



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
prednesené 12. apríla 2016<sup>1</sup>

**Vec C-176/15**

**Guy Riskin,  
Geneviève Timmermans  
proti  
État belge**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal de première instance de Liège (Súd prvého stupňa Liège, Belgicko)]

„Daňová právna úprava — Voľný pohyb kapitálu (článok 63 ods. 1 ZFEÚ) — Vnútroštátna daň z príjmu — Príjmy z dividend — Započítanie zahraničných zrážkových daní — Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia — Nevýhodnejšie zaobchádzanie s podielmi v spoločnostiach so sídlom v inom členskom štáte v porovnaní so spoločnosťami sídliacimi v treťom štáte“

### I – Úvod

1. Súdny dvor sa už viackrát zaoberal otázkou uplatnenia dane z príjmu na cezhraničné príjmy pochádzajúce z dividend. Systémy zdanenia jednotlivých členských štátov, a predovšetkým opatrenia na zamedzenie právneho a hospodárskeho dvojitého zdanenia sú jednak veľmi zložité a jednak sa často krát dostávajú do sporu so základnými slobodami podľa Zmluvy.

2. Belgický návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka v tomto kontexte naozaj jednoduchej otázky: Môže členský štát v súvislosti s daňou z príjmu zaobchádzať výhodnejšie s investíciami v spoločnostiach tretieho štátu v porovnaní s investíciami v spoločnostiach ostatných členských štátov? Súdny dvor bude musieť v tejto veci s ohľadom na belgickú právnu úpravu započítania zahraničných zrážkových daní z dividend objasniť dve otázky. Po prvé vzniká zásadná otázka, či znevýhodnenie investícií v iných členských štátoch, ktoré však existuje len v porovnaní s tretími štátmi, a nie v porovnaní s vnútroštátnymi investíciami, vôbec môže obmedziť voľný pohyb kapitálu. Prípadne je po druhé potrebné objasniť, či dohody o zamedzení dvojitého zdanenia odôvodňujú takýto postup, a to za skutkových okolností, ktoré doposiaľ neboli predmetom preskúmania Súdneho dvora.

<sup>1</sup> — Jazyk prednesu: nemčina.

## II – Právny rámec

### *Právo Únie*

3. Článok 4 ods. 3 ZEÚ<sup>2</sup> stanovuje:

„3. Podľa zásady lojálnej spolupráce sa Únia a členské štáty vzájomne rešpektujú a vzájomne si pomáhajú pri vykonávaní úloh, ktoré vyplývajú zo zmlúv.

...“

4. Článok 49 ZFEÚ<sup>3</sup> zabezpečuje právo usadiť sa v tomto znení:

„V rámci nasledujúcich ustanovení sa zakazujú obmedzenia slobody usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu. Zakazujú sa aj obmedzenia, ktoré sa týkajú zakladania obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu.

...“

5. Článok 56 ZFEÚ v oblasti služieb uvádza:

„V rámci nasledujúcich ustanovení sú zakázané obmedzenia slobody poskytovať služby v Únii vo vzťahu k štátnym príslušníkom členských štátov, ktorí sa usadili v niektorom inom členskom štáte ako príjemca služieb.

...“

6. Článok 58 ZFEÚ upravuje doplnujúce ustanovenia o službách v oblasti dopravy, ako aj o bankových a poisťovacích službách.

7. Článok 63 ods. 1 ZFEÚ upravuje pohyb kapitálu:

„1 V rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami.“

### *Medzinárodné zmluvné právo*

8. Belgické kráľovstvo a Poľská republika uzatvorili 20. augusta 2001 vo Varšave dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „DZDZ Belgicko/Poľsko“).

9. Článok 10 DZDZ Belgicko/Poľsko v súvislosti s príjmami z dividend stanovuje:

„1. Dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, rezidentovi druhého zmluvného štátu sa zdaňujú v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy sa pritom môžu zdaňovať aj v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu. ...“

2 — Zmluva o Európskej únii (Ú. v. EÚ C 326, 2012, s. 13).

3 — Zmluva o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ C 326, 2012, s. 47).

10. V súvislosti so zamedzením dvojitého zdanenia článok 23 DZDZ Belgicko/Poľsko stanovuje:

„1. Pokiaľ ide o Belgicko, dvojitému zdaneniu sa zamedzí takto:

...

b) S výhradou ustanovení belgickej právnej úpravy o započítaní dane zaplatenej v zahraničí do belgickej dane, pokiaľ belgický rezident získava príjmy, ktoré sú zahrnuté do jeho celkového príjmu podliehajúceho belgickej dani a ktoré pozostávajú z dividend..., poľská daň vybratá z týchto príjmov sa započíta do belgickej dane vzťahujúcej sa na tieto príjmy.

...“

#### *Vnútroštátne právo*

11. V Belgicku sa zdaňujú príjmy fyzických osôb. Táto daň sa uplatní na príjmy všetkých obyvateľov Belgicka bez ohľadu na to, či vznikli na území štátu, alebo pochádzajú zo zahraničia.

12. Článok 285 belgického Zákonníka o dani z príjmov z roku 1992 (Code des impôts sur les revenus 1992, ďalej len „belgický CIR“) stanovuje:

„Pokiaľ ide o príjmy z kapitálu a hnutelného majetku..., paušálna časť zahraničnej dane sa započíta do dane, pokiaľ tieto príjmy podliehali v zahraničí dani, ktorá je obdobná dani z príjmu fyzických osôb, dani z príjmu právnických osôb alebo dani z príjmu nerezidentov, a pokiaľ je tento kapitál a hnutelný majetok určený na výkon pracovnej činnosti v Belgicku.

...“

13. Článok 286 belgického CIR v znení, ktoré sa uplatní v konaní vo veci samej, dopĺňa:

„Paušálna časť zahraničnej dane je stanovená na pätnásť osemdesiat päťín čistého príjmu...

...“

#### **III – Spor v konaní vo veci samej**

14. Spor v konaní vo veci samej sa týka daní z príjmu pána Guya Riskina a jeho manželky Geneviève Timmermans (ďalej len „zdaniteľné osoby“) za rok 2010.

15. Zdaniteľné osoby vlastnili podiely v spoločnosti „Auto Truck Centrum“ so sídlom v Poľsku. Spoločnosť im vyplatila dividendy vo výške (po prepočítaní) približne 15 000 eur. Daň z vyplatenej dividendy sa zaplatila v Poľskej republike.

16. Zdaniteľným osobám sa zamietlo započítanie poľskej dane do ich belgických daní z príjmov podľa článku 285 belgického CIR, pretože svoj podiel v Belgicku nepoužili na výkon pracovnej činnosti. Zdaniteľné osoby proti tomuto odôvodneniu namietali, že boli diskriminované v rozpore s právom Únie. V prípade zdaniteľných osôb, ktoré vlastnili podiel v spoločnosti so sídlom v niektorých tretích krajinách, a nie v Poľsku, je započítanie daní zaplatených v zahraničí možné aj v ich situácii.

#### IV – Konanie pred Súdny dvorom

17. Na základe týchto skutočností predložil Tribunal de première instance de Liège (Súd prvého stupňa Liège, Belgicko) Súdny dvor 20. apríla 2015 podľa článku 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Je pravidlo, ktoré je stanovené v článku 285 belgického CIR a implicitne potvrdzuje dvojité zdanenie zahraničných dividend, pokiaľ ide o fyzickú osobu s bydliskom v Belgicku, v súlade so zásadami práva Spoločenstva zakotvenými v článku 63 ZFEÚ v spojení s článkom 4 ZEÚ, keď umožňuje Belgicku, aby zvýhodnilo investície v tretích krajinách (USA) na úkor tých, ktoré môžu byť uskutočnené v členských štátoch Európskej únie (Poľsku), podľa svojej úvahy na základe ustanovení belgického práva, na ktoré odkazuje dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia podpísaná Belgickom, a síce podľa toho, či odkazuje na článok 285, ktorý stanovuje podmienky započítania dane, alebo na článok 286, ktorý stanovuje iba výšku započítania paušálnej časti dane?
2. Je článok 285 belgického CIR v rozpore s článkami 49, 56 a 58 ZFEÚ, keď podmieňuje možnosť započítať zahraničnú daň do belgickej dane tým, že kapitál a hnutelný majetok, ktorý je zdrojom príjmov, musí byť určený na výkon pracovnej činnosti v Belgicku?

18. V konaní pred Súdny dvorom predložili svoje písomné pripomienky Belgické kráľovstvo, Spolková republika Nemecko, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, ako aj Európska komisia.

#### V – Právne posúdenie

19. Vnútroštátny súd sa svojimi dvomi otázkami v zásade snaží zistiť, či je právna úprava, akou sú belgické predpisy o započítaní zahraničných zrážkových daní zo zahraničných dividend z rôznych pohľadov v súlade so základnými slobodami. Prvá otázka sa v tejto súvislosti týka rôznych spôsobov započítania v závislosti od uplatnenia zrážkovej dane v Poľsku alebo v inom treťom štáte. Druhú otázku treba s ohľadom na odôvodnenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania chápať v tom zmysle, že sa týka odlišného spôsobu započítania, ktorý závisí od toho, či sa pracovná činnosť, ktorá sa viaže k vlastníctvu podielu, vykonáva na území daného štátu, alebo iného členského štátu.

#### A – O prípustnosti

20. V prvom rade treba preskúmať prípustnosť oboch prejudiciálnych otázok. V zmysle ustálenej judikatúry totiž môže Súdny dvor odmietnuť odpovedať na prejudiciálnu otázku, ak požadovaný výklad práva Únie zjavne nie je relevantný pre rozhodnutie v spore alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázku, ktorá mu bola položená.<sup>4</sup>

4 — Pozri iba 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).

## 1. Prípustnosť prvej prejudiciálnej otázky

21. Predovšetkým pokiaľ ide o dostatočné právne podklady na zodpovedanie prvej prejudiciálnej otázky, vnútroštátny súd neuvádza konkrétne právne okolnosti rozdielneho zaobchádzania s investíciami v Poľsku a v tretích štátoch. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania neuvádza ani obsah dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú Belgické kráľovstvo uzatvorilo s tretími štátmi, a nepopisuje ani vplyv týchto dohôd na belgické právo uplatniteľné v konaní pred vnútroštátnym súdom.

22. Navyše sa v návrhu na začatie prejudiciálneho konania ako jediný tretí štát, v prípade ktorého sa zrážková daň z dividend podľa konštatovaní vnútroštátneho súdu odpočíta vo väčšej miere ako v prípade poľskej zrážkovej dane, uvádzajú Spojené štáty (americké). Zdaniteľné osoby, ako aj Belgické kráľovstvo však v konaní pred Súdnym dvorom zásadným spôsobom popreli, že v tomto rozsahu dochádza k rozdielnemu zaobchádzaniu. Výhodnejšiu úpravu započítania, akou je v konaní vo veci samej uplatniteľná DZDZ Belgicko/Poľsko, neobsahuje dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Belgickým kráľovstvom a Spojenými štátmi, ale medzi inými dohoda s Japonskom.

23. Aj skutkové podklady predložené vnútroštátnym súdom majú medzery v tom zmysle, že neposkytujú nijakú informáciu o výške podielu zdaniteľných osôb v poľskej spoločnosti. Keďže sa článok 285 belgického CIR zjavne uplatní bez ohľadu na výšku podielu, výška podielu zdaniteľných osôb v poľskej spoločnosti je rozhodujúca pre posúdenie otázky, aká základná sloboda je dotknutá v prejednávanej veci.<sup>5</sup>

24. Napriek týmto nejasnostiam týkajúcim sa skutkového a právneho rámca prvej prejudiciálnej otázky sú existujúce údaje dostatočné na to, aby bolo možné na túto otázku odpovedať. Je však potrebné vychádzať z dvoch domnievok, ktoré vnútroštátny súd bude ešte musieť v konaní vo veci samej prípadne overiť.

25. Po prvé treba vychádzať z predpokladu, že existuje prinajmenšom jeden tretí štát (ďalej len „tretí štát“), ktorého zrážková daň by sa v prejednávanej veci započítala do belgickej dane, ak by spoločnosť nemala svoje sídlo v Poľsku, ale v tomto treťom štáte. Ďalej treba predpokladať, že takéto započítanie vyplýva z príslušnej povinnosti Belgického kráľovstva ustanovenej existujúcou dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia s tretím štátom.

26. Po druhé v súvislosti s výkladom článku 63 ZFEÚ, o ktorý žiada vnútroštátny súd, treba vychádzať z predpokladu, že zdaniteľné osoby nevlastnili v poľskej spoločnosti podiel v takej výške, aby im umožňoval účinne ovplyvňovať jej rozhodnutia a rozhodovať o jej činnosti. V takomto prípade by totiž boli zdaniteľné osoby chránené len prostredníctvom slobody usadiť sa upravenej v článku 49 ZFEÚ.<sup>6</sup>

27. Vzhľadom na tieto skutočnosti je prvá prejudiciálna otázka prípustná.

## 2. Prípustnosť druhej prejudiciálnej otázky

28. Na rozdiel od toho je druhá prejudiciálna otázka, ktorú treba vykladať v zmysle odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania, neprípustná, pretože zo skutkových podkladov vnútroštátneho súdu vyplýva, že zjavne nie je relevantná pre rozhodnutie sporu vo veci samej.

5 — Pozri iba rozsudok X (C-686/13, EU:C:2015:375, body 16 až 23).

6 — Pozri iba rozsudok X (C-686/13, EU:C:2015:375, body 23 až 25).

29. Otázka, či právo Únie vyžaduje, aby sa započítanie poľskej zrážkovej dane podľa článku 285 belgického CIR muselo umožniť aj v tom prípade, ak sa pracovná činnosť, ktorá sa viaže k vlastníctvu podielu, vykonáva v inom členskom štáte ako v Belgicku, nie je relevantná. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nemožno vyvodiť, že zdaniteľné osoby sporný podiel používali na účely výkonu svojej pracovnej činnosti či už na území daného štátu, alebo v zahraničí. Zdaniteľné osoby dokonca v konaní pred Súdny dvorom uviedli opak.

#### B – Odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku

30. Svojou jedinou prípustnou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd snaží v podstate zistiť, či taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, je v súlade s voľným pohybom kapitálu, ak stanovuje všeobecnú možnosť započítania zahraničných zrážkových daní z dividend v prípade spoločnosti vyplácajúcej dividendu so sídlom v treťom štáte, avšak takúto možnosť nepripúšťa, ak ide o spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte, predovšetkým v Poľsku.

#### 1. Obmedzenie voľného pohybu kapitálu

31. Najskôr sa treba zaoberať hypotézou obmedzenia voľného pohybu kapitálu. Článok 63 ods. 1 ZFEÚ zakazuje okrem iného všetky opatrenia, ktorých cieľom je odradiť osoby s bydliskom na jeho území od investovania v iných štátoch.<sup>7</sup>

32. Či odmietnutie započítania poľskej zrážkovej dane z dividend *samo osebe*, teda bez ohľadu na porovnanie s možnosťami započítania v prípade tretieho štátu, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, nie je predmetom prejudiciálnej otázky. V tejto súvislosti už Súdny dvor rozhodol, že právne dvojité zdanenie dividend v zásade nepredstavuje obmedzenie základnej slobody. Predstavuje totiž dôsledok súbežného uplatňovania daňových právomocí rôznych členských štátov.<sup>8</sup> Ani jeden zo zúčastnených členských štátov teda nie je zodpovedný za nevýhodu, ktorá vyplýva z právneho dvojitého zdanenia. V zmysle judikatúry preto s ohľadom na základné práva nemožno členskému štátu, ktorého je vlastníkom podielu občanom, v zásade uložiť povinnosť, aby zabránil právnenému dvojitému zdaneniu napríklad prostredníctvom započítania zrážkovej dane iného členského štátu s jeho vlastnými daňami.<sup>9</sup> Belgické kráľovstvo má preto v tomto prípade možnosť slobodnej voľby či započíta, alebo nezapočíta poľské zrážkové dane.

33. Od tohto práva členských štátov týkajúceho sa právneho dvojitého zdanenia však treba odlišiť otázku, či Belgické kráľovstvo v súlade s voľným pohybom kapitálu môže vyhradiť všeobecné započítanie len pre zrážkové dane zaplatené z dividendy vyplatené vlastníkom podielov v spoločnostiach, ktoré majú sídlo vo vybraných štátoch. Znevýhodnenie, ktoré z toho plynie pre ostatných vlastníkov podielov, totiž nevyplýva zo súbežného uplatňovania daňových právomocí rôznych členských štátov, ale je založené výlučne na rozhodnutí Belgického kráľovstva o rozdielnom zaobchádzaní so započítaním zrážkovej dane z dividend v závislosti od štátu, kde bola daň zrazená.<sup>10</sup> Článok 23 ods. 1 písm. b) DZDZ Belgicko/Poľsko totiž belgickému právu prenecháva možnosť stanoviť rozsah započítania poľskej zrážkovej dane.

7 — Pozri iba rozsudok Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, bod 35 a tam citovanú judikatúru).

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

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

10 — Pozri v tomto zmysle tiež 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).



34. V tejto súvislosti by obmedzenie voľného pohybu kapitálu bolo možné konštatovať iba v tom prípade, ak by článok 63 ods. 1 ZFEÚ zakazoval rozdielne zaobchádzanie s investíciami v jednom členskom štáte na jednej strane a v treťom štáte na druhej strane. V prvom rade totiž toto ustanovenie zakazuje uprednostnenie dividend *vnútroštátnych* spoločností pred dividendami spoločností so sídlom v inom členskom štáte<sup>11</sup> alebo v treťom štáte<sup>12</sup>.

35. V otázke relevantnosti rozdielného zaobchádzania s dividendami rôznych cudzích štátov zatiaľ Súdny dvor rozhodol dvomi spôsobmi. Na jednej strane článok 63 ods. 1 ZFEÚ v zásade zakazuje rozdielne zaobchádzanie s dividendami z rôznych *členských štátov*.<sup>13</sup> Na druhej strane rozdielne zaobchádzanie s príjmami z rôznych *tretích štátov* nie je v rozpore s voľným pohybom kapitálu.<sup>14</sup> Osobitnou situáciou tretích štátov, ktoré sú zmluvnými stranami dohody o EHP, sa v tejto veci nie je potrebné zaoberať.

36. Toto rozlišovanie možno odôvodniť iba tým, že pohyb kapitálu vo vzťahu k iným členským štátom požíva na základe článku 63 ods. 1 ZFEÚ väčšiu mieru ochrany ako pohyb kapitálu vo vzťahu k tretím štátom. Pohyb kapitálu vo vzťahu k tretím štátom je chránený iba v tom rozsahu, v akom je znevýhodnený vo vzťahu k vnútroštátnemu pohybu kapitálu. Na rozdiel od toho pohyb kapitálu vo vzťahu k inému členskému štátu je chránený aj pred tým, aby pre investície v inom členskom štáte existovali výhodnejšie podmienky.

37. Z takéhoto rozdielného rozsahu pôsobnosti ochrany, ktorú článok 63 ods. 1 ZFEÚ poskytuje na jednej strane investíciám v iných členských štátoch a na druhej strane investíciám v tretích štátoch, takmer nevyhnutne vyplýva, že znevýhodnenie dividend z iného členského štátu v porovnaní s dividendami z tretieho štátu taktiež predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Ak je totiž v zmysle judikatúry v zásade zakázané znevýhodnenie pohybu kapitálu vo vzťahu k jednému členskému štátu v porovnaní s pohybom kapitálu vo vzťahu k inému členskému štátu, musí rovnaký princíp platiť o to viac vtedy, ak k znevýhodneniu dochádza v porovnaní s pohybom kapitálu vo vzťahu k tretiemu štátu, ktorému článok 63 ods. 1 ZFEÚ priznáva neporovnateľne menšiu mieru ochrany.

38. Takémuto záveru nebráni ani to, že podľa judikatúry všeobecná zásada zákazu diskriminácie na základe štátnej príslušnosti (v súčasnosti článok 18 ZFEÚ) z dôvodu jej obmedzenej pôsobnosti v zásade nebráni rozdielnemu zaobchádzaniu medzi štátnymi príslušníkmi členských štátov a štátnymi príslušníkmi tretích krajín.<sup>15</sup> Pôsobnosť voľného pohybu kapitálu, ktorú treba preskúmať v tejto veci, je totiž širšia. Podľa článku 63 ods. 1 ZFEÚ sa totiž uplatní nie len na pohyb kapitálu vo vzťahu k iným členským štátom, ale aj vo vzťahu k tretím štátom.

39. Keďže v prejednávanej veci nie je započítanie zrážkovej dane zaplatenej z dividend v Poľskej republike možné, hoci by bolo možné túto daň započítať, ak by mala spoločnosť sídlo v treťom štáte, dotknutá úprava predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

11 — Pozri okrem iného rozsudky Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 20), Meilicke a i. (C-292/04, EU:C:2007:132, bod 22), ako aj Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 38).

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

13 — Pozri rozsudok Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, bod 56); pozri v tomto zmysle tiež 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 — Rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 48).

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

## 2. Odôvodnenie obmedzenia

40. Obmedzenie voľného pohybu kapitálu je podľa judikatúry zlučiteľné s článkom 63 ods. 1 ZFEÚ v tom prípade, ak pre rozdielne zaobchádzanie existuje dostatočné odôvodnenie. O takéto odôvodnenie ide buď vtedy, ak sa rozdielne zaobchádzanie týka situácií, ktoré objektívne nemožno navzájom porovnávať, alebo ak je odôvodnené skutočnosťami naliehavého všeobecného záujmu.<sup>16</sup>

41. V tomto ohľade je v prejednávanej veci podstatné, že Belgické kráľovstvo sa rozhodlo rozdielne zaobchádzať so započítaním zahraničnej zrážkovej dane v závislosti od štátu, v ktorom sa táto zrážková daň zrazí, v zmysle odlišných povinností vyplývajúcich z medzinárodných záväzkov. Kým DZDZ Belgicko/Poľsko ponecháva v prejednávanej veci možnosť započítať zrážkovú daň, v prípade dohody o zamedzení dvojitého zdanenia s tretím štátom existuje povinnosť započítať zrážkovú daň tohto tretieho štátu.<sup>17</sup>

42. Súdny dvor už v rozsudku D konštatoval, že s nerezydentmi usadenými v rôznych členských štátoch môže členský štát, v ktorom sa kapitál investuje, zaobchádzať rozdielne, ak daňové zvýhodnenie vyplýva z dvojstrannej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia. Takéto zvýhodnenie, ktoré sa uplatňuje len na zdaniteľné osoby rezidentov členského štátu, ktorý je účastníkom takejto dohody, nemožno oddeliť od ostatných ustanovení dohody, ale naopak prispieva k jej celkovej vyváženosti.<sup>18</sup>

43. V tomto prípade však nejde o obmedzenie voľného pohybu kapitálu zo strany členského štátu, v ktorom sa kapitál investuje, ale zo strany členského štátu pôvodu kapitálovej investície. Belgické kráľovstvo totiž s rezidentmi zaobchádza rozdielne v závislosti od miesta ich kapitálovej investície. Rozsudok Súdneho dvora vo veci D však možno uplatniť aj v prejednávanej veci. Ani v tomto prípade totiž nemožno rôzne ustanovenia o započítaní zrážkovej dane, ktoré sa nachádzajú v dohode o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej s členským štátom, v ktorom sa kapitál investuje, oddeliť od ostatných ustanovení tejto dohody. Okrem toho je takáto situácia rovnaká ako v prípade dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorených s členskými štátmi a dohôd, ktoré boli uzatvorené s tretími štátmi.

44. Voľný pohyb kapitálu teda vo všeobecnosti nemôže členský štát zaväzovať, aby poskytol daňové zvýhodnenia, ku ktorým sa zaviazal v dohode o zamedzení dvojitého zdanenia v rámci celkovej rovnováhy medzi prelínajúcimi sa suverénnymi daňovými právomocami zmluvných štátov, aj v prípadoch, na ktoré sa neuplatní táto dohoda a súvisiace záväzky. Záver, v zmysle ktorého možno vyššie uvedené vo všeobecnosti konštatovať v súvislosti s voľným pohybom kapitálu, vychádza z predpokladu, že článok 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ členským štátom výslovne, aj keď len v rámci záväzkov vyplývajúcich z jeho tretieho odseku a súvisiacej judikatúry,<sup>19</sup> umožňuje, aby so zdaniteľnými osobami s rôznym miestom bydliska alebo kapitálovej investície zaobchádzali rozdielne.

45. Vzhľadom na takýto relatívne menší význam voľného pohybu kapitálu v daňovom práve<sup>20</sup> nie je v prejednávanej veci, rovnako ako v rozsudku D, potrebné preskúmať primeranosť rozdielneho zaobchádzania vyplývajúceho z dohody o zamedzení dvojitého zdanenia<sup>21</sup>, ktorá by inak bola predpokladom odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu<sup>22</sup>. Obdobne preto ani zásada lojálnej

16 — Pozri iba rozsudky Komisia/Belgicko (C-387/11, EU:C:2012:670, bod 45), K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 36), ako aj Miljoen a i. (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 64).

17 — Pozri bod 25 nižšie.

18 — Rozsudok D (C-376/03, EU:C:2005:424, body 61 a 62); pozri tiež rozsudok *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 88) v súvislosti so slobodou usadiť sa.

19 — Pozri iba rozsudok *Miljoen a i.* (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, body 62 až 64 a tam citovanú judikatúru).

20 — V tejto súvislosti pozri aj moje návrhy vo veci Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, bod 48).

21 — Pozri rozsudok D (C-376/03, EU:C:2005:424, body 58 až 63), avšak bez ohľadu na článok 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ, pozri na rozdiel od toho rozsudok *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 87), v ktorom Súdny dvor v rámci slobody usadiť sa preskúmava otázku proporcionality.

22 — Pozri iba rozsudok Komisia/Nemecko (C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 47).



spolupráce, ktorá v zmysle článku 4 ods. 3 prvého pododseku ZEÚ zaväzuje jednotlivé členské štáty a na ktorú poukazuje aj vnútroštátny súd vo svojej prejudiciálnej otázke, neodôvodňuje uplatnenie zásady najvyšších výhod v súvislosti s dohodami o zamedzení dvojitého zdanenia medzi členskými štátmi a tretími štátmi.

46. Treba však zdôrazniť, že dohody o zamedzení dvojitého zdanenia neumožňujú členským štátom, aby svojvoľne znevýhodnili investičné miesta v rámci Únie v porovnaní s tými, ktoré sa nachádzajú mimo územia Únie. Podľa ustálenej judikatúry si totiž členské štáty môžu v dohodách o zamedzení dvojitého zdanenia rozdeliť svoju daňovú právomoc. V rámci takto rozdelenej daňovej suverenity sú však povinné zohľadniť jednak zásadu rovnakého zaobchádzania a jednak základné slobody.<sup>23</sup> Ak by teda v prípade, o aký ide v tejto veci, obidve relevantné dohody o zamedzení dvojitého zdanenia ponechávali Belgicku možnosť rozhodnúť sa o započítaní zahraničných zrážkových daní do belgických daní, bolo by takéto rozdielne započítanie, s výnimkou iného odôvodnenia, v rozpore s voľným pohybom kapitálu.

47. Keďže Belgické kráľovstvo má na základe dohody voči tretiemu štátu povinnosť upraviť všeobecné započítanie zrážkových daní z dividend<sup>24</sup>, existujúce obmedzenie voľného pohybu kapitálu je odôvodnené.

## VI – Návrh

48. Na jedinú prípustnú prejudiciálnu otázku predloženú Tribunal de première instance de Liège (Súd prvého stupňa Liège, Belgicko) preto treba odpovedať takto:

Článok 63 ods. 1 ZFEÚ nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá na základe povinnosti vyplývajúcej z dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej s tretím štátom vo všeobecnosti započítava zrážkové dane odvedené v treťom štáte z dividend vyplácaných spoločnosťami so sídlom v tomto štáte do daní, ktoré sa zrazia z uvedených dividend u majiteľov podielov s bydliskom na území, kde sa táto vnútroštátna právna úprava uplatňuje, zatiaľ čo v prípade dividend vyplácaných spoločnosťami so sídlom v inom členskom štáte podmieňuje takéto započítanie ďalšími požiadavkami.

23 — Pozri okrem iného 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), ako aj Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, bod 37).

24 — Pozri bod 25 vyššie.