



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

7. září 2023\*

„Řízení o předběžné otázce – Rozvojová spolupráce – Přímé daně – Daň z příjmů – Osvobození od daně pro zaměstnance přidělené na projekty rozvojové pomoci financované z vnitrostátních rozpočtových zdrojů – Rozdílné zacházení se zaměstnanci přidělenými na projekt financovaný z Evropského rozvojového fondu – Článek 63 odst. 1 SFEU – Volný pohyb kapitálu – Článek 4 odst. 3 SEU – Povinnost loajální spolupráce – Usnadnění mise Evropské unie – Články 208 a 210 SFEU – Rozvojová spolupráce – Povinnost podporovat politiky rozvojové spolupráce – Dovolatelnost“

Ve věci C-15/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 13. července 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 6. ledna 2022, v řízení

**RF**

proti

**Finanzamt G,**

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení: E. Regan (zpravodaj), předseda senátu, D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis a Z. Csehi, soudci,

generální advokátka: L. Medina,

za soudní kancelář: S. Beer, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. listopadu 2022,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za RF: B. Ellenrieder, J. Schönfeld a C. Süß, Rechtsanwälte,
- za německou vládu: J. Möller, R. Kanitz a N. Scheffel, jako zmocněnci,

\* Jednací jazyk: němčina.

– za Evropskou komisi: C. Giolito, M. Kellerbauer, W. Roels, D. Schaffrin a M. V. Uher jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 9. února 2023,

vydává tento

## **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 45, 56 a 63 SFEU, jakož i čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s ustanoveními článků 208 a 210 SFEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi fyzickou osobou a Finanzamt G (finanční úřad G, Německo) ve věci odmítnutí poslezně uvedeného osvobodit od daně z příjmů mzdu, kterou tato osoba podléhající neomezené daňové povinnosti v Německu pobírala za činnosti vykonávané v zahraničí financované 7. a 9. Evropským rozvojovým fondem (ERF), přestože vnitrostátní daňová právní úprava stanoví, že takovýto příjem je od daně osvobozen, pokud je činnost v podstatě financována z vnitrostátních rozpočtových prostředků.

## **Právní rámec**

### ***Právní úprava platná pro 7. a 9. ERF***

#### *Čtvrtá úmluva AKT-EHS*

- 3 Čtvrtá úmluva AKT-EHS, podepsaná v Lomé dne 15. prosince 1989 (Úř. věst. 1991, L 229, s. 3), obsahuje třetí část, nadepsanou „Nástroje spolupráce AKT-EHS“, která obsahuje hlavu III, nadepsanou „Spolupráce při financování rozvoje“. Jedním z ustanovení této hlavy je článek 231 této úmluvy, který stanoví:  
„Pro účely vymezené v této hlavě je celková výše finanční pomoci Společenství uvedena ve finančním protokolu, který je přílohou této úmluvy.“
- 4 Článek 233 odst. 1 této úmluvy zní následovně:  
„Projekty nebo programy mohou být financovány prostřednictvím grantů, rizikového kapitálu z fondu nebo prostřednictvím půjček od [Evropské investiční banky (EIB)] z jejich vlastních zdrojů nebo kombinací dvou či více těchto způsobů financování.“
- 5 Finanční protokol, který je přílohou čtvrté úmluvy AKT-EHS, obsahuje článek 1, jehož odstavec 1 stanoví, že pro účely stanovené ve třetí části hlavy III této úmluvy, týkající se spolupráce při financování rozvoje, činí na období pěti let od 1. března 1990 celková výše finanční pomoci Evropského společenství 12 000 milionů ECU.

*Interní dohoda o financování a správě pomoci Společenství na základě čtvrté úmluvy AKT-EHS*

- 6 První bod odůvodnění interní dohody o financování a správě pomoci Společenství na základě čtvrté úmluvy AKT-EHS (Úř. věst. 1991, L 229, s. 288) uvádí:

„Vzhledem k tomu, že čtvrtá úmluva AKT-EHS, podepsaná v Lomé dne 15. prosince 1989, dále jen ‚úmluva‘, stanoví souhrnnou částku finanční pomoci Společenství státům AKT na období 1990/1995 ve výši 12 000 milionů ECU“.

- 7 Článek 1 odst. 1 a 2 písm. a) této dohody stanoví:

„1. Členské státy zřizují sedmý Evropský rozvojový fond (1990), dále jen ‚fond‘.

2. a) Fondu se přiděluje částka 10 940 milionů ECU, kterou financují členské státy na základě [rozdělovacího klíče].

[...]“

- 8 Článek 3 první pododstavec uvedené dohody zní následovně:

„Částka stanovená v článku 1 se doplňuje o 1 225 milionů ECU ve formě půjček poskytovaných [EIB] z jejich vlastních zdrojů za podmínek, které stanovila v souladu se svými stanovami.“

- 9 Článek 5 této dohody stanoví:

„Všechny finanční operace ve prospěch států AKT a zemí a území prováděné v souladu s úmluvou a rozhodnutím [týkajícím se těchto zemí a území] se uskutečňují za podmínek stanovených v této dohodě a jsou hrazeny z fondu, s výjimkou půjček poskytnutých [EIB] z jejich vlastních zdrojů.“

- 10 Článek 13 odst. 1 interní dohody o financování a správě pomoci Společenství na základě čtvrté úmluvy AKT-EHS stanoví:

„[Evropská] [k]omise hodnotí projekty a programy, které by mohly být podle článku 233 úmluvy a příslušných ustanovení rozhodnutí financovány formou grantů z prostředků fondu.“

- 11 Podle článku 15 této dohody:

„1. [EIB] zajišťuje v zájmu Společenství finanční provádění operací z prostředků fondu formou rizikového kapitálu. V tomto rámci jedná [EIB] jménem Společenství a na jeho nebezpečí. Všechna odvozená práva, zejména práva věřitele nebo vlastníka, náležejí Společenství.

2. [EIB] zajišťuje finanční provádění operací prostřednictvím půjček z vlastních zdrojů ve spojení s dotacemi úrokových sazeb z prostředků fondu.“

*Finanční nařízení 91/491/EHS*

- 12 Článek 33 odst. 1 finančního nařízení Rady 91/491/EHS ze dne 29. července 1991 o spolupráci při financování rozvoje v rámci čtvrté úmluvy AKT-EHS (Úř. věst. 1991, L 266, s. 1) stanoví:

„Platby se obvykle provádějí prostřednictvím uznaných finančních institucí. [...]“

*Dohoda z Cotonou*

- 13 Článek 62 odst. 1 dohody o partnerství mezi členy skupiny afrických, karibských a tichomořských států na jedné straně a Evropským společenstvím na straně druhé, podepsané v Cotonou dne 23. června 2000 (Úř. věst. 2000, L 317, s. 3) a schválené jménem Společenství rozhodnutím Rady 2003/159/ES ze dne 19. prosince 2002 (Úř. věst. 2003, L 65, s. 27), ve znění dohody schválené rozhodnutím Rady 2005/599/ES ze dne 21. června 2005 (Úř. věst. 2005, L 209, s. 26) a dohody schválené rozhodnutím Rady 2010/648/EU ze dne 14. května 2010 (Úř. věst. 2010, L 287, s. 1) (dále jen „dohoda z Cotonou“) stanoví:

„Pro účely uvedené v této dohodě jsou celková částka finanční pomoci Společenství a podrobné podmínky financování uvedeny v přílohách k této dohodě.“

- 14 Příloha I této dohody, nadepsaná „Finanční protokol“, zní následovně:

„1. Pro účely uvedené v této dohodě a pro pětileté období počínající 1. březnem 2000 činí celková částka finanční pomoci Společenství státům AKT 15 200 milionů [eur (EUR)].

2. Finanční pomoc Společenství zahrnuje částku do výše 13 500 milionů EUR z 9. ERF.

3. 9. ERF se rozděluje mezi tyto nástroje spolupráce:

a) 10 000 milionů EUR ve formě grantů je vyhrazeno pro obálku na podporu dlouhodobého rozvoje. [...]

[...]

4. Částka do výše 1 700 milionů EUR se poskytuje z [EIB] v podobě půjček z jejích vlastních prostředků. [...]

[...]

6. [EIB] spravuje půjčky ze svých vlastních prostředků, stejně jako operace financované v rámci investiční facility. [...]

[...]“

- 15 Článek 1 odst. 1 přílohy II uvedené dohody, nadepsaný „Podmínky financování“, stanoví:

„Tato kapitola stanoví podmínky financování související s operacemi investičního nástroje (dále jen „nástroj“), půjčkami z vlastních zdrojů [EIB] a se zvláštními operacemi. [...]“

- 16 Článek 37 odst. 1 přílohy IV této dohody, nadepsaný „Platby“, stanoví:

„Pro účely provádění plateb v národních měnách států AKT může Komise svým jménem ve státech AKT otevřít u vnitrostátní veřejné nebo poloveřejné finanční instituce, zvolené po dohodě státu AKT a Komise, účty vedené v měnách členských států nebo v euru. Tato instituce vykonává funkci vnitrostátního platebního zprostředkovatele.“

*Vnitřní dohoda o financování a správě pomoci Společenství v rámci dohody z Cotonou*

- 17 Ustanovení čl. 1 odst. 1 a 2 vnitřní dohody mezi zástupci vlád členských států, kteří se scházejí v Radě, o financování a správní pomoci Společenství v rámci finančního protokolu k Dohodě o partnerství mezi africkými, karibskými a tichomořskými státy a Evropským společenstvím a jeho členskými státy, podepsané v Cotonou (Benin) dne 23. června 2000, a o přidělu finanční pomoci zámořským zemím a územím, pro které platí čtvrtá část Smlouvy o ES (Úř. věst. 2000, L 317, s. 355, dále jen „vnitřní dohoda o financování a správě podpor Společenství v rámci dohody z Cotonou“), stanoví:

„1. Členské státy zřizují devátý Evropský rozvojový fond (2000), dále uváděný jako ‚9. ERF‘.

2. 9. ERF je tvořen:

a) Částkou do výše 13800 milionů EUR, která se skládá z [...] příspěvků členských států [podle následujícího rozdělovacího klíče]:

[...]“

- 18 Článek 5 odst. 1 této dohody stanoví:

„K částce stanovené v čl. 1 odst. 2 se přičítá částka do výše 1720 milionů EUR ve formě půjček, které poskytne [EIB] ze svých vlastních zdrojů. [...]“

*Finanční nařízení ze dne 27. března 2003 pro 9. Evropský rozvojový fond*

- 19 Článek 28 finančního nařízení ze dne 27. března 2003 pro 9. Evropský rozvojový fond (Úř. věst. 2003, L 83, s. 1) stanoví:

„K provádění plateb uvedených v čl. 37 odst. 1 a 4 přílohy IV dohody AKT-ES nebo v prováděcích opatřeních k rozhodnutí o přidružení založí účetní pro platby v národních měnách států AKT nebo v místních měnách zámořských zemí a území účty u finančních institucí ve státech AKT a v zámořských zemích a územích a pro platby v eurech a ostatních měnách účty u finančních institucí v členských státech. V souladu s čl. 37 odst. 2 přílohy IV dohody AKT-ES nebudou vklady na účtech u finančních institucí ve státech AKT a v zámořských zemích a územích úročeny a tyto instituce neobdrží za své služby žádnou odměnu. V souladu s čl. 1 odst. 3 vnitřní dohody [o financování a správě pomoci Společenství v rámci dohody z Cotonou] budou vklady na účtech u finančních institucí v členských státech úročeny a tyto úroky budou připisovány ve prospěch jednoho z účtů uvedených ve zmíněném článku.“

*Směrnice 88/361/EHS*

- 20 V úvodu přílohy I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek [63] Smlouvy (Úř. věst. 1988, L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), se uvádí:

„V této klasifikaci se pohyb kapitálu třídí podle hospodářské povahy dotčených aktiv a pasiv v národní měně nebo v devizách.

Pohyb kapitálu uvedený v této klasifikaci zahrnuje:

- veškeré operace nutné při pohybu kapitálu, tj. uzavírání a plnění konkrétní transakce a spojených převodů. Transakce v zásadě probíhá mezi rezidenty různých členských států, ačkoliv některé způsoby pohybu kapitálu jsou prováděny jedinou osobou na její vlastní účet (např. převody aktiv patřících vystěhovalcům),

[...]

- 21 Pohyb kapitálu uvedený v této příloze I zahrnuje „finanční půjčky a úvěry (neuvedené v bodě I, VII a IX)“ uvedené v bodě VIII této přílohy a „osobní pohyb kapitálu“, včetně „darů a podpory“, uvedený v bodě XI uvedené přílohy.

### **Německé právo**

#### *EStG*

- 22 Podle § 1 odst. 1 první věty Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů), ve znění použitelném na skutkové okolnosti sporu v původním řízení (dále jen „EStG“), se na fyzické osoby, které mají bydliště nebo místo obvyklého pobytu na německém území, vztahuje neomezená daňová povinnost.
- 23 Podle § 2 odst. 1 EStG podléhají příjmy ze závislé činnosti, které osobě povinné k dani plynou v době, kdy podléhá neomezené daňové povinnosti, dani z příjmů.
- 24 Ustanovení § 34c odst. 5 EStG stanoví:

„Nejvyšší daňové orgány spolkových zemí nebo jimi pověřené daňové orgány mohou se souhlasem spolkového ministerstva financí zcela nebo zčásti prominout německou daň z příjmů vztahující se na zahraniční příjmy, nebo stanovit paušální částku, je-li to z hospodářských důvodů účelné, nebo je-li použití odstavce 1 zvláště obtížné.“

#### *ATE*

- 25 Dne 31. října 1983 zveřejnilo německé ministerstvo financí na základě § 34c odst. 5 EStG a po dohodě s nejvyššími daňovými orgány spolkových zemí Auslandstätigkeitserlass (pokyn o daňovém zacházení s příjmy zaměstnanců plynoucích z činností v zahraničí) (BStBl. 1983 I, s. 470, dále jen „ATE“), který obsahuje následující pasáže:

„Příjem z práce, který zaměstnancům zaměstnavatele usazeného v tuzemsku [...] plyne za činnost, na kterou se vztahuje režim platné pracovní smlouvy v jiném státě, je osvobozen od daně z příjmů.

I. Činnost, na kterou se vztahuje režim

Činnost, na kterou se vztahuje režim, je činnost vykonávaná v zahraničí na účet dodavatele, výrobce, smluvní strany nebo držitele práv na průzkum a těžbu nerostných surovin usazeného v tuzemsku, pokud se jedná o:

1. plánování, stavbu, instalaci, uvedení do provozu, rozšiřování, opravu, modernizaci, monitorování nebo údržbu továren, budov, velkých pozemních strojů nebo obdobných zařízení, jakož i dodání, instalaci nebo opravu jiných zařízení; kromě toho se na provoz zařízení až do jeho předání zákazníkovi vztahuje daňové zvýhodnění;
2. průzkum a těžbu nerostných surovin;
3. poradenství pro zahraniční klienty nebo organizace v souvislosti s transakcemi uvedenými v bodech 1 a 2 nebo
4. německou veřejnou rozvojovou pomoc v rámci technické nebo finanční spolupráce.

[...]

## II. Doba trvání činnosti, na kterou se vztahuje režim

Činnost v zahraničí musí být vykonávána nepřetržitě po dobu nejméně tří měsíců ve státech, se kterými nebyla uzavřena dohoda o zamezení dvojímu zdanění týkající se rovněž příjmů ze závislé činnosti.

[...]

## V. Nepoužití

Tento režim se nepoužije, pokud:

1. je mzda vyplácena z vnitrostátních veřejných prostředků, včetně prostředků Deutsche Bundesbahn [Německé spolkové dráhy] nebo Deutsche Bundesbank [Německá spolková banka],
2. je činnost v zahraničí vykonávána ve státě, se kterým byla podepsána dohoda o zamezení dvojímu zdanění, která se vztahuje na příjmy ze závislé činnosti; je-li dohoda použitelná k datu, které předchází jejímu vstupu v platnost, předchozí pravidla se použijí až do jejího vstupu v platnost, pokud jsou pro zaměstnance výhodnější [...]"

## *Daňová praxe*

- 26 Podle informací poskytnutých německou vládou je pojem „německá veřejná rozvojová pomoc v rámci technické nebo finanční spolupráce“ použitý v hlavě I bodě 4 ATE vykládán daňovou správou v tom smyslu, že opatření rozvojové pomoci musí být financováno nejméně ze 75 % spolkovým ministerstvem odpovědným za rozvojovou spolupráci nebo soukromou společností zabývající se rozvojovou pomocí, jejímž vlastníkem je stát.

## Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 27 Od 12. dubna 2009 do 31. října 2012 byla žalobkyně v původním řízení zaměstnána jako placená vedoucí projektu společností zabývajících se rozvojem pomocí se sídlem v Německu. Pracovala na základě pracovní smlouvy, jejíž doba platnosti byla stejná jako doba realizace projektu rozvojové spolupráce, který probíhal v Africe a k němuž byla přidělena. Tento projekt byl financován ze sedmého a devátého ERF. Během tohoto období si nicméně ponechala bydliště a centrum svých zájmů v Německu, kde v důsledku toho podléhala neomezené daňové povinnosti k dani z příjmů.
- 28 Finanzamt Z (finanční úřad Z, Německo) vyhověl žádosti zaměstnavatele žalobkyně v původním řízení, aby na základě ATE osvobodil mzdu posledně uvedené od daně, a vydal proto osvědčení o osvobození od daně. V důsledku toho uvedený zaměstnavatel nesrazil u zdroje a neodvedl finanční správě daň ze mzdy. Mzdy žalobkyně nebyly zdaněny ani ve třetí zemi.
- 29 Na základě daňové kontroly provedené u společností zaměstnávající žalobkyni v původním řízení příslušný daňový úřad zjistil, že dotčený projekt rozvojové spolupráce nebyl financován spolkovou vládou nebo Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (německá společnost pro mezinárodní spolupráci, Německo), ale ze sedmého a devátého ERF. V důsledku toho byl finanční úřad G vyzván, aby mzdy této žalobkyně zdanil daní z příjmů.
- 30 Rozhodnutím ze dne 13. února 2014 finanční úřad G stanovil výši daně dlužné žalobkyní v původním řízení za zdaňovací období let 2011 a 2012.
- 31 Po neúspěšném správním odvolání podaném proti tomuto rozhodnutí podala tato žalobkyně žalobu k Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo), kterou tento soud rozsudkem ze dne 22. března 2018 zamítl. Uvedená žalobkyně následně podala proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision“ k předkládajícímu soudu, tedy k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo).
- 32 Předkládající soud má v této souvislosti za to, že podle vnitrostátního práva je opravný prostředek „Revision“ neopodstatněný. ATE a s ním související daňová praxe by naproti tomu mohl být v rozporu se zásadou loajální spolupráce zakotvenou v čl. 4 odst. 3 SEU, jakož i s povinností členských států koordinovat své rozvojové politiky podle článku 208 ve spojení s článkem 210 SFEU.
- 33 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 4 odst. 3 [SEU] a článek 208 [SFEU] ve spojení s článkem 210 [SFEU] vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní správní praxi, podle které není v případech, kdy je projekt rozvojové spolupráce financován z [ERF], přiznáno prominutí daně, zatímco za určitých podmínek je upuštěno od zdanění mzdy, kterou zaměstnanec na základě stávajícího pracovního poměru pobírá za pracovní činnost vykonávanou v souvislosti s německou veřejnou rozvojem poskytovanou v rámci technické a finanční spolupráce, která je alespoň ze 75 % financována spolkovým ministerstvem příslušným pro rozvojovou spolupráci nebo soukromou společností zabývajících se rozvojem pomocí, jejímž vlastníkem je stát?“



## K předběžné otázce

### *K přípustnosti*

- 34 Německá vláda ve svém písemném vyjádření vyjádřila pochybnosti o přípustnosti projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce z důvodu, že prezentace právního kontextu této žádosti, kterou uvedl předkládající soud, je zavádějící, protože mlčí o skutečnosti, že osvobození od daně stanovené v § 34c odst. 5 EStG je přímo úměrné ne podílu na projektu, který je financován spolkovým ministerstvem příslušným pro rozvojovou spolupráci nebo soukromou společností zabývající se rozvojovou pomocí, jejímž vlastníkem je stát, nýbrž naopak podílu, který takto financován není. Žalobkyně v původním řízení na jednání toto pravidlo pro výpočet osvobození od daně zpochybnila z důvodu, že uvedené pravidlo bylo použitelné až od roku 2014, tedy až poté, co nastaly sporné skutečnosti.
- 35 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí na vlastní odpovědnost a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 21. prosince 2021, Euro Box Promotion a další, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 a C-840/19, EU:C:2021:1034, bod 139).
- 36 V projednávaném případě přitom z žádosti podané tímto soudem vyplývá, že pochybnosti, které odůvodnily otázku, kterou tento soud položil, se netýkají osvobození od daně, které může být přiznáno zaměstnanci na základě toho, zda je činnost, která mu byla přidělena, financována z vnitrostátních veřejných prostředků nebo z ERF, nýbrž toho, zda je možné, aby vnitrostátní právní úprava zacházela se zaměstnancem na základě tohoto důvodu odlišně. Není tudíž zjevné, že by výklad unijního práva, o který požádal předkládající soud, neměl žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení.
- 37 V důsledku toho i za předpokladu, že německá vláda zamýšlela vznést námitku nepřípustnosti založenou na nepřesnostech uvedených ve spisu, pokud jde o použitelný právní kontext, musí být tato námitka zamítnuta.

### *K věci samé*

- 38 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s články 208 a 210 SFEU musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní daňové praxi, která odmítá osvobodit od daně z příjmů mzdu, kterou pobírá pracovník přidělený k výkonu činnosti související s veřejnou rozvojovou pomocí, je-li tato činnost financována z ERF, zatímco toto osvobození je přiznáno, je-li takováto činnost financována alespoň ze 75 % ministerstvem příslušným pro rozvojovou spolupráci nebo soukromou společností zabývající se rozvojovou pomocí, jejímž vlastníkem je dotyčný členský stát.

- 39 Úvodem je třeba poznamenat, že ačkoli předkládající soud ve své otázce zmiňuje pouze ustanovení čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s články 208 a 210 SFEU, je třeba uvést, že tento soud ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce zmiňuje rovněž svobody pohybu. Žalobkyně v původním řízení a Komise, které byly v tomto ohledu dotázány na jednání, přitom tvrdily, že taková daňová praxe, jako je praxe dotčená v původním řízení, spadá zejména do oblasti působnosti volného pohybu kapitálu zakotveného v čl. 63 odst. 1 SFEU, zatímco německá vláda tvrdila, že se tyto svobody v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, neuplatní.
- 40 Za těchto podmínek je třeba nejprve posoudit, zda čl. 63 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové daňové praxi, jako je praxe dotčená ve věci v původním řízení.
- 41 V této souvislosti z klasifikace pohybu kapitálu uvedené v příloze I směrnice 88/361, která si zachovala informativní hodnotu, kterou měla pro definici pojmu „pohyb kapitálu“ (rozsudek ze dne 16. prosince 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, bod 31), vyplývá, že věcná působnost této svobody se vztahuje na operace týkající se aktiv nebo závazků denominovaných v národní měně nebo v devizách, včetně půjček a peněžních darů.
- 42 Vzhledem k tomu, že mezi pomoc, která může být poskytnuta ze sedmého nebo devátého ERF, patří jak nevratné podpory, tak půjčky, je nutno konstatovat, že taková daňová praxe, jako je praxe dotčená v původním řízení, může v zásadě ovlivnit volný pohyb kapitálu.
- 43 Ze znění čl. 63 odst. 1 SFEU však vyplývá, že k tomu, aby se mohl uplatnit, volný pohyb kapitálu vyžaduje pohyb mezi členskými státy nebo mezi členským státem a třetí zemí.
- 44 V této souvislosti je třeba připomenout, že je pravda, že Soudní dvůr v bodě 38 rozsudku ze dne 2. března 1994, Parlament v. Rada (C-316/91, EU:C:1994:76), rozhodl, že výdaje nezbytné pro finanční pomoc stanovené v článku 231 čtvrté úmluvy AKT-EHS a v článku 1 finančního protokolu, který je přílohou této úmluvy, nesou přímo státy.
- 45 V tomtéž bodě však Soudní dvůr rozlišil mezi vynaložením těchto výdajů členskými státy a poskytnutím pomoci, které mají tyto výdaje umožnit, neboť zdůraznil, že tento poslední uvedený krok nebyl proveden uvedenými státy, nýbrž sedmým ERF. Kromě toho Soudní dvůr v bodě 29 tohoto rozsudku uvedl, že vzhledem k tomu, že čtvrtá úmluva AKT-EHS byla uzavřena jak Evropských hospodářským společenstvím, tak členskými státy, jsou až na výslovně stanovené výjimky společně odpovědné státům AKT za splnění všech povinností vyplývajících z přijatých závazků, včetně těch, které se týkají finanční pomoci. Jak tedy vyplývá z bodů 30 až 32 uvedeného rozsudku, i když čtvrtá úmluva AKT-EHS používá výraz „finanční pomoc Společenství“, tento výraz musí být v kontextu této úmluvy chápán tak, že odkazuje na Evropské hospodářské společenství a jeho členské státy posuzované společně.
- 46 Soudní dvůr proto v bodech 33 až 37 téhož rozsudku dospěl k závěru, že pomoc rozdělovaná ze sedmého ERF byla poskytnuta za účelem splnění povinnosti poskytnout finanční pomoc, která je uvedena v článku 231 čtvrté úmluvy AKT-EHS, kterou bylo vázáno jak Společenství, tak členské státy posuzované jako celek, kterou se ale členské státy samy dobrovolně rozhodly převzít, a proto zřídili sedmý ERF.
- 47 S ohledem na tyto skutečnosti je tedy třeba konstatovat, že i když jsou výdaje nezbytné na finanční pomoc a obecně kapitálové příspěvky do sedmého ERF přímo hrazeny členskými státy, rozdělování této pomoci jako takové uvedeným fondem musí být považováno za uskutečněné

nikoliv těmito členskými státy, ale subjektem, který byl zřízen prostřednictvím mezivládní dohody a za účelem převzetí závazků namísto Unie a členských států, které tyto kolektivně přijaly při ratifikaci smíšené mezinárodní dohody.

- 48 Je tedy třeba konstatovat, že pohyb kapitálu spojený s rozdělováním finanční pomoci sedmým ERF, nepředstavuje pohyb kapitálu mezi členskými státy nebo mezi členským státem a třetí zemí, ale pohyb kapitálu mezi tímto subjektem a v zásadě třetí zemí, a nemůže proto spadat pod volný pohyb kapitálu.
- 49 Totéž platí pro rozdělování finanční pomoci z devátého ERF, protože ustanovení dohody z Cotonou, jakož i vnitřní dohody o financování a správě pomoci Společenství v rámci dohody z Cotonou jsou v tomto ohledu obdobná výše uvedeným ustanovením.
- 50 Ostatně i kdyby dotčená daňová praxe spadala do oblasti působnosti volného pohybu kapitálu, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že pokud jsou omezující účinky, které může vnitrostátní opatření vyvolat, příliš nahodilé a nepřímé, nelze mít za to, že takové účinky jsou způsobilé omezit některou ze svobod pohybu (obdobně viz rozsudek ze dne 27. října 2022, Instituto do Cinema e do Audiovisual, C-411/21, EU:C:2022:836, bod 29). Taková daňová praxe, jako je praxe dotčená v původním řízení, přitom není způsobilá určitým a přímým způsobem ovlivnit financování poskytované sedmým nebo devátým ERF.
- 51 S ohledem na výše uvedené je nutno konstatovat, že taková daňová praxe, jako je praxe dotčená ve věci v původním řízení, nespadá pod volný pohyb kapitálu zakotvený v čl. 63 odst. 1 SFEU.
- 52 Pokud jde dále o čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s články 208 a 210 SFEU, je možné připomenout, jak bylo v podstatě konstatováno v bodě 46 tohoto rozsudku, že sedmý a devátý ERF nejsou orgány Unie. I když čl. 4 odst. 3 SEU zakotvuje zásadu loajální spolupráce, nic to nemění na tom, že tato zásada, i když je vykládána ve spojení s články 208 a 210 SFEU, má rozsah působnosti omezený na plnění úkolů vyplývajících ze Smluv Unii a členskými státy.
- 53 Je však třeba připomenout, že sedmý a devátý ERF byly členskými státy zřízeny za účelem plnění závazků finanční pomoci, které tyto státy společně s Unií přijaly na základě čtvrté úmluvy AKT-EHS a dohody z Cotonou.
- 54 Vzhledem k tomu, že ustanovení Smluv jsou pro členské státy závazná, nemohou se tyto státy zprostit závazku dodržovat povinnost loajální spolupráce, zejména při plnění úkolů Unie, mezi něž patří podle článku 3 SEU přísné dodržování mezinárodního práva, a tedy závazků, které kolektivně přijala spolu s členskými státy při ratifikaci smíšených mezinárodních dohod a podle článku 21 SEU udržitelný rozvoj v hospodářské a sociální oblasti a v oblasti životního prostředí v rozvojových zemích. Je tedy třeba vycházet z toho, že vztahy mezi členskými státy na jedné straně a sedmým a devátým ERF na straně druhé se řídí stejnými zásadami, jaké by platily, pokud by se členské státy nerozhodly zřídit tyto ERF za účelem plnění finančních závazků, které kolektivně přijaly spolu s Unií při ratifikaci čtvrté úmluvy AKT-EHS a dohody z Cotonou, mezi něž patří zásada loajální spolupráce, která je zakotvena v čl. 4 odst. 3 SEU, případně ve spojení s články 208 a 210 SFEU.
- 55 Kromě toho je tato povinnost loajální spolupráce obecně použitelná a nezávisí na výlučné či nevýlučné povaze dotyčné pravomoci Unie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. dubna 2010, Komise v. Švédsko, C-246/07, EU:C:2010:203, bod 71), a tedy *a fortiori* ani na okolnosti, že tato

pravomoc spadá do oblasti souběžných pravomocí, jak je tomu podle čl. 4 odst. 4 SFEU v případě rozvojové spolupráce, u níž výkon pravomoci Unie nebrání členským státům ve výkonu jejich pravomoci.

- 56 Naproti tomu je třeba připomenout, že jednotlivci se mohou dovolávat pouze ustanovení, včetně ustanovení Smluv, která stanoví přesné a bezpodmínečné povinnosti nevyžadující ke svému uplatňování žádný následný zásah unijních či vnitrostátních orgánů (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. listopadu 1992, *Hansa Fleisch Ernst Mundt*, C-156/91, EU:C:1992:423, bod 13, jakož i ze dne 20. března 2018, *Garlsson Real Estate a další*, C-537/16, EU:C:2018:193, bod 65).
- 57 Pokud jde přitom o zásadu loajální spolupráce zakotvenou v čl. 4 odst. 3 SEU, tato zásada – jak vyplývá ze znění tohoto ustanovení – ukládá členským státům dvě pozitivní povinnosti, které spočívají jednak v respektování, usnadňování a pomoci Unii při plnění úkolů vyplývajících ze Smluv, které již byly připomenuty v bodě 54 tohoto rozsudku, a jednak v přijetí veškerých opatření nezbytných pro plnění závazků, které vyplývají ze Smluv nebo z aktů orgánů, jakož i jednu negativní povinnost, a sice zdržet se všech opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cílů Unie.
- 58 Pokud jde o první z těchto pozitivních povinností, ukládá členským státům povinnost dodržovat strategie a opatření přijatá Uní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. dubna 2010, *Komise v. Švédsko*, C-246/07, EU:C:2010:203, body 75 a 76) a z tohoto důvodu může vyžadovat, pokud vnitrostátní právní úprava podmiňuje použití právního nebo daňového zvýhodnění tím, aby jeho poskytnutí bylo vhodné z hospodářských důvodů, aby dotýčný členský stát vycházel z toho, že je takováto podmínka splněna, je-li uplatnění takovéto výhody v souladu s hospodářskými zájmy Unie, které uvedené strategie a opatření hodlaly podporovat nebo hájit, nic to však nemění na tom, že takováto povinnost je příliš nepřesná na to, aby mohla založit práva ve prospěch jednotlivců (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. ledna 1986, *Hurd*, 44/84, EU:C:1986:2, body 47 až 49).
- 59 Pokud jde o druhou z uvedených pozitivních povinností, podle níž musí členské státy přijmout veškerá opatření nezbytná pro plnění závazků, které vyplývají ze Smluv nebo z aktů orgánů, ze samotného znění čl. 4 odst. 3 druhého pododstavce SEU vyplývá, že tato povinnost sama o sobě nepřiznává subjektivní práva, ale existuje pouze ve spojení se zvláštní povinností, kterou mají členské státy na základě Smluv nebo aktu orgánů Unie, jako je povinnost související s kompetenčními pravidly.
- 60 Na rozdíl od situace ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 16. prosince 2004, *My*, (C-293/03, EU:C:2004:821, body 35, 41, 42, 45 a 47), ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá, že by v projednávané věci měl dotýčný členský stát povinnost, kterou by bylo možné vykládat ve spojení se zásadou loajální spolupráce, jež by vedla ke vzniku subjektivních práv jednotlivců. Povinnosti stanovené v čl. 208 odst. 1 a v čl. 210 odst. 1 SFEU jsou totiž samy o sobě příliš obecné na to, aby mohly zakládat taková práva.
- 61 Je pravda, že tato ustanovení, která sledují obecné cíle vnější činnosti Unie uvedené v článku 21 SEU, jako je podpora udržitelného rozvoje v hospodářské a sociální oblasti a v oblasti životního prostředí v rozvojových zemích [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. září 2021, *Komise v. Rada (Dohoda s Arménií)*, C-180/20, EU:C:2021:658, bod 49], stanoví, že členské státy a Unie musí spolupracovat a vzájemně se koordinovat tak, aby se jejich politiky rozvojové pomoci vzájemně doplňovaly a posilovaly. Přesné podmínky takovéto spolupráce nicméně závisí na souboru parametrů, jejichž stanovení přísluší výlučně členským státům a Unii. V důsledku toho

se členské státy nebo Unie mohou uvedených povinností dovolávat, kdežto jednotlivci, pokud neexistuje přesnější konkretizace uvedených povinností, se vůči členskému státu nebo Unie těchto povinností dovolávat nemohou (obdobně viz rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Air Transport Association of America a další, C-366/10, EU:C:2011:864, body 75 až 78).

- 62 V projednávaném případě nemůže rozhodnutí, kterým Komise jednající jménem ERF poskytuje finanční pomoc, představovat konkretizaci uvedených ustanovení, která by jednotlivcům umožnila napadnout daňovou praxi dotčenou ve věci v původním řízení, protože adresátem tohoto typu rozhodnutí je organizace pro rozvojovou pomoc, a nikoli její zaměstnanci, a toto rozhodnutí dále nestanoví povinnost dotyčného členského státu nezdaňovat příjmy zaměstnanců přidělených na takto podporovaný projekt rozvojové pomoci.
- 63 Konečně, pokud jde o negativní povinnost uvedenou v čl. 4 odst. 3 SEU, je třeba připomenout, že pro její definici se tvůrci Smlouvy rozhodli použít výraz vyžadující určitou závažnost, a sice „ohrozit“ dosažení cílů Unie, který odráží záměr těchto autorů omezit rozsah působnosti této povinnosti na zvláště závažné situace. Nelze přitom mít za to, že taková daňová praxe, jako je praxe dotčená v původním řízení, ohrožuje dosažení cílů Unie, protože ERF není bráněno ani není odrazován od financování činností rozvojové pomoci.
- 64 S ohledem na výše uvedené je třeba na předběžnou otázku odpovědět, že ustanovení čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s články 208 a 210 SFEU musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní daňové praxi, která odmítá osvobodit od daně z příjmů mzdu, kterou pobírá pracovník přidělený k výkonu činnosti související s veřejnou rozvojovou pomocí, je-li tato činnost financována z ERF, kdežto toto osvobození je přiznáno, je-li takováto činnost financována alespoň ze 75 % ministerstvem příslušným pro rozvojovou spolupráci nebo soukromou společností zabývajících se rozvojovou pomocí, jejímž vlastníkem je dotyčný členský stát.

### **K nákladům řízení**

- 65 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

**Ustanovení čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s články 208 a 210 SFEU musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní daňové praxi, která odmítá osvobodit od daně z příjmů mzdu, kterou pobírá pracovník přidělený k výkonu činnosti související s veřejnou rozvojovou pomocí, je-li tato činnost financována z Evropského rozvojového fondu, kdežto toto osvobození je přiznáno, je-li takováto činnost financována alespoň ze 75 % ministerstvem příslušným pro rozvojovou spolupráci nebo soukromou společností zabývajících se rozvojovou pomocí, jejímž vlastníkem je dotyčný členský stát.**

Podpisy