rezident je, in dobi bistveni del svojih obdavčljivih dohodkov iz dejavnosti, ki jo je opravljal v državi zaposlitve, tako da mu država, katere rezident je, ne more za namen obdavčenja odobriti ugodnosti, ki izhajajo iz upoštevanja njegovega osebnega in družinskega stanja. Med takim nerezidentom in primerljivim rezidentom, ki opravlja plačano dejavnost, tako ne obstaja nikakršna objektivna razlika, ki upraviči različno obravnavanje glede upoštevanja osebnega in družinskega položaja davčnega zavezanca za namene obdavčenja (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točki 36 in 37, in sodbo z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin, C-169/03, Recueil, str. I-6443, točka 17).

30 Tako je Sodišče dopustilo, da država članica ugodnosti za nerezidente pogojuje s tem, da je najmanj 90 % njihovega svetovnega dohodka podvrženega obdavčitvi v tej državi (sodba z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind, C-391/97, Recueil, str. I-5451, točka 32).

31 Položaj zavezanca za davek od premoženja je v več pogledih podoben položaju zavezanca za davek od dohodka.

32 Predvsem sta davek od premoženja kot tudi davek od dohodka neposredna davka, določena glede na davčno sposobnost davčnega zavezanca. Davek od premoženja se pogosto šteje kot dopolnitev davka od dohodka, ki se nanaša zlasti na kapital.

33 Nadalje ima zavezanec davka na premoženje na splošno največji del svojega premoženja v državi, katere rezident je. Kot je Sodišče že ugotovilo, ta država članica najpogosteje predstavlja kraj, ki je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov (glej sodbo z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse, C-234/01, Recueil, str. I-5933, točka 43).

34 Zato je treba preučiti, ali, kot na področju davka od dohodka, položaj rezidenta in položaj nerezidenta v okviru davka na premoženje na splošno nista primerljiva.

35 Treba je analizirati položaj osebe, kot je D., ki ima 90 % vrednosti vsega svojega premoženja v državi članici, katere rezident je, in 10 % v drugi državi članici, ki ima tako zakonodajo glede davka od premoženja kot Nizozemska. Ta oseba je zavezana davku od premoženja v tej drugi državi članici glede 10 % deleža premoženja, ki ga ima v njej, ne da bi uživala kakršnokoli olajšavo. Rezidenti te druge države članice se obdavčijo na vrednost celotnega svetovnega premoženja, in ne le na ozemlju te države, zmanjšano za višino olajšave.

36 Ugotoviti je treba, da je ta olajšava – katere cilj je zagotoviti, da se vsaj del svetovnega premoženja zadevnega zavezanca izvzame iz obdavčevanja premoženja – v celoti opravlja svojo nalogo le, če se obdavčevanje nanaša na celotno premoženje zainteresirane stranke. Zato nerezidenti, ki so v tej drugi državi članici obdavčeni le na del svojega premoženja, na splošno niso upravičeni do te olajšave.

37 Kot glede davka od dohodka je treba tako zavzeti stališče, da je glede davka od premoženja položaj nerezidenta drugačen kot položaj rezidenta, saj se ne samo

bistveni del dohodkov, ampak tudi bistveni del premoženja slednjega po navadi nahaja v državi, katere rezident je. Zato je ta država članica najbolj primerna za ugotavljanje celotne davčne sposobnosti rezidenta ob morebitni uporabi olajšav, določenih z zakonodajo.

38 Iz tega izhaja, da davčni zavezanec, ki ima le nebistveni del svojega premoženja v drugi državi članici in ne v državi, katere rezident je, na splošno ni v primerljivem položaju, kot je položaj rezidentov te druge države članice, in da zavrnitev zadevnih organov, da mu priznajo olajšavo, ki jo uživajo slednji, zoper njega ni diskriminatorna.

39 Vendar po mnenju D. dejstvo, da ureditev države članice, katere rezident je zainteresirana stranka, ne določa davka od premoženja, pomeni, da se v nobeni zadevni državi članici ne upošteva osebnega in družinskega stanja te zainteresirane stranke z namenom priznanja olajšave in ustvarja diskriminatorni položaj zoper njega. D. zatrjuje, da se na Nizozemskem za olajšavo, ki se jo prizna rezidentom, upošteva njihovo osebno in družinsko stanje, ker se olajšava razlikuje glede na zakonski stan zadevnega davčnega zavezanca. Da bi se izognili temu, da bi ga obravnavali manj ugodno kot rezidente Nizozemske, bi mu torej po mnenju D. morala ta država priznati enake ugodnosti, kot jih imajo rezidenti.

40 Te trditve ni mogoče sprejeti.

41 V bistvu se različno obravnavanje rezidentov in nerezidentov, ki ga je uporabila država članica, v kateri ima zainteresirana stranka le 10 % vrednosti svojega premoženja, in brez olajšave v tem primeru, pojasnjuje s tem, da ima zainteresirana

stranka le nebistven del premoženja v tej državi članici in zato ni v primerljivem položaju kot rezidenti. Okoliščina, da je država, v kateri je zainteresirana stranka rezident, ukinila davek od premoženja, ne vpliva na ta položaj. Ker ima zainteresirana stranka bistveni del svojega premoženja v državi, katere rezident je, se od države članice, v kateri ima le del premoženja, ne zahteva, da mu odobri ugodnosti, ki jih zagotavlja svojim rezidentom.

42 Treba je dodati, da se okoliščine spora v glavni stvari razlikujejo od okoliščin v zadevi zgoraj navedene sodbe Wallentin, kolikor zneska, kot je preživnina, ki jo je g. Wallentin dobival od svojih staršev, kot tudi štipendija, ki jo je dobival od nemške države, po svoji naravi po davčnem pravu te države nista bila obdavčljiva dohodka. V teh pogojih se zneska, ki jih je F. Wallentin dobil v Nemčiji po eni strani in premoženje, ki ga ima D. v tej državi članici, po drugi strani, ne moreta šteti kot primerljiva, z namenom določitve, ali D. za obdavčevanje premoženja, ki ga ima na Nizozemskem, lahko uživa olajšavo, ki jo predvidi ta država.

43 Na prvo vprašanje je tako treba odgovoriti, da ureditev, po kateri država članica davčnim zavezancem nerezidentom, ki imajo bistveni del svojega premoženja v državi, katere rezidenti so, ne prizna koriščenja olajšave, ki jo zagotavlja davčnim zavezancem rezidentom, ni v nasprotju s členoma 56 ES in 58 ES.

Drugo vprašanje

Uradne opombe

44 Drugo vprašanje se nanaša na uporabo belgijsko6nizozemske konvencije glede na pravila, določena v Pogodbi, ki prepovedujejo diskriminacijo na področju prostega

pretoka kapitala. V skladu z določbami člena 25(3) te konvencije, katere besedilo se uporablja v obeh državah članicah, ki sta stranki le-te, fizična oseba, ki biva v Belgiji, na Nizozemskem koristi olajšave in ostale ugodnosti, ki jih ta država uporablja za svoje rezidente.

45 Iz tega izhaja, da rezident Belgije, ki je v enakem položaju kot D., ki ima na Nizozemskem nepremičnino, ki predstavlja le 10 % celotne vrednosti njegovega premoženja, uživa, v nasprotju z D., olajšavo, ki jo je Kraljevina Nizozemska priznala svojim rezidentom glede davka od premoženja.

46 V drugem vprašanju se predložitveno sodišče sprašuje, ali je, glede na Pogodbo, razlikovanje obstoječega obravnavanja v tem primeru med rezidentom Belgije in rezidentom Nemčije, dovoljeno. To sodišče sprašuje, ali člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta temu, da ob uporabi dvostranske konvencije, ki skuša preprečiti dvojno obdavčevanje, država članica prizna le rezidentom druge države, ki je stranka konvencije, olajšave, ki jih odobri svojim rezidentom, ne da bi to razširila na ostale države članice.

Stališča, ki so bila predložena Sodišču

47 D. trdi, da je razlikovanje, ki izhaja iz uporabe belgijsko-nizozemske konvencije, med njegovim položajem in položajem rezidenta Belgije, ki je v enakem položaju, s Pogodbo prepovedana diskriminacija. Po eni strani naj bi Sodišče sprejelo ta razlikovanja v obravnavanju med državljani Skupnosti, ki izhajajo iz porazdelitve davčnih pristojnosti, vendar naj priznanje olajšave le rezidentom Belgije ne bi bila rezultat take porazdelitve. Po drugi strani naj obravnavanje, ki ga je Kraljevina Nizozemska pridržala rezidentom Belgije, prav tako ne bi izkazevalo vzajemnega

obravnavanja, ki ga je Kraljevina Belgija zagotovila rezidentom Nizozemske, ker naj Kraljevina Belgija ne bi več predvidevala davka od premoženja in naj torej ne bi priznala nobene olajšave rezidentom Nizozemske, ki imajo nepremičnino na njenem ozemlju.

48 Vlade, ki so predstavile svoja stališča, in Komisija trdijo nasprotno, da razlikovanje v obravnavanju med tako osebo, kot je D., in rezidentom Belgije, ni diskriminatorno. Zatrjujejo, da država članica, ki je stranka dvostranske konvencije, na noben način ni zavezana na podlagi Pogodbe, da ugodnosti, ki jih odobri rezidentom države članice podpisnice, razširi na vse rezidente Skupnosti. Te vlade in Komisija se sklicujejo na nevarnost, ki naj bi jo prinesla razširitev ugodnosti, ki jih določa dvostranska konvencijana, na vse rezidente Skupnosti, ob uporabi obstoječih dvostranskih konvencij in tistih, ki jih bi države članice lahko sklenile v prihodnosti, in na pravno negotovost, ki naj bi jo ta razširitev povzročila.

Odgovor Sodišča

49 Treba je opozoriti, da se na podlagi člena 293 ES države članice, kolikor je potrebno, med seboj pogajajo, zato da bi v korist svojih državljanov zagotovile odpravo dvojnega obdavčevanja v Skupnosti.

50 Sodišče je v sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, Recueil, str. I-2793, točka 23) ugotovilo, da razen Konvencije 90/436/EGS o odpravi dvojnega obdavčevanja v primeru poprave ugodnosti povezanih podjetij (UL 1990, L 225, str. 10) v okviru Skupnosti ni bil sprejet noben ukrep poenotenja ali usklajevanja za odpravo dvojnega obdavčevanja in da države članice na podlagi člena 293 ES niso sklenile nobene večstranske konvencije s tem namenom.

51 Ker ni ostalih ukrepov Skupnosti ali konvencij, ki se nanašajo na vse države članice, so bile med njimi sklenjene številne dvostranske konvencije.

52 Kot je Sodišče že opozorilo, so države članice svobodne v okviru teh konvencij, da določijo navezne okoliščine za namene porazdelitve davčne pristojnosti (glej sodbo z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57). Sodišče je prav tako priznalo, da naj različno obravnavanje med državljani obeh držav podpisnic, ki izhaja iz te porazdelitve, ne bi predstavljalo diskriminacije v nasprotju s členom 39 ES (glej zgoraj navedeno sodbo v zadevi Gilly, točka 30).

53 Kljub temu predmet spora v glavni stvari niso posledice porazdelitve davčnih pristojnosti glede na državljane ali prebivalce držav članic strank te iste konvencije, ampak primerjava med položajem rezidenta države, ki ni stranka te konvencije, in položajem osebe, ki jo ta konvencija pokriva.

54 Glede tega je treba spomniti, da je področje uporabe dvostranske davčne konvencije omejeno na fizične in pravne osebe, ki so v njej naštete.

55 Vendar obstajajo situacije, ko se ugodnosti iz dvostranske konvencije lahko raztezajo tudi na rezidenta države članice, ki ni stranka te konvencije.

56 Tako je Sodišče presodilo, da glede konvencije, ki odpravlja dvojno obdavčevanje, sklenjene med državo članico in tretjo državo, načelo nacionalnega obravnavanja nalaga državi članici, ki je stranka te konvencije, da prizna stalnim podjetjem družb nerezidentk ugodnosti, ki jih določa konvencija, pod enakimi pogoji kot so ti, ki se uporabijo za družbe rezidentke (glej zgoraj navedeno sodbo v zadevi Saint-Gobain ZN, točka 59).

57 V tem primeru se šteje, da je davčni zavezanec nerezident, ki ima stalno podjetje v državi članici, v enaki situaciji kot je davčni zavezanec, ki je rezident te države.

58 Vendar je treba opomniti, da je drugo vprašanje, ki ga je zastavilo predložitveno sodišče, del premise, da nerezident, kot je D., ni v primerljivem položaju z rezidentom Nizozemske. Vprašanje želi pojasniti, ali se položaj D. lahko primerja s položajem drugega nerezidenta, ki uživa posebno obravnavanje na podlagi Konvencije o odpravi dvojnega obdavčevanja.

59 Podobno obravnavanje glede davka od premoženja na Nizozemskem davčnega zavezanca, kot je D., rezidenta Nemčije, in davčnega zavezanca, rezidenta Belgije, predvideva, da se ta dva zavezanca obravnava, kot da sta enakem položaju.

60 Treba je opomniti, da v izogib temu, da bi se isti dohodki in isto premoženje obdavčilo hkrati na Nizozemskem in v Belgiji, belgijsko-nizozemska konvencija v členu 24 določa porazdelitev davčne pristojnosti med tema dvema državama članicama, člen 25(3) pa določa pravilo, po katerem fizične osebe, ki so rezidenti ene izmed teh dveh držav, uživajo v drugi državi osebne odbitke, ki jih slednja zagotavlja svojim rezidentom.

61 Dejstvo, da se te vzajemne pravice in obveznosti uporabljajo le za osebe, ki so rezidenti ene izmed teh dveh držav članic pogodbenic, je neizogibna posledica dvostranskih konvencij za odpravo dvojnega obdavčevanja. Iz tega izhaja, da davčni zavezanec, ki je rezident Belgije, glede davka od premoženja, določenega na podlagi nepremičnin, ki ležijo na Nizozemskem, ni v enakem položaju, kot davčni zavezanec, ki prebiva zunaj Belgije.

62 Pravilo, kot je to, ki je določeno v členu 25(3) belgijsko-nizozemske konvencije, se naj ne bi obravnavalo kot ugodnost, ločeno od ostalega dela konvencije, vendar je njen sestavni del in prispeva k njenemu splošnemu ravnovesju.

63 Upoštevajoč zgornje ugotovitve, je treba odgovoriti na drugo zastavljeno vprašanje, da člena 56 ES in 58 ES ne nasprotujeta temu, da se pravilo, določeno v dvostranski konvenciji o odpravi dvojnega obdavčevanja, kot je pravilo v glavni stvari, ne razširi, v položaju in v okoliščinah, kot so te v glavni stvari, na rezidente države članice, ki ni stranka te konvencije.

Tretje vprašanje

64 Ker je bilo tretje vprašanje zastavljeno le, če bi bil odgovor na eno izmed prvih dveh vprašanj pritrdilen, nanj ni treba odgovoriti.

Stroški

65 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. **Ureditev, po kateri država članica davčnim zavezancem nerezidentom, ki imajo bistveni del svojega premoženja v državi, katere rezidenti so, ne prizna koriščenja olajšave, ki jo zagotavlja davčnim zavezancem rezidentom, ni v nasprotju s členoma 56 ES in 58 ES.**

2. **Člena 56 ES in 58 ES ne nasprotujeta temu, da se pravilo, določeno v dvostranski konvenciji o odpravi dvojnega obdavčevanja, kot je pravilo v glavni stvari, ne razširi, v položaju in v okoliščinah, kot so te v glavni stvari, na rezidente države članice, ki ni stranka te konvencije.**

Podpisi