



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

23. listopadu 2023 *

„Řízení o předběžné otázce – Nařízení (ES) č. 1085/2006 – Pomoc poskytnutá v rámci nástroje předvstupní pomoci (NPP) – Nařízení (ES) č. 718/2007 – Článek 7 odst. 1 a 3 – Uzavření rámcové dohody mezi Evropskou komisí a dotčenou přijímající zemí – Pravidla spolupráce týkající se finanční pomoci Evropské unie této přijímající zemi – Daně a poplatky – Rámcová dohoda mezi Albánií a ES v rámci NPP – Smlouva financovaná Uníí – Odborník, který nemá postavení úředníka ani zaměstnance Unie – Článek 26 odst. 2 písm. c) – Osvobození od daně v Albánii – Daňová rezidence v Chorvatsku – Daň z příjmů v Chorvatsku“

Ve věci C-682/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Správního soudu v Záhřebu (Upravní sud u Zagrebu, Chorvatsko) ze dne 17. října 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 2. listopadu 2022, v řízení

LM

proti

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení: Z. Csehi, předseda senátu, E. Regan (zpravodaj), předseda pátého senátu a D. Gratsias, soudce,

generální advokátka: L. Medina,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za chorvatskou vládu: G. Vidović Mesarek, jako zmocněnkyně,
- za Evropskou komisi: O. Glinicka, M. Mataija, W. Roels a D. Schaffrin, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: chorvatština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody uzavřené dne 18. října 2007 mezi vládou Albánské republiky a Komisí Evropských společenství o pravidlech spolupráce týkajících se finanční pomoci poskytované Evropskými společenstvími Albánské republice při provádění pomoci poskytnuté v rámci nástroje předvstupní pomoci (NPP) (dále jen „rámcová dohoda“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi LM, chorvatskou státní příslušnicí, a Ministerstvem financí, samostatným oddělením pověřeným správním řízením druhého stupně (Ministarstvo financija Republike, samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, Chorvatsko) (dále jen „ministerstvo financí“), který se týká zdanění částek, které obdržela jako odbornice v rámci projektu financovaného Evropskou unií v Albánii, daní z příjmů v Chorvatsku.

Právní rámec

Unijní právo

Nariadení (ES) č. 1085/2006

- 3 Nařízení Rady (ES) č. 1085/2006 ze dne 17. července 2006, kterým se zřizuje nástroj předvstupní pomoci (NPP) (Úř. věst. 2006, L 210, s. 82), které bylo použitelné do 31. prosince 2013, v článku 1, nadepsaném „Příjemci a celkový cíl“, stanovilo:
„Společenství pomáhá zemím uvedeným v přílohách I a II při postupném sblížení s normami a politikami Evropské unie, případně včetně *acquis communautaire*, s ohledem na budoucí členství.“
- 4 Článek 17 tohoto nařízení, nadepsaný „Provádění pomoci“, v odstavci 1 stanovil:
„[Evropská] komise a přijímající země uzavřou rámcové dohody o provádění pomoci.“
- 5 Příloha II uvedeného nařízení uváděla v první odrážce „Albánie“.

Nariadení (ES) č. 718/2007

- 6 Článek 7 nařízení Komise (ES) č. 718/2007 ze dne 12. června 2007, kterým se provádí nařízení č. 1085/2006 (Úř. věst. 2007, L 170, s. 1), nadepsaný „Rámcové a odvětvové dohody“, stanovil:
„1. Komise a přijímající země uzavřou za účelem stanovení a odsouhlasení pravidel spolupráce týkající se finanční pomoci ES přijímající zemi rámcovou dohodu. V případě potřeby je možné rámcovou dohodu doplnit odvětvovou dohodou nebo odvětvovými dohodami, které obsahují zvláštní ustanovení v závislosti na příslušné složce.“

[...]

3. Rámcová dohoda stanoví zejména:

[...]

k) pravidla týkající se daní, cel a jiných poplatků;

[...]“

Rámcová dohoda

7 Článek 26 rámcové dohody, nadepsaný „Pravidla týkající se daní, cel a jiných poplatků“, v odstavci 2 stanoví:

„Použijí se tato podrobná ustanovení:

[...]

c) Zisk nebo příjem na základě dohody uzavřené s Evropskými společenstvími podléhají v Albánii zdanění v souladu s vnitrostátním/místním daňovým systémem. Fyzické a právnické osoby, včetně pracovníků dočasně usazených mimo svou zemi, z členského státu Evropské unie nebo z jiných způsobilých států v rámci [nástroje předvstupní pomoci (NPP)], které plní smlouvy financované z fondů Společenství, jsou však v Albánii od těchto daní osvobozeny.

[...]“

Chorvatské právo

8 Článek 3 odst. 1 zákona o dani z příjmů (zakon o porezu na dohodak) ze dne 3. prosince 2004 (*Narodne novine* br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13, 148/13, 83/14, 143/14, 136/2015) stanoví:

„Rezident je fyzická osoba, která má bydliště nebo obvyklý pobyt v Chorvatské republice.“

9 Článek 6 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Základem daně z příjmů je celková výše příjmu, pokud jde o příjmy z výdělečné činnosti zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných v souladu s odstavcem 3 tohoto článku, čisté příjmy z majetku a majetkových práv, příjmy z kapitálového majetku, investiční příjmy, jakož i jiné příjmy, kterých daňový rezident dosáhne v tuzemsku nebo v zahraničí (zásada světového příjmu), po odečtení individuálního snížení základu daně v souladu s články 36 nebo 54 tohoto zákona.“

10 Článek 38 odst. 1 daňového řádu (opći porezni zakon) (*Narodne novine* br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016) stanoví:

„Pro účely tohoto zákona se má za to, že osoba povinná k dani má bydliště v místě, kde je vlastníkem nebo má v držení nemovitost nepřetržitě po dobu alespoň 183 dnů během jednoho nebo dvou kalendářních let. Pobyt v nemovitosti se nevyžaduje.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 11 Žalobkyně v původním řízení uzavřela s Deutsche Stiftung für internationale rechtliche Zusammenarbeit eV (Německá nadace pro mezinárodní právní spolupráci, dále jen „IRZ“), která má sídlo v Bonnu (Německo), smlouvu, na jejímž základě byla zaměstnána jako odbornice v rámci projektu č. 346–900 „Upevňování soudního systému v Albánii (Euralius IV)“ za účelem plnění úkolu v Albánii po dobu alespoň 220 dnů v roce 2016. Tento projekt financovaný Uní v rámci národního programu „NPP 2013“ provedlo konsorcium obchodních společností, jakož i IRZ.
- 12 Za tímto účelem žalobkyně v původním řízení, která od příslušných albánských orgánů získala pracovní povolení a průkaz totožnosti, uzavřela nájemní smlouvu za účelem bydlení a vykonávala každodenní činnost v kanceláři v Tiraně (Albánie). Prohlásila, že má bydliště v Albánii a je zde zdravotně pojištěna. V témže období vlastnila žalobkyně v původním řízení nemovitost v Chorvatsku a chorvatské daňové orgány ji považovaly za daňového rezidenta.
- 13 Za výkon funkce odbornice zaplatila IRZ žalobkyni v původním řízení jako odměnu a náklady na pobyt za rok 2016 celkovou částku 140 400 eur.
- 14 Daňovým výměrem ze dne 20. prosince 2017 daňová správa v Záhřebu (Chorvatsko), oblast Trnje, jako daňový orgán prvního stupně, zdanila tuto celou částku daní z příjmů v Chorvatsku. Výše daně, kterou měla žalobkyně v původním řízení uhradit z titulu daně z příjmů po uplatnění slev a daňových sazeb, činila 458 045,30 chorvatských kun (HRK) (přibližně 62 000 eur).
- 15 Žalobkyně v původním řízení podala proti tomuto daňovému výměru stížnost k ministerstvu financí zejména z důvodu, že čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody vylučuje, aby částky, které obdržela jako odbornice v Albánii, podléhaly dani z příjmů v Chorvatsku.
- 16 Rozhodnutím ze dne 22. listopadu 2021 ministerstvo financí tuto argumentaci zamítlo, stížnosti však vyhovělo, daňový výměr zrušilo a vrátilo věc daňovému orgánu prvního stupně z důvodu, že tento orgán nezjistil správně všechny relevantní skutečnosti týkající se výše příjmů a daňové rezidence žalobkyně v původním řízení v Chorvatsku.
- 17 Posledně uvedená tedy podala ke správnímu soudu v Záhřebu (Upravni sud u Zagrebu, Chorvatsko), který je předkládajícím soudem, žalobu, kterou se domáhala zrušení daňového výměru ze dne 20. prosince 2017 a rozhodnutí ze dne 22. listopadu 2021.
- 18 Na podporu své žaloby žalobkyně v původním řízení tvrdí, že jak z čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody, tak z článku 12 protokolu (č. 7) o výsadách a imunitách Evropské unie vyplývá, že nemůže podléhat dani z příjmů v Chorvatsku, pokud jde o částku vyplacenou IRZ. Zdůrazňuje, že odborníci z jiných členských států, kteří se zúčastnili téhož projektu, nepodléhali v těchto členských státech dani z příjmů.
- 19 Ministerstvo financí tvrdí, že rámcová dohoda není pro chorvatské daňové orgány závazná a že čl. 26 odst. 2 písm. c) této dohody pouze vylučuje právo Albánské republiky zdanit takovou částku, jako je částka dotčená v původním řízení. Tato částka tedy podléhá dani z příjmů v Chorvatsku, jelikož žalobkyně v původním řízení byla rezidentem v tomto členském státě.
- 20 Předkládající soud ve svém rozhodnutí uvádí, že pro rozhodnutí sporu v původním řízení je relevantní pouze výklad čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody. Protokol (č. 7) o výsadách a imunitách Evropské unie se totiž na žalobkyni v původním řízení nevztahuje, jelikož není

zaměstnancem ani úředníkem Unie. Tento soud kromě toho zdůrazňuje, že podle vnitrostátního práva musí být dotčená osoba pro účely projednávané věci považována za daňového rezidenta v Chorvatsku, jelikož byla v roce 2016 vlastníkem nemovitosti na chorvatském území.

- 21 Vzhledem k tomu, že členské státy musí při výkonu svých pravomocí v oblasti přímých daní dodržovat omezení, která mohou vyplývat z unijního práva, je podle uvedeného soudu zásadní objasnit, zda takové omezení vyplývá z čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody, a pokud ano, určit jeho rozsah.
- 22 Pokud by toto ustanovení bylo vykládáno v tom smyslu, že přiznává Albánské republice výlučné právo zdanit daní z příjmů částky, které obdrží odborníci, kteří se dlouhodobě účastní projektu NPP financovaného Unií, nemohla by Chorvatská republika zdanit částku daní z příjmů dotčenou ve věci v původním řízení. V důsledku toho by bylo vyloučeno, aby daňové orgány tohoto členského státu mohly proti žalobkyni v původním řízení vést řízení za účelem určení povinnosti zaplatit z této částky daň z příjmů. V takovém případě by měl být daňový výměr ze dne 20. prosince 2017 a rozhodnutí ze dne 22. listopadu 2021 zrušen.
- 23 Vyvstává však otázka, zda osvobození částky dotčené v původním řízení od daně z příjmů v Albánii umožňuje členským státům zdanit tuto částku daní z příjmů. V tomto ohledu je třeba určit, zda jediným účelem tohoto osvobození je chránit na základě daňových opatření nezávislost odborníků, kteří jsou státními příslušníky členského státu a dlouhodobě se účastní projektu, před možným vlivem země, která je příjemcem projektu NPP, nebo zda má rovněž umožnit členským státům zdanit částky, které obdrží jejich státní příslušníci, kteří jsou zaměstnáni jako odborníci.
- 24 Za těchto podmínek se správní soud v Záhřebu (Upravni sud u Zagrebu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„Musí být čl. 26 odst. 2 písm. c) [rámcové dohody] vykládán v tom smyslu, že vylučuje pravomoc členského státu, v tomto případě [pravomoc] Chorvatské republiky, zdanit daní z příjmů odměnu, která byla vyplacena v roce 2016 jeho státnímu příslušníkovi zaměstnanému jako dlouhodobý odborník za úkoly vykonané na území Albánské republiky v rámci projektu, jehož příjemci jsou veřejnoprávní orgány Albánské republiky a který je financován Evropskou unií v rámci nástroje předvstupní pomoci NPP 2013?“

K předběžné otázce

- 25 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody musí být vykládán v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, které stanoví, že částky obdržené daňovým rezidentem tohoto členského státu, který není úředníkem ani zaměstnancem Unie, za plnění úkolů v Albánii v rámci NPP, podléhají dani z příjmů.
- 26 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je při výkladu ustanovení unijního práva třeba vzít v úvahu jeho znění, kontext, do kterého zapadá, a cíle právní úpravy, jejíž je součástí [rozsudek ze dne 20. října 2022, Centre public d'action sociale de Liège (Zpětvzetí nebo pozastavení rozhodnutí o navrácení), C-825/21, EU:C:2022:810, bod 41 a citovaná judikatura].

- 27 Pokud jde o znění čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody, je třeba uvést, že toto ustanovení, jehož cílem je provést čl. 7 odst. 3 písm. k) nařízení č. 718/2007, v první větě stanoví, že příjmy plynoucí ze smluv uzavřených s Unií „podléhají zdanění v Albánii“ v souladu s jejími daňovými právními předpisy a v druhé větě upřesňuje, že osoby „pocházející“ z členských států, které provádějí smlouvy financované Unií, „musí být od těchto daní v Albánii osvobozeny“.
- 28 Ze samotného znění druhé věty čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody jasně vyplývá, že osvobození od daně stanovené tímto ustanovením ve prospěch osob, které mají zejména z důvodu své státní příslušnosti nebo místa bydliště postavení daňového rezidenta členského státu, se vztahuje výlučně na daň z příjmů, kterou by tyto osoby měly odvést „v Albánii“ na základě první věty tohoto čl. 26 odst. 2 písm. c) z důvodu činnosti, kterou vykonávají v této třetí zemi v rámci projektu financovaného Unií z NPP.
- 29 Naproti tomu čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody se nezabývá otázkou daně z příjmů, kterou by případně tytéž osoby měly zaplatit v členském státě podle jeho daňových právních předpisů.
- 30 Jeví se tedy, že již samotné znění tohoto ustanovení umožňuje dospět k závěru, že toto ustanovení nebrání takovému členskému státu, jako je v projednávané věci Chorvatská republika, aby zdanil daní z příjmů částky vyplacené odborníkovi, který je daňovým rezidentem v tomto členském státě z důvodu úkolu vykonávaného v Albánii v rámci projektu financovaného Unií z NPP, jelikož uvedené ustanovení pouze vymezuje rozsah daňové pravomoci pouze této třetí země ve vztahu k osobám vykonávajícím činnost na jejím území v rámci takového projektu.
- 31 Podle judikatury Soudního dvora přitom nemůže být výsledkem výkladu ustanovení unijního práva odstranění jakéhokoli užitečného účinku jasného a přesného znění tohoto ustanovení. Soudní dvůr se tedy v případě, kdy smysl ustanovení unijního práva jednoznačně vyplývá ze samotného znění tohoto ustanovení, nemůže od tohoto výkladu odchytil (rozsudek ze dne 20. září 2022, VD a SR, C-339/20 a C-397/20, EU:C:2022:703, bod 71, jakož i citovaná judikatura).
- 32 Doslovný výklad čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody, jak je uveden v bodě 30 tohoto rozsudku, je v každém případě podpořen kontextem, do něhož toto ustanovení náleží, jakož i cíli sledovanými unijní právní úpravou, jejíž je uvedené ustanovení součástí.
- 33 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora spadají přímé daně do pravomoci členských států, tyto členské státy nicméně musí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (rozsudek ze dne 22. prosince 2022, Airbnb Ireland a Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, bod 41).
- 34 Z toho vyplývá, že mimo oblasti, v nichž je unijní daňové právo harmonizováno, spadá určení základních znaků daně do pravomoci členských států, přičemž je třeba respektovat jejich daňovou autonomii. Tak je tomu zejména v případě určení základu daně a skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 73).
- 35 Cílem rámcové dohody přitom v žádném případě není omezit pravomoci členských států v oblasti přímých daní, ale jak vyplývá z čl. 7 odst. 1 nařízení č. 718/2007, jedná se pouze o nástroj spolupráce týkající se finanční pomoci Unie Albánii jako přijímající třetí zemi.

- 36 Vzhledem k tomu, že se osvobození od daně stanovené ve druhé větě čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody netýká všech osob, které se účastní projektu financovaného Unií v rámci NPP v Albánii a jsou uvedeny v první větě tohoto ustanovení, ale pouze daňových rezidentů členských států, kteří vykonávají činnost v této třetí zemi, má v tomto kontextu zabránit tomu, aby tyto osoby podléhaly případnému dvojímu zdanění svých příjmů z důvodu této činnosti vykonávané mimo členský stát jejich daňové rezidence.
- 37 Kromě toho je nesporné, jak tvrdila Komise, že cílem tohoto osvobození od daně je zajistit nezávislost daňových rezidentů (účastníků se projektu NPP) členských států ve vztahu k orgánům dotčené třetí země, která je příjemcem podpory. Osvobození od daně z příjmů v členském státě jejich daňové rezidence však k dosažení tohoto cíle nepřispívá.
- 38 Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 26 odst. 2 písm. c) rámcové dohody musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právním předpisům členského státu, které stanoví, že částky obdržené daňovým rezidentem tohoto členského státu, který není úředníkem ani zaměstnancem Unie při plnění úkolu v Albánii v rámci NPP, podléhají dani z příjmů.

K nákladům řízení

- 39 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 (desátý senát) rozhodl takto:

Článek 26 odst. 2 písm. c) Rámcové dohody mezi vládou Albánské republiky a Komisí Evropských společenství o pravidlech spolupráce týkající se finanční pomoci Evropského společenství Albánské republice v rámci provádění pomoci z nástroje předvstupní pomoci (NPP), podepsané dne 18. října 2007, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právním předpisům členského státu, které stanoví, že částky obdržené daňovým rezidentem tohoto členského státu, který není úředníkem ani zaměstnancem Evropské unie při plnění úkolu v Albánii v rámci NPP, podléhají dani z příjmů.

Podpisy