



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
ze dne 12. dubna 2016¹

Věc C-176/15

**Guy Riskin,
Geneviève Timmermans
proti
Belgickému státu**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu, Belgie)]

„Daňové právní předpisy — Volný pohyb kapitálu (čl. 63 odst. 1 SFEU) — Vnitrostátní daň z příjmu — Příjmy z dividend — Započtení zahraniční srážkové daně — Smlouva o zamezení dvojímu zdanění — Znevýhodněné zacházení s podíly ve společnostech se sídlem v jiném členském státě v porovnání s podíly ve společnostech se sídlem ve třetí zemi“

I – Úvod

1. Otázkou zacházení s přeshraničními výplatami dividend z hlediska daně z příjmů se již Soudní dvůr několikrát zabýval. Daňové systémy členských států, zvláště jejich opatření k zamezení právnímu a ekonomickému dvojímu zdanění, jsou zčásti velmi komplexní a několikrát se již dostaly do rozporu se základními svobodami stanovenými Smlouvou.

2. Tato belgická žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se v této souvislosti týká poměrně jednoduchého problému: smí členský stát z hlediska daně z příjmů upřednostnit investování do společností ze třetí země před investováním do společností z jiných členských států? V projednávané věci musí Soudní dvůr v souvislosti s belgickou právní úpravou o započtení zahraniční srážkové daně z dividend vyjasnit dva aspekty. Zaprvé vyvstává zásadní otázka, zda je vůbec možné, aby znevýhodnění investic uskutečněných v jiných členských státech, které je dáno pouze ve vztahu ke třetím zemím, nikoli však ve vztahu k tuzemským investicím, omezovalo volný pohyb kapitálu. Zadruhé bude případně třeba zkoumat vliv dohod o zamezení dvojímu zdanění, jež mohou taková omezení odůvodňovat, a to za okolností, s jakými se Soudní dvůr dosud nesetkal.

¹ — Původní jazyk: němčina.

II – Právní rámec

Unijní právo

3. Článek 4 odst. 3 SEU² stanoví:

„(3) Podle zásady loajální spolupráce se Unie a členské státy navzájem respektují a pomáhají si při plnění úkolů vyplývajících ze Smluv.

[...]“

4. Článek 49 SFEU³ upravuje právo na usazování následovně:

„V rámci níže uvedených ustanovení jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

[...]“

5. Článek 56 SFEU týkající se služeb stanoví:

„Podle následujících ustanovení jsou zakázána omezení volného pohybu služeb uvnitř Unie pro státní příslušníky členských států, kteří jsou usazeni v jiném členském státě, než se nachází příjemce služeb.

[...]“

6. Článek 58 SFEU obsahuje doplňující ustanovení týkající se služeb v oblasti dopravy, bankovníctví a pojišťovnictví.

7. Článek 63 odst. 1 SFEU týkající se pohybu kapitálu stanoví:

„(1) V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.“

Mezinárodní smlouvy

8. Belgické království a Polská republika uzavřely dne 20. srpna 2001 ve Varšavě smlouvu o zamezení dvojímu zdanění (dále jen SZDZ Belgie/Polsko).

9. V článku 10 SZDZ Belgie/Polsko se k příjmům z dividend uvádí:

„1) Dividendy vyplácené společnostmi, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2) Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu; [...]“

2 — Smlouva o Evropské unii (Úř. věst. 2012, C 326, s. 13).

3 — Smlouva o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2012, C 326, s. 47).

10. K vyloučení dvojího zdanění obsahuje článek 23 SZDZ Belgie/Polsko následující úpravu:

„1) V Belgii bude dvojí zdanění vyloučeno následujícím způsobem:

[...]

b) S výhradou ustanovení belgických právních předpisů upravujících započtení daní odvedených v zahraničí na belgickou daň platí, že pokud belgický rezident dosáhne příjmů, které jsou zahrnuty do jeho souhrnného příjmu podléhajícího belgické dani a jsou tvořeny dividendami [...], započte se polská daň odvedená z těchto příjmů na belgickou daň vztahující se k těmto příjmům.

[...]“

Vnitrostátní právo

11. V Belgickém království se odvádí daň z příjmů fyzických osob. Tato daň se vztahuje na příjmy všech obyvatel království bez ohledu na to, zda jich bylo dosaženo v tuzemsku nebo v zahraničí.

12. Článek 285 belgického code des impôts sur les revenus 1992 (zákon o dani z příjmů z roku 1992, dále jen „belgický ZDP“) zní:

„V případě kapitálových příjmů [...] se na daň započte paušální podíl zahraniční daně, pokud byly tyto příjmy v zahraničí předmětem [podobné] daně [...] a pokud je uvedený kapitál [...] v Belgii použit k výkonu výdělečné činnosti.

[...]“

13. Článek 286 belgického ZDP ve znění použitelném na spor v původním řízení dále stanoví:

„Paušální podíl zahraniční daně se stanoví na patnáct pětaosmdesátin čistého příjmu [...]

[...]“

III – Spor v původním řízení

14. Spor v původním řízení se týká daně z příjmu G. Riskina a G. Timmermans (dále jen „poplatníci“) za rok 2010.

15. Poplatníci vlastnili podíl ve společnosti „Auto Truck Centrum“ usazené v Polsku. Od této společnosti obdrželi dividendu, jejíž přepočtená výše činila přibližně 15 000 eur. Z výplaty této dividendy byla v Polské republice odvedena daň.

16. Poplatníkům bylo v souladu s článkem 285 belgického ZDP odepřeno započtení polské daně na jejich belgickou daň z příjmu, protože svůj podíl nepoužili k výkonu výdělečné činnosti v Belgii. Poplatníci podali proti tomuto postupu žalobu s tvrzením, že jsou diskriminováni v rozporu s unijním právem. Kdyby poplatníci vlastnili podíl ve společnosti, která by namísto Polska byla usazena v určité třetí zemi, bylo by totiž započtení zahraniční daně i v jejich případě možné.

IV – Řízení před Soudním dvorem

17. Za těchto okolností položil tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu, Belgie) Soudnímu dvoru dne 20. srpna 2015 na základě článku 267 SFEU následující otázky:

1. Je právní norma obsažená v článku 285 belgického ZDP, podle níž je dvojí zdanění zahraničních dividend fyzické osoby s bydlištěm v Belgii implicitně dovoleno, v souladu se zásadami zakotvenými v článku 63 SFEU ve spojení s článkem 4 SEU, když Belgii umožňuje – podle ustanovení belgického práva, na něž odkazuje Belgií sjednaná smlouva o zamezení dvojímu zdanění, tj. podle článku 285, který stanoví podmínky započtení, nebo podle článku 286, který stanoví pouze výši započitatelného paušálního podílu daně – libovolně zvýhodňovat investice uskutečněné ve třetích státech (Spojené státy americké) na úkor možných investic v členských státech Evropské unie (Polsko)?
2. Je článek 285 belgického ZDP v rozporu s články 49, 56 a 58 SFEU v rozsahu, v němž možnost započtení zahraniční daně na daň belgickou podmiňuje tím, že kapitál a majetek, z nichž příjmy plynou, musí být použity v Belgii k výkonu výdělečné činnosti?

18. K těmto otázkám předložili Soudnímu dvoru písemné vyjádření poplatníci, Belgické království, Spolková republika Německo, Spojené království Velké Británie a Severního Irska a Evropská komise.

V – Právní posouzení

19. Podstatou obou otázek předkládajícího soudu je, zda je taková právní úprava, jako je belgická právní úprava o započtení zahraniční srážkové daně z dividend, z různých úhlů pohledu slučitelná se základními svobodami. První otázka se přitom týká rozdílného započítání podle toho, zda byla srážková daň vybrána v Polsku, nebo ve třetí zemi. Druhou otázkou je třeba ve světle odůvodnění předkládacího rozhodnutí chápat tak, že se týká rozdílného započítání v závislosti na tom, zda byla výdělečná činnost, která se váže k podílu ve společnosti, vykonávána v tuzemsku nebo v jiném členském státě.

A – Přípustnost

20. Na prvním místě je třeba ověřit přípustnost obou předběžných otázek. Podle ustálené judikatury totiž může Soudní dvůr odpověď na předběžnou otázku odeprít, pokud je zjevné, že žádaný výklad unijního práva není pro rozhodnutí relevantní, nebo pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými a právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázku, která je mu položena⁴.

1. K přípustnosti první předběžné otázky

21. Pokud jde nejprve o nezbytné právní poznatky k zodpovězení první předběžné otázky, předkládající soud neuvádí přesné právní okolnosti nerovného zacházení s investicemi v Polsku a ve třetích zemích. Předkládací rozhodnutí necituje z obsahu smluv o zamezení dvojímu zdanění uzavřených mezi Belgickým královstvím a třetími zeměmi, ani nepopisuje vliv těchto smluv na belgické právo použitelné ve sporu v původním řízení.

4 — Viz zejména rozsudky Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, bod 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, bod 44) a Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, bod 20).

22. Navíc jako jediná třetí země, jejíž srážková daň z dividend je podle zjištění předkládajícího soudu započítávána ve větším rozsahu než polská srážková daň, byly v předkládacím rozhodnutí jmenovány Spojené státy (americké). Poplatníci i Belgické království však v řízení před Soudním dvorem s pomocí doložených tvrzení popřeli, že by v tomto ohledu docházelo k nerovnému zacházení. Příznivější pravidlo započtení, než platí podle SZDZ Belgie/Polsko, která je použitelná v původním řízení, podle nich neobsahuje smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi Belgickým královstvím a Spojenými státy, nýbrž mimo jiné smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi Belgickým královstvím a Japonskem.

23. Rovněž skutkové poznatky předkládajícího soudu jsou v tomto ohledu neúplné, neboť nezahrnují žádný údaj o velikosti podílu poplatníků v polské společnosti. Jelikož se článek 285 belgického ZDP patrně použije nezávisle na výši podílu, je velikost podílu poplatníků v polské společnosti rozhodující pro zodpovězení otázky, která základní svoboda se v projednávané věci použije⁵.

24. Přes tyto nejasnosti týkající se skutkového a právního rámce předběžné otázky jsou dostupné poznatky ještě dostačující k tomu, aby na ni bylo možné odpovědět. Přitom je však nutno vycházet ze dvou předpokladů, které ještě bude muset předkládající soud ve sporu v původním řízení případně ověřit.

25. Zprv je třeba předpokládat, že existuje alespoň jedna třetí země (dále jen „třetí země“), jejíž srážková daň by byla v projednávané věci na belgickou daň započtena, kdyby byla dotyčná společnost namísto Polska usazena v takové třetí zemi. Dále je třeba vycházet z toho, že toto započtení probíhá na základě příslušné povinnosti Belgického království vyplývající ze smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se třetí zemí.

26. Z důvodu, že předkládající soud žádá o výklad článku 63 SFEU, je zadruhé třeba vycházet z toho, že poplatníci nevlastnili žádný podíl v polské společnosti, který by jim umožňoval vykonávat nepochybný vliv na její rozhodování a určovat její činnost. V takovém případě by totiž byli poplatníci chráněni pouze prostřednictvím svobody usazování podle článku 49 SFEU⁶.

27. Za těchto okolností je první předběžná otázka přípustná.

2. K přípustnosti druhé předběžné otázky

28. Naproti tomu druhá předběžná otázka – tak jak je třeba ji chápat ve světle odůvodnění obsaženého v předkládacím rozhodnutí – je nepřípustná, neboť na základě skutkových poznatků předkládajícího soudu zjevně není pro rozhodnutí relevantní.

29. Otázka, zda unijní právo požaduje, aby byla polská srážková daň podle článku 285 belgického ZDP započítávána i tehdy, když je výdělečná činnost, která se k podílu váže, vykonávána namísto Belgie v jiném členském státě, nemá pro spor v původním řízení žádný význam. Z předkládajícího rozhodnutí totiž nevyplývá, že by poplatníci použili sporný podíl k výkonu výdělečné činnosti, ať už v tuzemsku nebo v zahraničí. Poplatníci dokonce v řízení před Soudním dvorem tvrdili opak.

5 — Viz zejména rozsudek X (C-686/13, EU:C:2015:375, body 16 až 23).

6 — Viz zejména rozsudek X (C-686/13, EU:C:2015:375, body 23 až 25).

B – Zodpovězení první předběžné otázky

30. Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu, která je jako jediná přípustná, je, zda je s volným pohybem kapitálu slučitelná taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava v původním řízení, podle které se zahraniční srážková daň z dividend obecně započte, je-li vyplácející společnost usazena ve třetí zemi, nikoli však v případě, kdy je usazena v jiném členském státě, konkrétně v Polsku.

1. K omezení volného pohybu kapitálu

31. V tomto ohledu je nejprve třeba analyzovat omezení volného pohybu kapitálu. Článek 63 odst. 1 SFEU mimo jiné zakazuje všechna opatření, která mohou rezidenty odradit od investování v jiných státech⁷.

32. Zda odepření zápočtu polské srážkové daně z dividend představuje *samo o sobě* – tedy mimo jakékoli srovnání s možným započtením v případě třetí země – omezení volného pohybu kapitálu, není předmětem předběžné otázky. K tomu již také Soudní dvůr rozhodl, že právní dvojí zdanění dividend v zásadě nepředstavuje omezení žádné základní svobody. Takové dvojí zdanění je totiž důsledkem souběžného výkonu daňové pravomoci různých členských států⁸. Žádný ze zúčastněných členských států tedy není sám odpovědný za nevýhodu plynoucí z právního dvojího zdanění. V souladu s judikaturou tedy základní svobody v zásadě nemohou ukládat členskému státu vlastníka podílu povinnost zamezit právnímu dvojímu zdanění například prostřednictvím započtení srážkové daně odvedené v druhém členském státě na vlastní daň⁹. V projednávané věci je tedy v zásadě na Belgickém království, zda polskou srážkovou daň započte či nikoli.

33. Od tohoto oprávnění členských států k právnímu dvojímu zdanění je však třeba odlišit otázku, zda Belgické království v souladu s volným pohybem kapitálu může obecné započtení daně odvedené z dividend ve státě, ze kterého tyto dividendy pocházejí, umožnit pouze vlastníkům podílů ve společnostech z určitých států. Nevýhoda, která z toho plyne pro jiné vlastníky podílů, totiž není důsledkem souběžného výkonu daňové pravomoci různých členských států, nýbrž je pouze výsledkem rozhodnutí Belgického království provádět zápočet srážkové daně z dividend různě v závislosti na tom, z jakého státu tyto dividendy pocházejí¹⁰. Podle čl. 23 odst. 1 písm. b) SZDZ Belgie/Polsko se totiž rozsah započtení polské srážkové daně určí podle belgického práva.

34. V tomto ohledu by ovšem bylo možné v projednávané věci konstatovat omezení volného pohybu kapitálu, pouze pokud by čl. 63 odst. 1 SFEU vůbec zakazoval rozdílné zacházení s investicemi uskutečněnými v členském státě oproti investicím uskutečněným ve třetí zemi. Toto ustanovení totiž v první řadě zakazuje upřednostňování dividend *tuzemských* společností před dividendami společností se sídlem v jiném členském státě¹¹ nebo ve třetí zemi¹².

7 — Viz zejména rozsudek Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, bod 35 a citovaná judikatura).

8 — Rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 167 až 169 a citovaná judikatura).

9 — Viz rozsudky Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, bod 31) a Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 170 a 171 a citovaná judikatura).

10 — V tomto smyslu viz také rozsudky Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, bod 54) a Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, bod 57).

11 — Viz mimo jiné rozsudky Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 20), Meilicke a další (C-292/04, EU:C:2007:132, bod 22) a Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 38).

12 — Viz zejména rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 48).

35. K otázce relevantnosti nerovného zacházení s dividendami z různých jiných států dosud Soudní dvůr učinil dva závěry. Na jednu stranu čl. 63 odst. 1 SFEU v zásadě zakazuje rozdílné zacházení s dividendami z různých *členských států*¹³. Na druhou stranu rozdílné zacházení s příjmy z různých *třetích zemí* není v rozporu s volným pohybem kapitálu¹⁴. Zvláštní situací třetích zemí, které se účastní Dohody o EHP, se v projednávané věci není třeba zabývat.

36. Toto rozlišování nelze vysvětlit jinak než tím, že pohyb kapitálu ve vztazích s jinými členskými státy požívá v rámci čl. 63 odst. 1 SFEU větší ochrany než pohyb kapitálu ve vztazích se třetími zeměmi. Pohyb kapitálu ve vztazích se třetí zemí je chráněn pouze potud, pokud je znevýhodněn oproti tuzemskému pohybu kapitálu. Naproti tomu pohyb kapitálu ve vztazích s jiným členským státem je ještě chráněn rovněž před existencí výhodnějších podmínek pro investice v dalších členských státech.

37. Z tohoto rozdílného rozsahu ochrany, jakou čl. 63 odst. 1 SFEU poskytuje investicím uskutečněným v jiných členských státech na jedné straně a ve třetích zemích na straně druhé, takřka nutně vyplývá, že i znevýhodnění dividend z jiného členského státu oproti dividendám ze třetí země představuje omezení volného pohybu kapitálu. Je-li totiž podle judikatury v zásadě zakázáno již znevýhodnění pohybu kapitálu ve vztazích s jiným členským státem oproti pohybu kapitálu ve vztazích s dalším členským státem, musí totéž platit tím spíše při znevýhodnění oproti pohybu kapitálu ve vztazích se třetí zemí, jemuž přece čl. 63 odst. 1 SFEU poskytuje jen srovnatelně menší ochranu.

38. Na tom nic nemění skutečnost, že podle judikatury všeobecný zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti (nyní článek 18 SFEU) v důsledku své omezené působnosti v zásadě nebrání znevýhodňování státních příslušníků členských států oproti státním příslušníkům třetích zemí¹⁵. Rozsah působnosti zde posuzovaného volného pohybu kapitálu je totiž širší. V souladu s čl. 63 odst. 1 SFEU pod něj spadá nejen pohyb kapitálu ve vztazích s jinými členskými státy, ale také ve vztazích se třetími zeměmi.

39. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci není započtení srážkové daně z dividend odvedené v Polské republice možné, kdežto kdyby byla společnost usazena ve třetí zemi, k jejímu započtení by došlo, představuje tedy předmětná úprava omezení volného pohybu kapitálu.

2. Odůvodnění omezení

40. Podle judikatury je omezení volného pohybu kapitálu slučitelné s čl. 63 odst. 1 SFEU pouze tehdy, existuje-li pro nerovné zacházení dostatečný důvod. Ten je dán za předpokladu, že se nerovné zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo je jinak odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu¹⁶.

41. V projednávané věci je v tomto ohledu významné, že rozhodnutí provádět započtení zahraniční srážkové daně rozdílně podle toho, ze kterého státu dividendy pocházejí, bylo Belgickým královstvím přijato v kontextu rozdílných závazků vyplývajících z mezinárodních smluv. Zatímco mu SZDZ Belgie/Polsko ponechává na výběr, zda polskou srážkovou daň v projednávané věci započítá či nikoli, existuje podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené se třetí zemí povinnost srážkovou daň této třetí země započítat¹⁷.

13 — Viz rozsudek Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, bod 56); v tomto smyslu viz také rozsudky D. (C-376/03, EU:C:2005:424, body 53 až 63) a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, body 82 a 83).

14 — Rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 48).

15 — Rozsudek Vatsouras a Koupatantze (C-22/08 a C-23/08, EU:C:2009:344, bod 52).

16 — Viz zejména rozsudky Komise v. Belgie (C-387/11, EU:C:2012:670, bod 45), K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 36) a Miljoen a další (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 64).

17 — Viz výše, bod 25.

42. V rozsudku D. již Soudní dvůr konstatoval, že členský stát, do něhož je kapitál investován, smí s nerezidenty usazenými v různých členských státech zacházet rozdílně, vyplývá-li daňové zvýhodnění z dvojstranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Takové zvýhodnění, které platí jen pro poplatníky usazené v členském státě, který je stranou smlouvy, totiž není od zbývajících ustanovení smlouvy oddělitelné, nýbrž přispívá k její celkové vyváženosti¹⁸.

43. V projednávané věci ale nejde o omezení volného pohybu kapitálu členským státem, do něhož je kapitál investován, nýbrž členským státem, ze kterého kapitálová investice pochází. Belgické království totiž zachází s vlastními rezidenty rozdílně podle místa, kde je jejich kapitál investován. Rozhodnutí Soudního dvora v rozsudku D. přesto lze na tento případ použít. Ani zde totiž nelze rozdílná ustanovení o započítání srážkové daně obsažená ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění uzavřené s příslušným členským státem, do něhož je kapitál investován, oddělit od ostatních ustanovení této smlouvy. Tato situace je ostatně dána jak v případě smluv o zamezení dvojímu zdanění uzavřených s členskými státy, tak u těch, které byly uzavřeny se třetími zeměmi.

44. Volný pohyb kapitálu nemůže členskému státu obecně ukládat povinnost, aby daňová zvýhodnění, k nimž se zavázal ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění v rámci celkového vyvážení navzájem se překrývajících daňových pravomocí smluvních států, poskytl i v situacích, na něž se tato smlouva a jeho další závazky nevztahují. Skutečnost, že lze v případě volného pohybu kapitálu učinit tento závěr v takto obecné formě, spočívá též na tom, že čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU členskými státem výslovně dovoluje – byť jen v rámci omezení upravených v odstavci 3 uvedeného ustanovení a k němu vydané judikatury¹⁹ – rozlišovat mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován.

45. Z důvodu tohoto relativně malého významu volného pohybu kapitálu v daňovém právu²⁰ není v projednávané věci – stejně jako v rozsudku D. – zapotřebí žádného ověřování, zda je nerovné zacházení na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění přiměřené²¹, což je jinak předpokladem k odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu²². Ani zásadou loajality, která podle čl. 4 odst. 3 prvního pododstavce SEU platí mezi členskými státy a na kterou patrně předkládající soud odkazuje v předběžné otázce, tedy nelze odůvodnit princip poskytnutí nejvyšších výhod s ohledem na smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi členskými státy a třetími zeměmi.

46. Je však třeba zdůraznit, že smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nepředstavují pro členské státy žádné blanketní oprávnění ke znevýhodňování kapitálových investic uvnitř Unie oproti kapitálovým investicím mimo Unii. Podle ustálené judikatury si totiž členské státy mohou ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění daňovou pravomoc rozdělít. Při výkonu takto rozdělené daňové pravomoci jsou ale povinny dodržovat jak zásadu rovného zacházení, tak i základní svobody²³. Kdyby tedy v takovém případě jako v projednávané věci obě příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ponechávaly Belgickému království na výběr, zda zahraniční srážkovou daň na belgickou daň započítá či nikoli, bylo by rozdílné započítání – s výhradou dalšího odůvodnění – v rozporu s volným pohybem kapitálu.

18 — Rozsudek D. (C-376/03, EU:C:2005:424, body 61 a 62); viz také rozsudek *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 88) v souvislosti se svobodou usazování.

19 — Viz zejména rozsudek *Miljoen a další* (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, body 62 až 64 a citovaná judikatura).

20 — V tomto ohledu viz také mé stanovisko ve věci Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, bod 48).

21 — Viz rozsudek D. (C-376/03, EU:C:2005:424, body 58 až 63), ovšem bez odkazu na čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU; viz naproti tomu rozsudek *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 87), ve kterém Soudní dvůr v rámci svobody usazování v podstatě zkoumá přiměřenost.

22 — Viz zejména rozsudek *Komise v. Německo* (C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 47).

23 — Viz mimo jiné rozsudky *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750, body 93 a 94), *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566, body 50 a 51) a *Bukovansky* (C-241/14, EU:C:2015:766, bod 37).

47. Jelikož je ale Belgické království v projednávané věci ve vztahu ke třetí zemi *povinnno* upravit obecné započtení srážkové daně z dividend²⁴, je předmětné omezení volného pohybu kapitálu odůvodněné.

VI – Závěry

48. Na první předběžnou otázku tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu, Belgie), která je jako jediná přípustná, je proto třeba odpovědět následovně:

Článek 63 odst. 1 SFEU nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které se v důsledku povinnosti vyplývající ze smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené se třetí zemí srážková daň odvedená ve třetí zemi z dividend tam usazených společností obecně započítá na daň, kterou z těchto dividend odvádějí v tuzemsku vlastníci podílů, kteří jsou daňovými rezidenty, zatímco v případě dividend vyplacených společnostmi usazenými v jiném členském státě je takové započítání podmíněno dalšími požadavky.

24 — Viz výše, bod 25.