

V?c C-376/03

D.

v.

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Gerechtshof te 's-Hertogenbosch)

„Da?ové právní p?edpisy – Da? z majetku – Nárok na snížení základu dan? – Odlišné zacházení s rezidenty a nerezidenty – Smlouva o zamezení dvojího zdan?ní“

Stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba p?ednesené dne 26. ?íjna 2004

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 5. ?ervence 2005

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Da? z majetku – Vnitrostátní právní úprava nep?iznávající poplatník?m nerezident?m možnost snížení základu dan?, které je p?iznáno poplatník?m rezident?m – Nep?ípustnost – Podmínky*

(?lásky 56 ES a 58 ES)

2. *Volný pohyb kapitálu – Omezení – Bilaterální smlouva o zamezení dvojího zdan?ní – Možnost osobních odpo?t? vyhrazená osobám s bydlišt?m v ?lenských státech, které jsou smluvními stranami smlouvy – P?ípustnost*

(?lásky 56 ES a 58 ES)

1. ?lásky 56 ES a 58 ES nebrání da?ové právní úprav? zavád?jící da? z majetku, která nep?iznává poplatník?m nerezident?m, kte?í drží podstatnou ?ást svého majetku ve stát? svého bydlišt?, možnost snížení základu dan? p?iznanou poplatník?m rezident?m.

Poplatník, který drží pouze nepodstatnou ?ást svého majetku v ?lenském státu jiném než státu svého bydlišt?, totiž zpravidla není ve srovnatelné situaci s rezidenty tohoto jiného ?lenského státu, jelikož nejen podstatná ?ást p?íjm?, ale rovn?ž podstatná ?ást majetku posledn? uvedeného jsou obvykle soust?ed?ny ve stát?, jehož je rezidentem. Tento ?lenský stát v d?sledku toho m?že lépe zohlednit celkové schopnosti rezidenta platit dan? tím, že na n?ho p?ípadn? použije snížení základu dan? zakotvené ve svých právních p?edpisech. Proto zamítnutí snížení základu dan? nerezidenta, které požívají uvedení rezidenti, dot?enými ú?ady není proti nim diskrimina?ní.

(viz body 37–38, 43, výrok 1)

2. Články 56 ES a 58 ES nebrání tomu, aby pravidlo stanovené v bilaterální smlouvě o zamezení dvojího zdanění, podle kterého mají fyzické osoby s bydlištěm v jednom z těchto dvou států možnost uplatnit v druhém státu osobní odpady, které poslední uvedený stát považuje svým vlastním rezidentem, nebylo rozšířeno na rezidenta členského státu, který není smluvní stranou uvedené smlouvy.

Skutečnost, že se vzájemná práva a závazky vyplývající z takové smlouvy uplatní pouze na osoby s bydlištěm v jednom ze dvou smluvních členských států, je inherentním důsledkem smluv o zamezení dvojího zdanění.

(viz body 60–61, 63, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

5. července 2005(*)

„Daňové právní předpisy – Daň z majetku – Nárok na snížení základu daně – Odlišné zacházení s rezidenty a nerezidenty – Smlouva o zamezení dvojího zdanění“

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. Lohmus, soudci,

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 zmocněnkyni,
- za belgickou vládu E. Dominkovits, jako zmocněnkyni,
- za německou vládu A. Tiemann, jako zmocněnkyni,
- za francouzskou vládu G. de Bergues a C. Jurgensen-Mercier, jako zmocněnci,
- za finskou vládu A. Guimaraes-Purokoski, jako zmocněnkyni,
- 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 poslední uvedená zamítla přiznat snížení základu daně v případě daně z majetku.

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 zdačován 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 zdačován 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 první uvedené a ve výši 241 000 NLG pro poslední 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“).

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 úelem 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. Úkonem provedeným právníkem jsou přiděleny body, které jsou pak převezeny 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 Ažkoli 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.

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 priznaných právním řádem Společenství učinilo velmi obtížným, ne-li nemožným.

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

„1) Brání právo Společenství, a zejména články 56 a následující, takové právní úpravy, 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 priznalo na základě bilaterální smlouvy právo na takové snížení základu daně osobám s bydlištěm v Belgii (při čemž 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 úpravy 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 belgickým státem?“

K první otázce

Vyjadření předložené 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 neodvodňnou 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 belgickém státu, nárok na snížení základu daně při výpočtu daně z majetku.

21 Podle pana D. neexistuje žádná objektivní okolnost, která by mohla odvodnit 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 belgických 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 zastřeně 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 daň 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 diskriminací, 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 dať z majetku, tak jako dať z pŕíjmu, je pŕímou daní stanovenou na základŕ schopnosti poplatníka platit danŕ. Dať z majetku je ŕasto považována za doplnŕní danŕ z pŕíjmu, které se vztahuje zejména na kapitál.

33 Dále osoba povinná k dani z majetku zpravidla drŕí nejvŕtší ŕást svého majetku ve státŕ, jehoŕ je rezidentem. Jak již Soudní dvŕr konstatoval, tento ŕlenský stát je nejŕastŕji místem, kde má poplatník soustŕedŕny své osobní a majetkové zájmy (viz rozsudek ze dne 12. ŕervna 2003, Gerritse, Cŕ234/01, Recueil, s. Iŕ5933, bod 43) .

34 V dŕsledku toho je namístŕ pŕezkoumat, zda, jako v pŕípadŕ danŕ z pŕíjmu, nejsou situace rezidenta a nerezidenta v pŕípadŕ danŕ z majetku zpravidla srovnatelné.

35 V tomto ohledu je tŕeba analyzovat situaci osoby, takové jako je pan D., která drŕí 90 % hodnoty svého majetku v ŕlenském státu svého bydlištŕ, a 10 % v jiném ŕlenském státu, který uplatŕuje takové právní pŕedpisy ohlednŕ danŕ z majetku jako pŕedpisy zakotvené v Nizozemsku. Tato osoba podléhá dani z majetku v tomto druhém ŕlenském státu ve vztahu k 10 % majetku, který tam drŕí, bez možnosti snížení základu danŕ. Rezidenti tohoto druhého ŕlenského státu jsou zdaŕováni na základŕ hodnoty svého celkového svŕtového majetku, a ne pouze na území tohoto státu, snížené o ŕástek snížení základu danŕ.

36 Je namístŕ konstatovat, že snížení základu danŕ, jehoŕ cílem je zajistit, aby alespoŕ ŕást celkového majetku dotŕeného poplatníka byla vylouŕena z danŕ z majetku, plní zcela svou úlohu pouze tehdy, pokud se zdanŕní týká veškerého majetku dotyŕné osoby. V dŕsledku toho nerezidenti, kteŕí zdaŕují v takovém druhém ŕlenském státu pouze ŕást svého majetku, nejsou zpravidla oprávnŕni k využití uvedeného snížení základu danŕ.

37 Tak jako v pŕípadŕ danŕ z pŕíjmu je tudíž tŕeba shledat u danŕ z majetku, že situace nerezidenta je odlišná od situace rezidenta v tom, že nejen podstatná ŕást pŕíjmu, ale rovnŕž podstatná ŕást majetku poslednŕ uvedeného jsou obvykle soustŕedŕny ve státŕ, jehoŕ je rezidentem. V dŕsledku toho tento ŕlenský stát mŕže lépe zohlednit celkové schopnosti rezidenta platit danŕ tím, že na nŕho pŕípadnŕ použije snížení základu danŕ zakotvené v právních pŕedpisech.

38 Z toho vyplývá, že poplatník, který drŕí pouze nepodstatnou ŕást svého majetku v ŕlenském státu jiném než ŕlenském státu svého bydlištŕ, není zpravidla ve srovnatelné situaci s rezidenty tohoto druhého ŕlenského státu a že zamítnutí snížení jeho základu danŕ, které poŕívají poslednŕ uvedení, dotŕenými úŕady není proti nŕmu diskriminaŕní.

39 Nicménŕ podle pana D. okolnost, že právní pŕedpisy ŕlenského státu bydlištŕ dotyŕné osoby nezakotvují dať z majetku, znamená, že u této dotyŕné osoby se v ŕádném z dotŕených ŕlenských státŕ nezohlední její osobní a rodinná situace za úŕelem uplatnŕní snížení základu danŕ, a pŕsobí vŕŕí ní diskriminaŕnŕ. Pan D. uplatŕuje, že snížení základu danŕ používané v Nizozemsku na rezidenty zohledŕuje jejich osobní a rodinnou situaci, jelikoŕ se mŕní podle manŕelské situace dotŕeného poplatníka. Aby se zamezilo pouŕití ménŕ pŕíznivého zacházení než takového, které je vyhrazeno rezidentŕm Nizozemska, bylo by proto podle pana D. tŕeba, aby mu tento ŕlenský stát poskytl tytéŕ výhody, které mají rezidenti.

40 Tuto argumentaci není možné pŕijmout.

41 Rozlišné zacházení s rezidenty a nerezidenty, které uplatŕuje ŕlenský stát, na jehoŕ území drŕí dotyŕná osoba nejvŕše 10 % hodnoty svého majetku, a nepouŕití snížení základu danŕ v tomto pŕípadŕ lze totiŕž vysvŕtlit na základŕ skuteŕnosti, že dotyŕná osoba drŕí 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 povodním 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 předložené 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 oběma 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 recipročního 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 příslušníkem 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 belgický stát, který je stranou bilaterální smlouvy, nemá žádnou povinnost na základě Smlouvy rozšířit na všechny oběany Společenství výhody, které poskytl státním příslušníkům druhého smluvního státu. Uvedené vlády a Komise zdrazňují nebezpečí, které by pro použití stávajících bilaterálních smluv a smluv, které mohou belgické státy uzavřít v budoucnu, mohlo představovat rozšíření výhod zakotvených v bilaterální smlouvě na všechny oběany Společenství, a právní nejistotu, kterou by mohlo takové rozšíření způsobit.

Odpověď Soudního dvora

49 Je třeba připomenout, že na základě článku 293 ES belgické 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 belgické státy dosud neuzavřely na základě článku 293 ES žádnou multilaterální smlouvu.

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

52 Jak to již Soudní dvůr připomněl, belgické státy mají volnost v rámci těchto smluv upravit hraniční úřadovatele 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 Především sporu v původním řízení nicméně nebyly následky rozdělení daňových pravomocí vůči státním příslušníkům nebo rezidentům belgických států, které jsou smluvní stranou smlouvy, ale tento spor směřuje k porovnání situace osoby, která je státním příslušníkem tohoto státu, se situací osoby, na kterou se tato smlouva vztahuje.

54 V tomto ohledu je na místě 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 belgického státu, který není účastníkem uvedené smlouvy.

56 Soudní dvůr tak rozhodl, že, co se týče smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi belgickým státem a třetí zemí, na základě zásady národního zacházení je smluvní belgický 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 belgickém 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 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 odpady, které posledně uvedený poznává svým vlastním rezidentem.

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 nepoznává poplatníkem nerezidentem, kteří drží podstatnou část svého majetku ve státě svého bydliště, možnost snížení základu daně, které je poznáno poplatníkem rezidentem.

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.

* jednací jazyk: nizozemština.