



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

LAILA MEDINA

prednesené 9. februára 2023¹

Vec C-15/22

RF

proti

Finanzamt G

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Európsky rozvojový fond (ERF) – Daň z príjmov – Výnimka udeľovaná pracovným odmenám v súvislosti s projektmi týkajúcimi sa rozvojovej pomoci financovanej z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov – Rozdielne zaobchádzanie v prípade pracovnej odmeny získanej v súvislosti s projektom financovaným z ERF – Článok 63 ZFEÚ – Voľný pohyb kapitálu – Článok 4 ods. 4 ZFEÚ – Vykonávanie paralelných právomocí – Články 208 a 210 ZFEÚ – Rozvojová spolupráca – Povinnosť podporovať politiky rozvojovej spolupráce – Zásada lojálnej spolupráce – Napomáhanie úloh EÚ – Dosahovanie cieľov EÚ – Priamy účinok“

1. Môže členský štát na účely dane z príjmov fyzickej osoby zaobchádzať s pracovnými odmenami osôb pracujúcich na projektoch rozvojovej spolupráce, ktoré sa vykonávajú v tretích krajinách² a sú financované z Európskeho rozvojového fondu (ďalej len „ERF“), rozdielne než s odmenami získanými za prácu na podobných projektoch, ktoré sú však financované z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov?

2. Prejednávaná vec sa týka nemeckej vnútroštátnej administratívnej praxe (ďalej len „predmetný vnútroštátny daňový predpis“). Udeľuje sa ním oslobodenie od dane z príjmov pre pracovnú odmenu vyplácanú za prácu na projektoch rozvojovej pomoci v zahraničí, ktoré minimálne do úrovne 75 % financuje spolkové ministerstvo zodpovedné za rozvojovú spoluprácu alebo súkromnoprávna spoločnosť rozvojovej pomoci v štátnom vlastníctve³ (spoločne ďalej len „vnútroštátne rozpočtové zdroje“). Na pracovnú odmenu zamestnanca, ktorý pracuje na projekte pomoci financovanom z ERF, sa však takéto oslobodenie nevzťahuje.

3. Vnútroštátny súd sa v podstate Súdneho dvora pýta, či by sa zásada lojálnej spolupráce stanovená v článku 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ týkajúcimi sa oblasti rozvojovej spolupráce mala vykladať v tom zmysle, že bráni členským štátom v zdanení pracovnej odmeny získanej v súvislosti s projektmi pomoci financovanými z ERF v prípade, že sa takéto

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

² Spolupráca môže mať rôzne formy, ale „rozvojová spolupráca“ sa zvyčajne chápe ako to isté, čo oficiálna rozvojová pomoc.

³ Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

oslobodenie udeľuje pre odmeny získané v súvislosti s projektom financovaným z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov. Rozdielne zaobchádzanie, ktoré z tohto daňového predpisu vyplýva, navyše takisto vedie k otázke, či by sa na predmetný prípad mali uplatňovať ustanovenia Zmluvy týkajúce sa základných slobôd.

4. Z uvedeného vyplýva, že Súdny dvor má pred sebou chýlostivú úlohu určiť, či sa základné slobody a/alebo zásada lojálnej spolupráce stanovená v článku 4 ods. 3 ZEÚ uplatňujú v oblasti rozvojovej spolupráce, a ak áno, ako. Táto otázka nie je vôbec jednoduchá, keďže Európska únia a členské štáty môžu v tejto oblasti vykonávať paralelné právomoci.⁴ Prejednávaná vec sa takisto dotýka širšej globálnej diskusie, ktorá sa týka daňového zaobchádzania s rozvojovou pomocou a jeho efektívnosti.⁵

I. Právny rámec

A. Medzinárodné právo

1. IV. dohovor z Lomé

5. Štvrtý dohovor medzi AKT a EHS podpísaný v Lomé 15. decembra 1989 [*neoficiálny preklad*] uzavreli medzi sebou štáty skupiny afrických, karibských a tichomorských štátov (ďalej len „štáty AKT“) a Európske hospodárske spoločenstvo (EHS) (ďalej len „IV. dohovor z Lomé“)⁶. Tento dohovor bol schválený rozhodnutím Rady a Komisie z 25. februára 1991⁷.

6. V článku 2 IV. dohovoru z Lomé sa uvádza, že spolupráca medzi AKT a EHS „podporovaná právne záväzným systémom a existenciou spoločných inštitúcií“ [*neoficiálny preklad*] sa vykonáva na základe zásad rovnosti medzi partnermi, rešpektovania ich suverenity, spoločného záujmu a vzájomnej závislosti a práva každého štátu určovať si vlastné politické, sociálne, kultúrne a hospodárske možnosti politiky.

7. V článku 9 tohto dohovoru sa stanovuje:

„Na posilnenie účinnosti nástrojov tohto dohovoru zmluvné strany prijímú v rámci svojich príslušných zodpovedností usmernenia, priority a opatrenia vedúce k dosiahnutiu cieľov stanovených v tomto dohovore...“ [*neoficiálny preklad*]

⁴ Podľa článku 4 ods. 4 ZFEÚ má Únia v oblasti rozvojovej spolupráce a humanitárnej pomoci právomoc vykonávať činnosti a uskutočňovať spoločnú politiku, avšak vykonávanie tejto právomoci nesmie viesť k tomu, aby sa členským štátom bránilo vykonávať ich právomoci.

⁵ Pozri napríklad nedávno zriadené Centrum pre daňové zaobchádzanie s oficiálnou rozvojovou pomocou, ktoré v januári 2022 otvorila Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) (<https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/>). Pozri takisto Parížsku deklaráciu o účinnosti pomoci prijatú v roku 2005 a potvrdenú v roku 2008 v Akkre na fórach na ministerskej úrovni, ktoré zvolala OECD (dostupné na <https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf>).

⁶ Ú. v. ES L 229, 1991, s. 3.

⁷ 91/400/ESUO, EHS, Ú. v. ES L 229, 1991, s. 1.

2. Dohoda z Cotonou

8. Partnerská dohoda medzi [krajínami AKT] na jednej strane a Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na strane druhej, podpísaná v Cotonou 23. júna 2000 (ďalej len „Dohoda z Cotonou“)⁸, schválená nariadením Rady 2003/159/ES z 19. decembra 2002⁹. Platnosť nadobudla 1. apríla 2003 a nahradila dohovory z Lomé.

9. V článku 2 Dohody z Cotonou sa stanovujú základné zásady spolupráce medzi AKT a ES, ktorá je „podporovaná právne záväzným systémom a existenciou spoločných inštitúcií“.

10. V článku 3 Dohody z Cotonou sa stanovuje, že „strany... prijímú primerané kroky, všeobecné alebo konkrétne, na zabezpečenie splnenia záväzkov vyplývajúcich z tejto dohody a na uľahčenie dosiahnutia jej cieľov. ...“

11. V článku 70 písm. a) Dohody z Cotonou sa stanovuje, že spolupráca podporuje „mikroprojekty na miestnej úrovni, ktoré majú hospodársky a sociálny dopad na život ľudí, spĺňajú preukázanú a identifikovanú prioritnú potrebu a vykonávajú sa z iniciatívy a za aktívnej účasti miestneho spoločenstva, ktoré z nich má prospech“.

12. Podľa článku 71 tejto dohody:

„1. Mikroprojekty a decentralizovaná spolupráca môžu byť podporované z finančných zdrojov dohody. ...

2. Príspevky na financovanie mikroprojektov a decentralizovanej spolupráce sa poskytnú z fondu, v takom prípade príspevok bežne nepresiahne tri štvrtiny celkových nákladov každého projektu a nesmie prekročiť limit stanovený v indikatívnom programe. Zostávajúcu čiastku poskytne(-ú):

a) miestne spoločenstvo v prípade mikroprojektov (buď materiálne, alebo vo forme služieb, alebo hotovosti, a upravené podľa schopnosti prispieť);

...

c) vo výnimočných prípadoch dotknutým štátom AKT, buď vo forme finančného príspevku, alebo prostredníctvom využívania verejného vybavenia alebo dodávky služieb.

...“

B. Právo Európskej únie

13. Európske rozvojové fondy boli vytvorené na financovanie spolupráce so štátmi AKT a zámorskými krajinami a teritóriami, a to najskôr prostredníctvom prílohy k Zmluve o EHS a neskôr prostredníctvom vnútorných dohôd členských štátov v rámci Rady. ERF financuje akýkoľvek projekt alebo program, ktorý prispieva k hospodárskemu, sociálnemu alebo kultúrnemu rozvoju daných krajín. Každý ERF sa uzatvára na obdobie viacerých rokov, často na päť, zodpovedajúce obdobiu platnosti rôznych dohôd a dohovorov, prostredníctvom ktorých Európska únia a jej členské štáty ustanovili osobitné partnerstvo so štátmi AKT. Európske

⁸ Ú. v. ES L 317, 2000, s. 3; Mim. vyd. 11/035, s. 379.

⁹ Ú. v. ES L 65, 2003, s. 27; Mim. vyd. 11/046, s. 121.

rozvojové fondy neboli v minulosti súčasťou všeobecného rozpočtu Európskej únie. Preto boli prijaté osobitné finančné nariadenia na vykonávanie povinností vyplývajúcich z medzinárodných dohôd a predovšetkým na nastavenie financovania ERF.¹⁰

1. Siedmy ERF¹¹

14. Zástupcovia vlád členských štátov Európskeho hospodárskeho spoločenstva zasadajúci v Rade 16. júla 1990 prijali vnútornú dohodu 91/401/EHS o financovaní a správe pomoci Spoločenstva podľa [IV. dohovoru z Lomé] [*neoficiálny preklad*]¹². Touto dohodou členské štáty zriadili siedmy ERF. Ustanovenia na vykonávanie tejto vnútornej dohody sú predmetom finančného nariadenia 91/491/EHS z 29. júla 1991 týkajúceho sa spolupráce na financovaní rozvoja podľa [IV. dohovoru z Lomé] [*neoficiálny preklad*]¹³.

15. Povoľujúci úradník rozhodol o ukončení siedmeho ERF 31. augusta 2008. Keďže právny základ pre uzavretie ERF neexistuje, zostatky a súvisiace zmluvy a rozhodnutia boli prevedené do deviateho ERF v súlade s ustanoveniami 3. časti finančného nariadenia uplatňovaného na 9. ERF.¹⁴

2. Deviaty ERF

16. Po dohode z Cotonou bola prijatá vnútorná dohoda 2000/770/ES medzi zástupcami vlád členských štátov zasadajúcimi v Rade o financovaní a správe pomoci Spoločenstva podľa finančného protokolu k [Dohode z Cotonou] a rozdelení finančnej pomoci pre zámorské krajiny a teritória, na ktoré sa vzťahuje časť štyri Zmluvy o ES¹⁵. Ustanovenia na vykonávanie tejto vnútornej dohody sú predmetom finančného nariadenia z 27. marca 2003.

C. Nemecké právo

17. V § 1 ods. 1 Einkommenssteuergesetz (zákon o dani z príjmov, ďalej len „EStG“) v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej sa uvádza, že fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo trvalý pobyt, alebo sa obvykle zdržiavajú v Nemecku, podliehajú v tejto krajine neobmedzenej daňovej povinnosti, pokiaľ ide o ich príjmy.

18. Podľa § 2 ods. 1 EStG dani z príjmov podliehajú príjmy zo závislej činnosti, ktoré zdaniteľná osoba získa, keď sa na ňu vzťahuje neobmedzená daňová povinnosť.

19. V § 34 písm. c) EStG sa stanovuje:

„1. V prípade, keď osoby, na ktoré sa vzťahuje neobmedzená daňová povinnosť, zaplatia daň z príjmov zahraničného pôvodu v štáte pôvodu týchto príjmov, ktorá zodpovedá nemeckej dani z príjmov, započíta sa zahraničná daň, ktorá bola vypočítaná, zaplatená a znížená o sumu

¹⁰ Od roku 2021 sú programy ERF zahrnuté do viacročného finančného rámca EÚ, a preto podliehajú finančným nariadeniam EÚ rovnako ako iné programy financovania EÚ. Pozri https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

¹¹ V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa odkazuje na siedmy a deviaty ERF. Zistiť, či sa na prejednávajúcu vec uplatňujú obidva, prislúcha vnútroštátnemu súdu.

¹² Ú. v. ES L 229, 1991, s. 288.

¹³ Ú. v. ES L 266, 1991, s. 1.

¹⁴ Pozri Konečnú účtovnú závierku siedmeho, ôsmeho, deviateho a desiateho ERF za finančný rok 2008 (Ú. v. EÚ C 274, 2009, s. 1).

¹⁵ Ú. v. ES L 317, 2000, s. 355; Mim. vyd. 11/035, s. 380.

vyplývajúcu z nároku na zľavu na dani, na nemeckú daň z príjmov, ktorú majú zaplatiť v súvislosti s príjmami získanými v uvedenom štáte;...

...

5. Najvyššie daňové úrady spolkových krajín alebo nimi poverené daňové úrady môžu so súhlasom spolkového ministerstva financií úplne alebo čiastočne upustiť od zdanenia zahraničných príjmov nemeckou daňou z príjmov alebo stanoviť paušálnu sumu, pokiaľ je to z hospodárskeho dôvodu účelné alebo je uplatnenie odseku 1 obzvlášť zložité.“

20. Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financií, Nemecko) zverejnilo 31. októbra 1983 výnos o daňovom zaobchádzaní s príjmami zamestnancov pochádzajúcimi z činností v zahraničí¹⁶ (ďalej len „výnos ministerstva financií“), ktorý je určený najvyšším daňovým orgánom spolkových krajín. V jeho oddiele I ods. 4 sa okrem iného uvádza, že činnosť v zahraničí pre vnútroštátneho dodávateľa v súvislosti s nemeckou oficiálnou rozvojovou pomocou v rámci technickej alebo finančnej spolupráce využíva oslobodenie od dane.

21. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania nemecké daňové orgány vykladajú slovné spojenie „nemecká oficiálna rozvojová pomoc“ v tom zmysle, že odkazuje len na opatrenia rozvojovej pomoci, ktoré sú financované priamo z nemeckého rozpočtu, a to buď zodpovedným spolkovým ministerstvom, alebo GIZ.

II. Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

22. V období od 12. apríla 2009 do 31. októbra 2012 RF pracovala ako vedúca projektu pre spoločnosť pre rozvojovú pomoc usadenú v Nemecku. Pracovala v Afrike na programe Micro-Projects Programme (MPP) (ďalej len „predmetný program“) v rámci pracovnej zmluvy na určitú dobu.¹⁷ Program bol celkovo alebo čiastočne financovaný zo zdrojov Európskej únie a jej členských štátov, a to konkrétne zo siedmeho a deviateho ERF.¹⁸

23. Bydlisko a centrum záujmov žalobkyne boli v tomto čase v Nemecku, kde sa preto na ňu vzťahovala neobmedzená daňová povinnosť, pričom miesto jej zamestnania bolo v Afrike.

24. Keďže spoločnosť pre rozvojovú pomoc sa domnievala, že pracovná odmena RF bola oslobodená od dane na základe výnosu ministerstva financií, nevykonala vo finančných rokoch 2011 a 2012 zrážku dane z tejto odmeny a nezaplatila daň príslušným daňovým orgánom. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že tejto spoločnosti bolo najskôr vydané osvedčenie o oslobodení od dane, ktoré bolo podmienené dodržiavaním súladu s výnosom ministerstva financií. Pracovná odmena RF nebola zdanená ani v Afrike v mieste zamestnania.

¹⁶ BStBl. 1983 I, s. 470.

¹⁷ Návrh na začatie prejudiciálneho konania neobsahuje žiadne informácie o tom, o ktorú krajinu išlo, ale RF uvádza, že to bola Nigéria (pozri bod 6 písomných pripomienok).

¹⁸ Ako už bolo uvedené, určenie toho, či práca, ktorú vykonávala RF, súvisela so siedmym aj deviatym ERF, prislúcha vnútroštátnemu súdu.

25. Príslušné daňové orgány vykonali v danej spoločnosti pre rozvojovú pomoc daňovú kontrolu mzdového účtovníctva. Tieto orgány uviedli, že program nebol financovaný spolkovým ministerstvom zodpovedným za rozvojovú spoluprácu ani prostredníctvom GIZ, ale z ERF. V daňových výmeroch z 13. februára 2014 tieto orgány rozhodli, že pracovná odmena RF musí za roky 2011 a 2012 podliehať dani z príjmov.

26. RF podala voči tomuto rozhodnutiu sťažnosť adresovanú daným orgánom, ktoré ju zamietli. Následne podala žalobu na Finanzgericht Köln (Finančný súd, Kolín nad Rýnom, Nemecko), ktorá bola neúspešná. Práve proti tomuto rozsudku podala RF opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) (ďalej len „vnútroštátny súd“).

27. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátny súd uvádza, že na základe vnútroštátneho práva je tento opravný prostriedok neopodstatnený, keďže pracovná odmena RF nebola priamo financovaná zo žiadnych vnútroštátnych rozpočtových zdrojov, a preto jej činnosť v zahraničí nebola spojená s nemeckou verejnou rozvojovou pomocou. Domnieva sa, že ani rozlišovanie zo strany správnych orgánov nie je v rozpore so zásadou rovnakého zaobchádzania, keďže predmetná daňová výhoda je motivovaná podporou pre určité sektory nemeckého hospodárstva, a preto je ústavne odôvodnená.

28. Vnútroštátny súd má však aj tak pochybnosti o zlučiteľnosti predmetných právnych predpisov s právom Únie. Poukazuje na skutočnosť, že na rozdiel od veci Petersen¹⁹ predmetný daňový predpis nepredstavuje obmedzenie voľného pohybu, a najmä voľného pohybu pracovníkov, keďže nedochádza k diskriminácii žiadneho pracovníka ani zamestnávateľa z dôvodu, že pochádza z iného členského štátu.

29. Podľa vnútroštátneho súdu by predmetný daňový predpis mohol byť v rozpore so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenou v článku 4 ods. 3 ZEÚ. RF v tomto smere tvrdí, že z tejto zásady a z povinnosti členských štátov koordinovať svoje rozvojové politiky vyplýva, že existuje povinnosť zahrnúť projekty financované zo zdrojov EÚ do pôsobnosti predmetného oslobodenia od dane. Vnútroštátny súd však zastáva názor, že vzhľadom na vlastné právomoci členských štátov v oblasti rozvojovej pomoci nie je isté, či im je možné zakázať prijímanie politických opatrení v oblasti rozvojovej politiky zamerané na podporu ich zahraničného obchodu. Takáto povinnosť nevyplýva ani z Dohody z Cotonou.

30. Za týchto podmienok vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 4 ods. 3 [ZEÚ] a článok 208 [ZFEÚ] v spojení s článkom 210 [ZFEÚ] vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej správnej praxi, podľa ktorej sa daňová úľava neposkytne v prípadoch, v ktorých je projekt rozvojovej spolupráce financovaný [ERF], zatiaľ čo za určitých podmienok sa upustí od zdanenia pracovnej odmeny, ktorú dosiahne pracovník na základe pracovnej zmluvy za činnosť v súvislosti s nemeckou verejnou rozvojovou pomocou v rámci technickej alebo finančnej spolupráce, ktorá je aspoň zo 75 % financovaná spolkovým ministerstvom príslušným pre rozvojovú spoluprácu alebo štátom vlastnenou súkromnoprávnou spoločnosťou pre rozvojovú pomoc?“

31. RF, nemecká vláda a Európska komisia predložili písomné pripomienky. Títo účastníci konania takisto predniesli svoje prednesy na pojednávaní 23. novembra 2022.

¹⁹ Rozsudok z 28. februára 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

III. Posúdenie

A. Úvodné poznámky

32. Po prvé nemecká vláda síce formálne nevzniesla námietku voči prejudiciálnej otázke, ale vyjadrila pochybnosti, pokiaľ ide o jej prípustnosť. Vo svojich písomných pripomienkach a na pojednávaní v zásade tvrdila, že oslobodenie od dane stanovené v predmetnom vnútroštátnom daňovom predpise si nevyhnutne vyžaduje, aby bol projekt financovaný na úrovni minimálne 75 % z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov. Inými slovami, aby sa mohol tento daňový predpis uplatňovať, pracovná odmena, ktorú zamestnanec poberá, musí plynúť z činnosti, ktorá je minimálne zo 75 % financovaná z uvedených zdrojov. To však neznamená, že takáto činnosť je úplne oslobodená od dane, keďže podiel činnosti, ktorý nie je z uvedených zdrojov financovaný, bude stále podliehať zdaneniu (teda maximálne 25 %).

33. V tejto súvislosti by som rada uviedla, že podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti.²⁰

34. Podľa môjho názoru, aj keď právny základ stanovený v návrhu na začatie prejudiciálneho konania môže mať nedostatky, je zrejmé, ako predmetný vnútroštátny daňový predpis funguje. Vnútroštátny súd v zásade vysvetlil, že týmto pravidlom sa stanovuje, že pracovná odmena poberaná v súvislosti s činnosťou v oblasti rozvojovej pomoci je oslobodená od dane z príjmov za predpokladu, že daná činnosť je financovaná pomocou prostriedkov z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov, pričom pracovná odmena získaná v súvislosti s takouto činnosťou financovanou z ERF podlieha zdaneniu. Následne sa domnievam, že Súdny dvor môže vnútroštátnemu súdu v rámci posúdenia predmetného daňového predpisu predostrieť určité prvky výkladu práva Únie.

35. Po druhé vnútroštátny súd sa svojou otázkou v zásade pýta, či článok 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ bráni predmetnému vnútroštátnemu daňovému predpisu. Komisia však vo svojich písomných pripomienkach navrhla, aby sa do znenia otázky vložil výslovný odkaz na základné slobody ustanovené v Zmluvách. Preto Súdny dvor vo svojich písomných otázkach účastníkov konania požiadal, aby sa k otázke základných slobôd vyjadrili na ústnom pojednávaní. RF aj Komisia sa na pojednávaní vyjadrili v tom zmysle, že predmetný daňový predpis patrí do pôsobnosti základných slobôd, kým nemecká vláda namietala, že tieto slobody sa v prejednávanej veci neuplatňujú.

36. Pripomínam, že Súdny dvor môže prípadne preformulovať otázky, ktoré sú mu predložené. Súdny dvor môže takisto považovať za nevyhnutné zohľadniť aj ustanovenia práva EÚ, na ktoré vnútroštátny súd vo svojich otázkach neodkazoval.²¹

²⁰ Pozri najmä rozsudok z 8. septembra 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, bod 36 a citovaná judikatúra).

²¹ Rozsudky z 13. októbra 2016, M. a S. (C-303/15, EU:C:2016:771, bod 16 a citovaná judikatúra), a z 31. mája 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, bod 27).

37. V tomto smere treba v prvom rade podotknúť, že hoci vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania spomína slobodu pohybu zakotvenú v článku 45 ZFEÚ a ustanovenia Dohody z Cotonou, dochádza k záveru, že tieto ustanovenia nebránia predmetnému vnútroštátnemu predpisu, keďže RF nie je pracovníčkou z iného členského štátu.²²

38. Je dôležité poznamenať, že návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci Petersen²³ sa týkal toho istého vnútroštátneho daňového predpisu stanoveného vo výnose ministerstva financií, akého sa týka predmet prejednávanej veci. Súdny dvor však skúmal iný aspekt tohto predpisu, a to miesto usadenia zamestnávateľa. Vo veci Petersen bol predmetný pracovník zamestnaný u zamestnávateľa usadeného v Dánsku, ktorý vykonával projekt rozvojovej pomoci financovaný Dánskou agentúrou pre medzinárodný rozvoj. Súdny dvor uviedol, že oslobodenie od dane z príjmov si vyžaduje, aby mal zamestnávateľ sídlo v Nemecku, a rozhodol, že takáto požiadavka predstavuje obmedzenie voľného pohybu pracovníkov zakázané podľa článku 45 ZFEÚ²⁴. V prejednávanej veci sa skutkové okolnosti netýkajú uvedenej požiadavky (ktorá je v skutočnosti splnená), keďže RF aj spoločnosť pre rozvojovú pomoc sú usadené v Nemecku. V každom prípade ide v súvislosti s voľným pohybom pracovníkov o čisto vnútornú otázku.

39. Napriek tomu by som zdôraznila, že v rámci predmetného daňového predpisu sa so zamestnancami zaobchádza rozdielne na základe *pôvodu finančných prostriedkov* poskytovaných projektu pomoci. Oslobodenie od dane sa zamestnancovi pracujúcemu na takomto projekte poskytne alebo zamietne v závislosti od toho, či je projekt rozvojovej pomoci financovaný priamo z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov alebo zo zdrojov ERF. Preto je vhodné začať určením toho, či sa môžu na prejednávajúcu vec uplatňovať ďalšie základné slobody, a ak áno, ktoré.

B. Relevantnosť ďalších základných slobôd

40. Pokiaľ ide o určenie toho, či vnútroštátne opatrenie patrí do pôsobnosti základnej slobody, zo súčasnej ustálenej judikatúry jasne vyplýva, že je potrebné zohľadniť *účel* príslušných právnych predpisov.²⁵

41. Z uvedených dôvodov²⁶ zastávam názor, že prejednávajúca vec sa nemá preskúmať z hľadiska článku 45 ZFEÚ. Skutočnosť, že sa táto vec týka účinku predmetného vnútroštátneho daňového predpisu na cezhraničných pracovníkov, ale nie spôsobu, akým ovplyvňuje financovanie projektov pomoci, nevylučuje uplatňovanie ďalších základných slobôd, ak sa tieto ďalšie základné slobody nepovažujú v súvislosti s voľným pohybom pracovníkov za vedľajšie.²⁷ V určitých osobitných situáciách, kde majú dve základné slobody rovnaký význam na účely predmetných právnych predpisov, Súdny dvor rozhodol, že takéto situácie sa týkali obidvoch základných slobôd

²² Návrh na začatie prejudiciálneho konania, body 29 a 30. Musím však zdôrazniť, že hoci má RF pobyt v Nemecku, vykonávala svoje úlohy v rámci predmetného programu pomoci v danej tretej krajine.

²³ Rozsudok z 28. februára 2013 (C-544/11, EU:C:2013:124).

²⁴ Tamže (body 39 až 43).

²⁵ Pozri predovšetkým rozsudky z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, bod 26); z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 90), a z 21. mája 2015, Wagner-Raith, (C-560/13, EU:C:2015:347, bod 31).

²⁶ Pozri bod 38 vyššie.

²⁷ Súdny dvor rozhodol, že pokiaľ sa vnútroštátne opatrenie týka dvoch základných slobôd zároveň, je potrebné preskúmať dotknuté opatrenie v zásade z hľadiska iba jednej z týchto dvoch slobôd, ak sa ukáže, že za okolností, o ktoré ide vo veci samej, má jedna z nich prednosť pred druhou a môže byť s ňou spojená (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. októbra 2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, bod 26 a citovanú judikatúru, a zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, bod 37).

zároveň.²⁸ Podľa príslušnej judikatúry môžu takéto osobitné situácie vzniknúť vtedy, keď sa jedna zo základných slobôd neuplatňuje na danú vec, keďže uvedená situácia sa na účely danej slobody obmedzuje vo všetkých aspektoch na jeden členský štát.²⁹ To však nemusí platiť na účely iných základných slobôd. Z toho vyplýva, že daná situácia sa môže v rámci slobodného pohybu pracovníkov obmedzovať na jeden členský štát, ale v súvislosti s inými slobodami môže zahŕňať cezhraničný prvok.

42. Poznamenávam, že daňový predpis, akým je predmetný predpis v prejednávanej veci, vedie v tejto veci k rozdielnemu zaobchádzaniu v závislosti od *pôvodu finančných prostriedkov*. Ako jasne vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, predmetné oslobodenie od dane sa poskytuje v súvislosti s činnosťou rozvojovej pomoci v zahraničí financovanou z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov, ale zamietajú sa v prípade financovania z ERF. V tomto smere Súdny dvor vo svojom najnovšom rozsudku veľkej komory vo veci Komisia/Maďarsko³⁰ rozhodol, že vnútroštátne právne predpisy, ktorými sa rôzne zaobchádza so združeniami a nadáciami usadenými v Maďarsku v závislosti od vnútroštátneho alebo „zahraničného“ pôvodu finančnej podpory, ktorú dostávajú, patria do pôsobnosti článku 63 ZFEÚ.³¹ Keďže v prejednávanej veci spočíva predmetné rozdielne zaobchádzanie v pôvode finančných prostriedkov, malo by sa preto preskúmať, či môže vnútroštátny daňový predpis, akým je predmetný vnútroštátny daňový predpis v prejednávanej veci, ovplyvniť vykonávanie voľného pohybu kapitálu zakotveného v článku 63, a ak áno, do akej miery. V tomto smere by som mala upozorniť, že pokiaľ ide o článok 63 ZFEÚ, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že článok má *priamy účinok*, takže sa naň možno odvolávať na vnútroštátnych súdoch a môže viesť k tomu, že vnútroštátne predpisy, ktoré s ním nie sú v súlade, sa nebudú môcť uplatňovať.³²

43. Berúc do úvahy takýto priamy účinok a vzhľadom na tvrdenia, ktoré predniesli RF a Komisia, začnem preskúmaním toho, či sa článok 63 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že bráni uplatňovaniu daňového predpisu členského štátu, v ktorom sa ustanovuje oslobodenie od dane pre pracovnú odmenu poberanú zamestnancom povereným vykonávaním činností rozvojovej pomoci len v prípade, že je takáto činnosť financovaná na úrovni minimálne 75 % z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov, ale ktoré zamestnancovi upiera výhodu takéhoto oslobodenia, pokiaľ je poverený vykonávaním činnosti takého charakteru financovanej v rovnakej miere z jedného z ERF.

²⁸ Pozri napríklad rozsudok z 11. júna 2009, X a Passenheim-van Schoot (C-155/08 a C-157/08, EU:C:2009:368, bod 40). Sloboda usadiť sa a voľný pohyb kapitálu sa môžu prekrývať, a to najmä v prípade podielov a dividend (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, body 23 a 24).

²⁹ Pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. mája 2013, Libert a i. (C-197/11 a C-203/11, EU:C:2013:288, body 33 a citovaná judikatúra), a z 15. novembra 2016, Ullens de Schooten (C-268/15 P, EU:C:2016:874, bod 47 a citovaná judikatúra).

³⁰ Rozsudok z 18. júna 2020, Komisia/Maďarsko (Transparentnosť združení), (C-78/18, EU:C:2020:476).

³¹ Tamže, body 61, 62 a 65.

³² Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, bod 49).

C. Voľný pohyb kapitálu zakotvený v článku 63 ZFEÚ

1. Pôsobnosť článku 63 ZFEÚ

a) Územná pôsobnosť

44. V prvom rade sa v článku 63 ZFEÚ stanovuje, že sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami. Vnútroštátny súd tvrdí, že predmetné rozdielne daňové zaobchádzanie nie je diskriminačné v zmysle Zmlúv, keďže činnosť rozvojovej pomoci v zahraničí financovaná priamo zo zdrojov Únie nepredstavuje financovanie z iného členského štátu.³³

45. V tomto smere by som upozornila, že v prejednávanej veci sa financovanie pre spoločnosť pre rozvojovú pomoc na vykonávanie činností rozvojovej pomoci v zahraničí poskytuje z ERF. Ako už bolo vysvetlené v bodoch 13 a 16 vyššie, financovanie ERF bolo prijaté vnútornou dohodou medzi zástupcami vlád členských štátov zasadajúcimi v Rade a podlieha finančným nariadeniam. Hoci financovanie predmetného podniku neposkytuje priamo iný členský štát, výdavky potrebné na finančnú pomoc (vtedajšieho) Spoločenstva hradili priamo členské štáty,³⁴ ktoré odovzdávali finančné príspevky do ERF. Napríklad z konečnej účtovnej uzávierky deviateho ERF za finančný rok 2009 vyplýva, že zdroje ERF sú *ad hoc* príspevky od členských štátov EÚ.³⁵ Dodávam, že podľa finančných nariadení má Komisia „riadiť ERF na vlastnú zodpovednosť“ a vymenúvať najmä hlavného povoloacieho úradníka a finančného kontrolóra ERF.³⁶ Stručne povedané, počas predmetného obdobia v prejednávanej veci bol ERF vo svojej podstate medzivládny a zostával mimo rozpočtu EÚ napriek skutočnosti, že väčšinu jeho zdrojov riadila Európska komisia.³⁷

46. Podľa mňa možno na základe uvedeného zistenia dospieť k nasledujúcim záverom. Po prvé, ak by financovanie poskytované predmetnej spoločnosti pochádzalo z nemeckých rozpočtových zdrojov, situácia by sa mohla považovať za čisto vnútornú situáciu. V danej situácii však financovanie poskytujú vonkajšie subjekty, konkrétne ERF, ktorý má vlastnosti uvedené vyššie.³⁸ Po druhé financovanie poskytované z ERF sa skladá z priamych príspevkov členských štátov. Môže sa teda prirovnáť k pohybu kapitálu z *iných členských štátov*. Tento cezhraničný prvok, pre ktorý sa môžu uplatňovať ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu, vzniká presunom kapitálu z ERF do predmetného podniku.

³³ Bod 30 návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

³⁴ Rozsudok z 2. marca 1994, Parlament/Rada (C-316/91, EU:C:1994:76, bod 4). Súdny dvor v tejto veci rozhodol, že výdavky potrebné na finančnú pomoc Spoločenstva neboli výdavkami Spoločenstva, ale hradili ich priamo členské štáty, a tak neboli súčasťou všeobecného rozpočtu Európskeho spoločenstva.

³⁵ Pozri Účtovnú závierku 8., 9. a 10. Európskeho rozvojového fondu – rozpočtový rok 2009 (Ú. v. EÚ C 310, 2010, s. 1). V uvedenom dokumente sa dodáva, že zástupcovia členských štátov by sa mali stretávať približne raz za päť rokov na medzivládnej úrovni, aby rozhodli o celkovej sume, ktorá sa fondu prideli, a dohliadli na jeho plnenie. Príspevky týkajúce sa deviateho ERF sa v rokoch 2008 a 2009 vyžiadali od 15 účastníckych členských štátov.

Komisia pred Súdnym dvorom poznamenala, že siedmy ERF (1990 – 1995) získal od členských štátov príspevky vo výške 10 940 miliónov v ECU (vrátane príspevku Nemecka vo výške 2 840 miliónov ECU). To znamená, že 8 100 miliónov ECU (74 %) poskytli iné členské štáty než Nemecko. Komisia dodáva, že deviaty ERF (2000 – 2007) získal príspevky vo výške 13 800 miliónov eur od členských štátov a 1 700 miliónov eur od Európskej investičnej banky. Príspevok Nemecka do deviateho ERF nie je v pripomienkach Komisie podrobne uvedený.

³⁶ Pozri článok 9 ods. 1 a články 11 a 13 finančného nariadenia 91/491 a článok 1 ods. 2 a články 18 a 27 finančného nariadenia z 27. marca 2003 uplatňovaného na 9. ERF.

³⁷ Ďalej by som podotkla, že pokiaľ ide o MPP, teda program, o ktorý v prejednávanej veci ide, môže doň prispievať príslušná miestna komunita a výnimočne aj dotknutý štát AKT [pozri článok 71 ods. 2 písm. a) a c) Dohody z Cotonou].

³⁸ Pozri body 13 až 16 a 45 vyššie.

47. Vzhľadom na uvedené úvahy zastávam názor, že územná pôsobnosť voľného pohybu kapitálu stanoveného v článku 63 ZFEÚ by mala zahŕňať pohyby kapitálu medzi zahraničným spoločným fondom zriadeným členskými štátmi, akým je ERF, a podnikom nachádzajúcim sa v jednom z členských štátov. V prejednávanej veci to znamená, že tu existuje cezhraničný prvok.

b) Vecná pôsobnosť

48. Pokiaľ ide o vecnú pôsobnosť článku 63 ZFEÚ, je faktom, že napriek tomu, že v ZFEÚ nie je pojem „pohyb kapitálu“ vymedzený, ustálená judikatúra poskytuje viacero indikácií týkajúcich sa jeho pôsobnosti. Keď takéto vymedzenie neexistuje, Súdny dvor sa často spolieha na zoznam, ktorý poskytuje sekundárne právo, konkrétne na nomenklatúru kapitálových pohybov.³⁹ Pokiaľ ide o prejednávanú vec, uvedená nomenklatúra sa netýka výslovne financovania poskytovaného z ERF.⁴⁰ Na účely vymedzenia pojmu „kapitálové pohyby“ má však len informatívnu hodnotu,⁴¹ čo znamená, že Súdny dvor môže rozšíriť pojem „kapitál“ nad rámec „klasického“ ekonomického významu.⁴² Napríklad Súdny dvor v minulosti rozhodol, že dedičstvo a dary náležia do konceptu pohybov kapitálu.⁴³ Slobodu pohybu kapitálu tak už uplatnil na daň z dedičstva získaného náboženským združením, ktoré bolo neziskovou organizáciou.⁴⁴ Tento koncept navyše zahŕňa aj investície do nehnuteľností v súvislosti s nadobudnutím užívacieho práva na pôdu.⁴⁵

49. Hoci ekonomický a právny význam pojmu „kapitál“ nie je vždy totožný,⁴⁶ v prejednávanej veci by v žiadnom prípade nemalo byť nijako sporné tvrdenie, že poskytovanie finančných prostriedkov, akým je financovanie poskytnuté fondom spoločnosti pre rozvojovú pomoc usadenú v Nemecku, patrí do konceptu kapitálu, keďže, pokiaľ to potvrdia overenia, ktoré má vykonať vnútroštátny súd, zahŕňa prevod peňažnej sumy do podniku na účely rozvojového projektu, ktorý má daná spoločnosť vykonávať.

50. Pokiaľ by Súdny dvor rozhodol, že pojem „pohyb kapitálu“ zahŕňa takéto financovanie, ďalšou otázkou by bolo, či sa vzťahuje aj na pracovnú odmenu, ktorú daný podnik vyplatil osobe pracujúcej na projekte rozvojovej pomoci v zahraničí. V tomto smere musí Súdny dvor rozhodnúť, či predmetný „pohyb“ zahŕňa pohyb medzi ERF a podnikom členského štátu alebo medzi ERF a financovaným projektom realizovaným v danom štáte AKT. Podľa môjho názoru by sa mal pojem „pohyb“ uplatňovať na celkovú „pomoc“, teda na finančný tok od darcu (ERF)

³⁹ Nomenklatúra stanovená v prílohe I k smernici Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [o ES] (článok zrušený Amsterdamskou zmluvou) (Ú. v. ES L 178, 1988, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10).

⁴⁰ Súdny dvor to môže považovať za finančnú operáciu v zmysle uvedenej nomenklatúry. Napríklad v rozsudku z 31. januára 1984, *Luisi a Carbone* (286/82 a 26/83, EU:C:1984:35), Súdny dvor rozhodol, že pohyby kapitálu predstavujú finančné operácie, ktoré v podstate tvoria vklad alebo investícia danej sumy. Ide preto v zásade o finančné operácie, ktoré sa odlišujú od bežných platieb, pretože smerujú k vytvoreniu aktív.

⁴¹ Rozsudok zo 6. marca 2018, *SEGRO a Horváth* (C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, bod 56 a citovaná judikatúra).

⁴² HINDELANG, S.: *Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC*. In: *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*. Oxford, 2009; online vydanie, Oxford Academic, 1. september 2009, s. 45 – 47.

⁴³ Pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. apríla 2012, *van Putten* (C-578/10 až C-580/10, EU:C:2012:246, bod 29), a zo 16. júla 2015, *Komisija/Francúzsko* (C-485/14, neuverejnený, EU:C:2015:506, bod 22).

⁴⁴ Pozri rozsudok z 10. februára 2011, *Missionwerk Werner Heukelbach* (C-25/10, EU:C:2011:65, bod 23).

⁴⁵ Rozsudok zo 6. marca 2018, *SEGRO a Horváth* (C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, bod 57).

⁴⁶ Pozri poznámku pod čiarou 42 vyššie.

k príjemcovi, ktorým je predmetný program vykonávaný v danom štáte AKT.⁴⁷ Podnik v členskom štáte predstavuje len jeden krok financovania daného programu, ktorý musí spĺňať potreby miestnych komunít v štátoch AKT. Preto by sa mal pojem „pohyb“ vzťahovať na všetky články reťazca od darcu k príjemcovi.⁴⁸ Keďže existujú medzinárodné stimuly na zníženie zdanenia, pokiaľ ide o rozvojové krajiny, netreba pripomínať, že pojem „pomoc“ zahŕňa *celý finančný tok* od ERF k príjemcovi v štátoch AKT.

51. Zastávam teda názor, že predmetný daňový predpis v prejednávanej veci, v miere, v akej sa týka príjmov financovaných z ERF a prijatých podnikom v členskom štáte, by mal spadať pod pojem „pohyb kapitálu“ v zmysle článku 63 ZFEÚ.

c) Osobná pôsobnosť

52. Osobná pôsobnosť článku 63 ZFEÚ zahŕňa vyriešenie dvoch otázok. Po prvé musí Súdny dvor rozhodnúť, či sa toto ustanovenie vzťahuje *ratione personae* na príjmy financované z ERF, čo je verejný fond zriadený členskými štátmi podľa finančného nariadenia prijatého týmito štátmi, a prijímané spoločnosťou pre rozvojovú pomoc usadenou v členskom štáte, a po druhé, či sa zamestnanec takejto spoločnosti môže odvolávať na túto základnú slobodu.

53. Generálny advokát Mengozzi upozornil na „[samotnú povahu] voľného pohybu kapitálu, ktorá je slobodou zameranou skôr na predmet operácií než na postavenie osôb, ktoré ju vykonávajú“⁴⁹. V rovnakom zmysle už Súdny dvor napríklad rozhodol, že voľný pohyb kapitálu sa uplatňuje na operácie vykonávané neziskovou charitatívnou nadáciou⁵⁰ a na daň z dedičstva, ktoré získalo náboženské združenie, ktoré bolo neziskovou organizáciou.⁵¹ Navyše v prípade, že Súdny dvor kvalifikuje ERF ako fond ES alebo EÚ, na úradníkov Európskej únie sa budú vzťahovať ďalšie základné slobody,⁵² pričom sa tieto slobody budú môcť uplatňovať na dva rôzne druhy pohybu – osôb alebo vecí – medzi Európskou úniou a členským štátom.

54. Niet pochyb o tom, že spoločnosť, ktorej projekty rozvojovej pomoci sú financované z ERF, môže ako príjemca tohto kapitálu napadnúť zlučiteľnosť predmetného daňového predpisu s voľným pohybom kapitálu. Všeobecne možno povedať, že pracovník podieľajúci sa na procese výroby alebo poskytovaní služieb určitej spoločnosti sa považuje za vstup alebo výrobný faktor.⁵³

⁴⁷ V tomto smere musím takisto poznamenať, že programy MPP, o ktoré ide, sú nástrojmi rozvojovej spolupráce medzi EÚ a AKT. Napríklad v rokoch 1999 až 2012 sa v Nigérii realizovalo viacero programov pre deväť štátov regiónu, ako napríklad MPP3 (2000 – 2004), MPP6 (2004 – 2008) a MPP9 (2008 – 2012), pričom sa na ne vynaložilo 210 miliónov eur. Pozri NWAODU, N. O., ODEY, S. A., EMMA EGBUMOKELI, N. S.: The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region. In: *Africa's Public Service Delivery & Performance Review*, AOSIS, 2016, s. 459 – 481.

⁴⁸ Pozri na tento účel Usmernenia Organizácie Spojených národov o daňovom zaobchádzaní s projektami medzivládnej pomoci. Dostupné na <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf>, body 10 a 37.

⁴⁹ Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, bod 35), a pozri aj návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl vo veci Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, body 58 až 60).

⁵⁰ Rozsudok zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

⁵¹ Pozri rozsudok z 10. februára 2011, Missionwerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

⁵² Keďže Súdny dvor rozhodol, že na zaobchádzanie s príjmami úradníka alebo zmluvného zamestnanca Európskej únie sa vzťahuje jedna zo základných slobôd, ako napríklad článok 45 ZFEÚ (rozsudky zo 16. februára 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, bod 12 a citovaná judikatúra, a zo 6. októbra 2016, Adrien a i. C-466/15, EU:C:2016:749, bod 24 a citovaná judikatúra), potom by aj príjmy financované z ERF mali patriť do pôsobnosti článku 63 ZFEÚ. Ak príjmy financované priamo z rozpočtu EÚ môžu predstavovať obmedzenie článku 45 ZFEÚ, potom by financovanie vykonávané prostredníctvom ERF, čo je fond zriadený členskými štátmi EÚ, malo patriť do pôsobnosti základných slobôd.

⁵³ <https://www.financereference.com/factors-of-production/>.

Inými slovami, spôsob, akým sa s pracovníkom zaobchádza, ovplyvňuje spoločnosť a jej vstupnú a výstupnú hodnotu. Napríklad náklady práce majú vplyv na počet a kvalitu pracovníkov, ktorých môže spoločnosť zamestnať. Keďže pojem „pohyb“ by sa mal vzťahovať na všetky prvky reťazca vedúceho od ERF k projektu v štáte AKT,⁵⁴ mal by preto takisto zahŕňať odmenu zamestnanca, ktorý sa podieľa na projekte a pre spoločnosť predstavuje vstup.

55. Navyše je vhodné poznamenať, že spor v prejednávanej veci do určitej miery vyvolala predmetná spoločnosť, ktorej bolo najskôr v súvislosti s pracovnou odmenou RF udelené osvedčenie o oslobodení a ktorá z tejto odmeny nezrazila zrážkovú daň. V dôsledku tohto opomenutia sa nemecké daňové orgány rozhodli vymáhať od RF daň z príjmov, ktorá bola splatná za roky 2011 a 2012. Myslím si, že RF by mala mať možnosť odvolať sa na základné slobody, aby mohla ochrániť svoju pracovnú odmenu pred daňami, ktoré nemusia byť zlučiteľné s právom EÚ. Na účely daného sporu a cieľov, ktoré sa sledujú predmetným daňovým pravidlom, sa na pracovnú odmenu, ktorú dostala RF, musí nazerať ako na súčasť kapitálu, ktorý spoločnosť dostala z ERF. V takomto prípade sa RF môže odvolávať na danú základnú slobodu.

56. Vzhľadom na uvedené a v rozpore so stanoviskom, ktoré zaujala nemecká vláda na pojednávaní, zastávam názor, že predmetný daňový predpis patrí do pôsobnosti slobodného pohybu kapitálu stanoveného v článku 63 ZFEÚ.

2. O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

57. Je potrebné pripomenúť, že článok 63 ZFEÚ zakazuje všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi s výhradou dôvodov uvedených v článku 65 ZFEÚ. Hoci priame zdanenie patrí do právomocí členských štátov, z ustálenej judikatúry vyplýva, že túto právomoc musia napriek tomu vykonávať v súlade s právom EÚ, a predovšetkým v súlade so základnými slobodami zaručenými Zmluvou.⁵⁵ To znamená, že členské štáty sa musia zdržať prijímania diskriminačných opatrení na úkor osôb, ktoré využili svoje právo na voľný pohyb.

58. V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré môžu odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov členského štátu od investovania v iných štátoch.⁵⁶

59. Vo veci Komisia/Maďarsko⁵⁷ Súdny dvor v rámci konania o nesplnenie povinnosti posudzoval zlučiteľnosť voľného pohybu kapitálu s ustanoveniami vnútroštátnych právnych predpisov, ktorými sa niektorým kategóriám organizácií občianskej spoločnosti, ktoré *priamo alebo nepriamo* dostávali podporu zo zahraničia prekračujúcu určitú hraničnú hodnotu, ukladali povinnosti registrovania, oznamovania a zverejňovania informácií a v ktorých sa stanovovala možnosť uplatnenia postihov pre organizácie, ktoré tieto povinnosti nesplnia. Rozhodol, že tieto ustanovenia boli zamerané na osoby z iných členských štátov alebo tretích krajín poskytujúce finančnú podporu združeniam alebo nadáciám usadeným v Maďarsku tým, že sa v nich ustanovilo verejné šírenie informácií týkajúcich sa týchto osôb a tejto finančnej pomoci, čo môže takisto odradiť uvedené osoby od poskytovania takejto pomoci. Súdny dvor ďalej zdôraznil, že tieto ustanovenia ako celok tak zavádzali rozdielne zaobchádzanie nielen so združeniami

⁵⁴ Pozri body 49 a 50 vyššie.

⁵⁵ Rozsudok z 11. júna 2015, *Berlington Hungary* a i. (C-98/14, EU:C:2015:386; bod 34).

⁵⁶ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. apríla 2020, *Société Générale* (C-565/18, EU:C:2020:318, bod 22 a citovaná judikatúra).

⁵⁷ Rozsudok z 18. júna 2020, *Komisia/Maďarsko* (Transparentnosť združení) (C-78/18, EU:C:2020:476, body 60 a 62).

a nadáciami usadenými v Maďarsku, ktoré boli príjemcami finančnej pomoci z iných členských štátov alebo z tretích krajín, v porovnaní s tými, ktoré prijímali finančnú pomoc z maďarských zdrojov, ale aj s osobami, ktoré týmto združeniam a nadáciám poskytovali finančnú pomoc z iného členského štátu alebo z tretej krajiny v porovnaní s osobami, ktoré by tak robili z miesta bydliska alebo sídla v Maďarsku.⁵⁸

60. Súdny dvor v tomto rozsudku dospel k záveru, že rozdielne zaobchádzanie v závislosti od vnútroštátneho alebo *zahraničného pôvodu* predmetnej finančnej podpory predstavuje nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti.⁵⁹

61. V prejednávanvej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania jasne vyplýva, že predmetné oslobodenie od dane je k dispozícii len v prípade, že projekt rozvojovej pomoci je financovaný z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov. K takémuto financovaniu dochádza, keď je projekt minimálne na úrovni 75 % financovaný spolkovým ministerstvom zodpovedným za rozvojovú spoluprácu alebo štátom vlastnenou súkromnoprávnou spoločnosťou pre rozvojovú pomoc. Naopak, na projekt rozvojovej pomoci financovaný zahraničnými finančnými prostriedkami,⁶⁰ napríklad z ERF, sa vzťahuje výnos ministerstva financií, a preto sa pracovné odmeny vyplatené v rámci projektu daným podnikom musia zdaňovať.

62. Uplatňovanie predmetného daňového predpisu znamená, že daňové zaobchádzanie s pracovnými odmenami vyplácanými podnikmi financovanými z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov a daňové zaobchádzanie s pracovnými odmenami vyplácanými podnikmi financovanými zo zahraničných finančných prostriedkov nie sú rovnaké. Podniky financované pomocou zahraničného kapitálu podliehajú vyššiemu daňovému zaťaženiu, než majú podniky financované z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov. Prvé uvedené podniky sú preto v nevýhodnejšej pozícii než tie druhé.⁶¹

63. Takéto rozdielne daňové zaobchádzanie má vplyv na to, ako prijaté finančné prostriedky využívajú spoločnosti pre rozvojovú pomoc⁶², a to konkrétne tým, že zvyšuje náklady práce v rámci daných projektov pomoci, a tým znižuje dostupné zdroje pre tieto projekty, ako aj kapitál, ktorý bol spoločnostiam sprístupnený. Na jednej strane sa predmetná spoločnosť v zásade musí rozhodnúť, po prvé, či požiada o financovanie z vnútroštátnych rozpočtových prostriedkov alebo z ERF, po druhé, či zamestná menej zamestnancov alebo zamestnancov, ktorí sú v danom sektore menej konkurencieschopní, a/alebo po tretie, či zníži svoje náklady. Pracovník na druhej strane môže čeliť voľbe projektov zahraničnej pomoci, ktoré sú finančne nevýhodnejšie než projekty financované z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov. Ak si pracovník vyberie projekty financované z ERF, príslušný daňový orgán uplatní zrážkovú daň (alebo ju podobne ako v prejednávanvej veci môže vymáhať neskôr), čo znamená, že daňové zaťaženie tejto osoby je oveľa vyššie.⁶³

64. V dôsledku toho zastávam názor, že takýto daňový predpis predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v článku 63 ZFEÚ zakázané.

⁵⁸ Tamže (body 60 a 61).

⁵⁹ Tamže (bod 62).

⁶⁰ Pozri bod 47 vyššie.

⁶¹ Pozri analogicky rozsudok z 11. októbra 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, bod 37).

⁶² Pozri analogicky rozsudok zo 17. októbra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, body 24 a 26 a citovaná judikatúra).

⁶³ V prejednávanvej veci bolo na pojednávaní uvedené, že suma zaplatená ako daň predstavovala dôchodkové úspory RF.

3. O existencii odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu podľa článku 65 ZFEÚ

65. Z ustálenej judikatúry týkajúcej sa článku 65 ods. 1 ZFEÚ v spojení s článkom 65 ods. 3 ZFEÚ vyplýva, že aby sa vnútroštátne daňové predpisy považovali za zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, musí sa rozdielne zaobchádzanie vzťahovať na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné alebo ktoré musia byť odôvodnené naliehavým dôvodom verejného záujmu.⁶⁴

66. Po prvé, pokiaľ ide o porovnateľnosť situácií,⁶⁵ nemecká vláda na pojednávaní uviedla, že situácia projektu pomoci financovaného z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov a situácia takéhoto projektu financovaného z ERF sa objektívne líšia. Konkrétne tvrdila, že projekty ERF môžu byť lepšie financované než vnútroštátne financované projekty, a preto sú mzdy súvisiace s projektmi ERF vyššie ako mzdy súvisiace s vnútroštátne financovanými projektmi.

67. V tomto smere treba podľa ustálenej judikatúry porovnateľnosť situácií skúmať so zreteľom na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia.⁶⁶ V tejto súvislosti sa pri posúdení, či rozdielne zaobchádzanie na základe týchto právnych predpisov zodpovedá objektívne rozdielnym situáciám, prihliadne len na relevantné kritériá rozlišovania stanovené dotknutými právnymi predpismi.⁶⁷

68. Podotýkam, že v prejednávanej veci je predmetné oslobodenie od dane späť s kritériom rozlišovania, ktoré je v podstate založené na pôvode finančných prostriedkov. Pokiaľ ide o projekty financovania z vnútroštátnych rozpočtových prostriedkov, žalobkyňa uvádza, že účelom oslobodenia stanoveného v § 34 písm. c) bode 5 EStG je podpora subjektov rozvojovej pomoci tým, že sa im pomáha prilákať pracovníkov s najlepším výkonom. Podľa všetkého je tak všeobecným účelom podporovať rozvojové projekty v zahraničí. ERF je hlavným nástrojom EÚ v oblasti rozvojovej spolupráce, ktorého cieľom je financovanie projektov, a to najmä v štátoch AKT. Vzhľadom na uvedené ciele by sa projekty financované z ERF a projekty financované z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov mali považovať za projekty v podobnej situácii. Ak by aj Súdny dvor mal preskúmať odôvodnenie nemeckej vlády, že mzdy v rámci projektov ERF sú vyššie než tie, ktoré sa vyplácajú v súvislosti s vnútroštátne financovanými projektmi, malo by sa zdôrazniť, že vláda toto tvrdenie nepodložila a v každom prípade sa toto tvrdenie neopiera o cieľ predmetného daňového predpisu. Na základe uvedeného zastávam názor, že rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide v spore vo veci samej, sa týka objektívne porovnateľných situácií.

69. Po druhé je podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora obmedzenie voľného pohybu kapitálu prípustné len vtedy, ak je v prípade priamej diskriminácie odôvodnené jedným z dôvodov výslovne uvedených v Zmluvách, a ak je, tak len vtedy, ak je vhodné na zabezpečenie dosiahnutia daného cieľa a ak nejde nad rámec potrebný na jeho dosiahnutie.⁶⁸

⁶⁴ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. júna 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, bod 26 a citovaná judikatúra).

⁶⁵ V týchto návrhoch nebudem skúmať relevantnosť kritéria porovnateľnosti, o ktorú v prejednávanej veci nejde [pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, bod 22)].

⁶⁶ Pozri na tento účel rozsudky z 18. júla 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 38); z 1. apríla 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a i. (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 25), a z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 32).

⁶⁷ Rozsudky z 2. júna 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, bod 49), a z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i. (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 28).

⁶⁸ Pozri na tento účel rozsudky z 25. apríla 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, bod 60); zo 6. marca 2018, SEGRO (C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, bod 76 a nasl.), a z 18. júna 2020, Komisia/Maďarsko (Transparentnosť združení) (C-78/18, EU:C:2020:476, bod 76 a citovaná judikatúra).

70. Treba uviesť, že v prejednávanej veci sa v dokumentoch predložených Súdnemu dvoru neuvádza, aký cieľ sledoval vnútroštátny daňový orgán, keď stanovil kritérium, že opatrenie rozvojovej pomoci musí byť minimálne na úrovni 75 % financované z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov.

71. Podľa vyjadrení nemeckej vlády na pojednávaní patrí predmetný daňový predpis medzi zvrchované právomoci Nemecka. V tejto súvislosti by sa malo poznamenať, že hoci jednotlivým členským štátom prislúcha, aby si usporiadali svoj systém zdaňovania príjmov, z ustálenej judikatúry vyplýva, že členské štáty musia aj tak svoju fiškálnu autonómiu vykonávať v súlade s požiadavkami práva Únie, a to najmä požiadavkami uloženými v ustanoveniach ZFEÚ týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu, v rámci ktorého sa vyžaduje, aby bol daňový systém navrhnutý ako nediskriminačný.⁶⁹ Preto by sa predmetné odôvodnenie malo zamietnuť bez potreby preskúmania jeho proporcionality.

4. Predbežný návrh

72. Vzhľadom na uvedené navrhujem, aby odpoveď Súdného dvora na položenú prejudiciálnu otázku znela, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni uplatňovaniu daňového predpisu členského štátu, akým je predmetný daňový predpis v prejednávanej veci, v ktorom sa ustanovuje oslobodenie od dane pre pracovnú odmenu poberanú zamestnancom povereným vykonávaním činností rozvojovej pomoci len v prípade, že je takáto činnosť financovaná minimálne do úrovne 75 % z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov, ale ktoré zamestnancovi upiera výhodu takéhoto oslobodenia, pokiaľ je poverený vykonávaním činnosti takého charakteru financovanej v rovnakej miere z jedného z ERF.

73. Vnútroštátny súd však vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania požiadal Súdny dvor, aby preskúmal zlučiteľnosť predmetného daňového predpisu so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenou v článku 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ. Touto problematikou sa nižšie zaoberám len pre prípad, že Súdny dvor nebude súhlasiť s uvedeným záverom a napriek uvedenému sa rozhodne preskúmať uplatňovanie týchto ustanovení.

74. Skôr ako prejdem k analýze otázky vnútroštátneho súdu v znení, v akom ju formuloval, zdôraznila by som, že ako už bolo vysvetlené,⁷⁰ z ustálenej judikatúry Súdného dvora vyplýva, že článok 63 ZFEÚ má *priamy účinok*, takže sa naň možno odvolávať na vnútroštátnom súde a môže viesť k neuplatniteľnosti vnútroštátnych pravidiel, ktoré s ním nie sú v súlade. Zásada lojálnej spolupráce však takýto účinok nemá.⁷¹ Súdny dvor navyše toto ustanovenie pri viacerých príležitostiach uplatnil na vnútroštátne daňové právo, čo však nie je prípad zásady lojálnej spolupráce.⁷² Odvolávanie sa na základné slobody vnútorného trhu, a najmä na voľný pohyb kapitálu, preto menej naruša právomoci členských štátov než odvolávanie sa na článok 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ v oblasti paralelných právomocí, čomu sa budem venovať nižšie.

⁶⁹ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. januára 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, body 42 a 45 a citovaná judikatúra).

⁷⁰ Pozri bod 42 vyššie.

⁷¹ Pozri rozsudky z 24. októbra 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), a z 15. januára 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

⁷² Súdny dvor už v minulosti rozhodol, že zásada lojálnej spolupráce ustanovená v článku 4 ods. 3 ZEÚ sa nemôže vykladať v tom zmysle, že z nej vyplývajú akékoľvek nezávislé povinnosti pre členské štáty okrem povinností vyplývajúcich z článkov 63 a 65 ZFEÚ (pozri na tento účel rozsudok z 30. júna 2016, Riskin a Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, bod 36, a uznesenie z 19. septembra 2012, Levy a Sebbag, C-540/11, neuverejnené, EU:C:2012:581, body 27 až 29).

D. O zásade lojálnej spolupráce uplatňovanej v spojení s pravidlami týkajúcimi sa právomocí ustanovenými v Zmluvách

75. Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či sa zásada lojálnej spolupráce zakotvená v článku 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu daňovému predpisu, akým je predmetný predpis v prejednávanej veci.

76. Aby som mohla na túto otázku odpovedať, posúdim ako prvé vykonávanie právomoci v oblasti rozvojovej spolupráce zo strany Európskej únie a členských štátov. Ako druhé posúdim, či vnútroštátny daňový predpis, akým je predpis v prejednávanej veci, predstavuje porušenie článku 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkom 4 ods. 4 a článkami 208 a 210 ZFEÚ. Ako tretej sa budem venovať otázke priameho účinku uvedených ustanovení.

1. O vykonávaní právomocí zo strany Európskej únie a členských štátov

a) Pravidlá týkajúce sa právomocí v oblasti rozvojovej spolupráce a povinnosť efektívnosti

77. Na úvod by som mala pripomenúť, že Európska únia má v závislosti od oblasti výlučné, spoločné alebo „podporné“ právomoci.⁷³ Oblasti týchto osobitných právomocí sa uvádzajú v článkoch 3 až 6 ZFEÚ.

78. V oblasti rozvojovej spolupráce sa v článku 4 ods. 4 ZFEÚ stanovuje, že Únia má „právomoc vykonávať činnosti a uskutočňovať spoločnú politiku“, pričom sa však dodáva: „avšak vykonávanie tejto právomoci nesmie viesť k tomu, aby sa členským štátom bránilo vykonávať ich právomoci“. Druhá uvedená právomoc preto nie je zahrnutá v zozname „štandardných“ spoločných právomocí stanovenom v článku 4 ods. 2 ZFEÚ, v ktorom sa uvádzajú oblasti ako vnútorný trh, poľnohospodárstvo a rybárstvo, ochrana spotrebiteľa a doprava.⁷⁴ Pokiaľ ide o spoločné právomoci, v článku 2 ods. 2 ZFEÚ sa uplatňuje zásada prednosti, v rámci ktorej „členské štáty vykonávajú svoju právomoc v rozsahu, v akom Únia svoju právomoc nevykonala“. Naopak v pravidle o právomociach stanovenom v článku 4 ods. 4 ZFEÚ⁷⁵ sa uvádza, že vykonávanie právomocí Únie nesmie brániť členským štátom vo vykonávaní ich právomocí. Vyčlenilo sa to ako niečo, čo by sa mohlo nazývať „vedľajšia oblasť spoločnej právomoci“⁷⁶,

⁷³ Pozri článok 2 ods. 1, 2 a 5 ZFEÚ. Pojem „podporné“ zahŕňa právomoci vykonávať činnosti na podporu, koordináciu alebo doplnenie činností členských štátov, ktoré Európska únia má podľa článku 2 ods. 5 ZFEÚ.

⁷⁴ Článok 4 ods. 2 ZFEÚ sa má vykladať v spojení s článkom 2 ods. 2 ZFEÚ. Naproti tomu podľa článku 2 ods. 1 ZFEÚ výlučné právomoci bránia členským štátom konať a podobne podľa článku 2 ods. 2 ZFEÚ spoločné právomoci bránia členským štátom konať, ak už danú právomoc vykonala Únia.

⁷⁵ Článok 4 ods. 3 ZFEÚ obsahuje veľmi podobné znenie, pokiaľ ide o právomoci v oblasti výskumu, technologického rozvoja a vesmíru.

⁷⁶ CARDWELL, P. J., JANČIČ, D.: The European Parliament and development cooperation: democratic participation in the 'low politics' of EU external relations. In: *Journal of European Integration*, 2019, 41:3, s. 365 – 381, DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

„neprednostná právomoc“⁷⁷ alebo „spoločná paralelná právomoc“⁷⁸. Stručne povedané článok 4 ods. 4 ZFEÚ sa vyznačuje tým, že Únii aj členským štátom umožňuje, aby svoje právomoci vykonávali paralelne.⁷⁹

79. Článok 4 ods. 4 by sa mal navyše vykladať v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ, ktoré sú osobitnými ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa oblasti rozvojovej spolupráce. Konkrétne v článku 208 ods. 1 ZFEÚ sa uvádza, že právomoci Únie a členských štátov sa „vzájomne dopĺňajú a posilňujú“. V článku 210 ods. 1 ZFEÚ sa ďalej uvádza, že s cieľom podporovať komplementárnosť a *efektívnosť* svojich činností môžu Únia a členské štáty uskutočniť jednotnú akciu a že členské štáty v prípade potreby prispievajú k vykonávaniu programov pomoci Únie.

80. Podľa môjho názoru z uvedeného vyplýva, že článkom 4 ods. 4, článkom 208 ods. 1 a článkom 210 ods. 1 ZFEÚ ako samostatnými ustanoveniami sa Únii a členským štátom ukladá povinnosť navzájom posilňovať svoje činnosti v oblasti rozvojovej spolupráce s cieľom dosiahnuť *efektívnosť* týchto činností. Okrem toho sa v článku 4 ods. 4 ZFEÚ uvádza, že vykonávanie právomoci Únie v oblasti rozvojovej spolupráce „nesmie viesť k tomu, aby sa členským štátom bránilo vykonávať ich právomoci“. V uvedených ustanoveniach Zmluvy sa však nič nehovorí o tom, či existuje podobná povinnosť zdržať sa konania, pokiaľ ide o členské štáty, podľa ktorej sa musia zdržať toho, aby nebránili vykonávaniu právomocí Únie v oblasti rozvojovej spolupráce, ani ho neobmedzovali. Výklad článku 4 ods. 4, článku 208 ods. 1 a článku 210 ZFEÚ, ktorý zahŕňa reciprocitu medzi Úniou a členskými štátmi, si podľa môjho názoru vyžaduje uplatnenie zásady lojálnej spolupráce.

b) Zásada lojálnej spolupráce zakotvená v článku 4 ods. 3 ZEÚ

81. Znenie tretieho pododseku článku 4 ods. 3 sa na účely prejednávanej veci javí ako veľmi relevantné. Týmto pododsekom sa členským štátom ukladá povinnosť „[pomáhať] Únii pri plnení jej úloh“ a „[neprijať] žiadne opatrenie, ktoré by mohlo ohroziť dosiahnutie cieľov Únie“⁸⁰. Ukladá sa tým pozitívna povinnosť napomáhať dosahovanie úloh Únie a všeobecný zákaz členským štátom prijímať akékoľvek také opatrenia. Dodávam, že v uvedený odsek sa týka úloh a cieľov Únie, a nie práva Únie.⁸¹

⁷⁷ Pozri CREMONA, M.: Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process. In: DASHWOOD, A., MARESCAU, M. (eds.): *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge: Cambridge University Press, 2008, s. 44.

⁷⁸ Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Čapeta vo veci ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, poznámka pod čiarou 59).

⁷⁹ Pravidlo prednosti možno vymedziť tak, že „hneď, ako určitú záležitosť upraví Únia, nemôžu ju členské štáty samy upraviť, kým bude v platnosti právna úprava Únie“ (návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Čapeta vo veci ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, bod 73). Zdá sa, že článok 4 ods. 4 ZFEÚ predstavuje výnimku z článku 2 ods. 2 a článku 4 ods. 2 ZFEÚ, v ktorých sa stanovujú spoločné právomoci a pravidlo prednosti, ale podľa všetkého nespadá pod článok 2 ods. 5 ZFEÚ, v ktorom sa stanovujú právomoci Únie podporovať, koordinovať alebo dopĺňať činnosti členských štátov.

⁸⁰ Pozri napríklad rozsudok z 27. novembra 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, bod 148).

⁸¹ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. decembra 2017, Nemecko/Rada (C-600/14, EU:C:2017:935, bod 105). Pozri všeobecnejšie KLAMERT, M.: Article 4. in KELLERBAUER, M., KLAMERT, M., TOMKIN, J. (eds.): *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*. Oxford: Oxford University Press, 2019, odsek 26 a nasl., GUASTAFERRO, B.: Sincere Cooperation and Respect for National Identities. In: SCHÜTZE, R., TRIDIMAS, T.: *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, Zv. 1, Oxford University Press, 2018, s. 354 – 383, a ROES, T.: *Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU*, *Cahiers de Droit Européen*, 1. vydanie, 2016, s. 253 – 284.

82. Pokiaľ ide o kontext, upozorňujem, že v oblasti rozvojovej spolupráce by sa mal článok 4 ods. 3 ZEÚ vykladať v spojení s cieľmi, na ktoré sa odkazuje v článku 21 ZEÚ.⁸² Práve v tomto kontexte sú členské štáty z dôvodu zásady lojálnej spolupráce stanovenej v treťom pododseku článku 4 ods. 3 ZFEÚ povinné zdržať sa prijímania všetkých opatrení, ktoré by mohli sťažiť plnenie úloh Únie alebo ohroziť dosiahnutie jej cieľov.

83. Pokiaľ ide o pôsobnosť zásady lojálnej spolupráce, táto zásada sa uplatňuje bez ohľadu na to, či je dotknutá právomoc výlučná alebo spoločná.⁸³ Napríklad vo veci Komisia/Švédsko⁸⁴ Súdny dvor rozhodol, že Švédske kráľovstvo porušilo článok 4 ods. 3 ZEÚ tým, že jednostranne navrhlo doplniť konkrétnu látku do prílohy k medzinárodnému dohovoru v oblasti spoločnej právomoci. Tým sa totiž tento členský štát „odklonil“ od spoločnej stratégie dohodnutej v rámci Rady“, čo malo dôsledky pre Úniu.⁸⁵ Podľa môjho názoru by sa táto judikatúra mala dať preniesť aj na oblasť „spoločných paralelných“ právomocí. Skutočnosť, že Únia vykonáva svoju právomoc bez ohľadu na jej povahu, totiž znamená, že členské štáty musia dodržiavať ciele, ktoré sa Únia snaží v danej oblasti dosiahnuť.

84. Preto z článku 4 ods. 4, článku 208 ods. 1 a článku 210 ods. 1 ZFEÚ v spojení so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenou v článku 4 ods. 3 ZEÚ vyplýva, že od členských štátov sa vyžaduje, aby napomáhali plnenie úloh Únie a neohrozovali dosiahnutie cieľov, ktoré Únia sleduje v oblasti rozvojovej spolupráce, konkrétne zaručiť efektívnosť činnosti Únie v tejto oblasti.⁸⁶

c) Uplatnenie na prejednávajúcu vec

85. Treba poznamenať, že v prejednávanej veci existujú dva druhy rôznych právomocí, ktoré sa vykonávajú. Po prvé Únia vykonáva „spoločnú paralelnú právomoc“ v oblasti rozvojovej spolupráce podľa článku 4 ods. 4 a článkov 208 a 210 ZFEÚ.

86. Konkrétne, pokiaľ ide o vonkajšiu úroveň, spoločne s členskými štátmi uzavrela IV. dohovor z Lomé a Dohodu z Cotonou, ktoré boli schválené rozhodnutiami Rady.⁸⁷ Súdny dvor už v minulosti rozhodol, že členské štáty a Únia sú „spoločne zodpovedné“ za plnenie povinností vyplývajúcich zo IV. dohovoru z Lomé.⁸⁸ Pokiaľ ide o vnútornú úroveň, povinnosti vyplývajúce z týchto dohôd Únia vykonala prostredníctvom finančného nariadenia 91/491/EHS uplatňovaného na 7. ERF a finančného nariadenia z 27. marca 2003 uplatňovaného na 9. ERF. Ako už bolo vysvetlené, Komisia je podľa týchto dohôd a dohovorov, na základe ktorých sa zriadilo viacero ERF, a podľa príslušných finančných nariadení zodpovedná za riadenie siedmeho

⁸² Pozri rozsudok z 2. septembra 2021, Komisia/Rada (Dohoda s Arménskom) (C-180/20, EU:C:2021:658, bod 49 a citovaná judikatúra).

⁸³ Pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. júna 2005, Komisia/Luxembursko (C-266/03, EU:C:2005:341, bod 58), a zo 14. júla 2005, Komisia/Nemecko (C-433/03, EU:C:2005:462, bod 64).

⁸⁴ Pozri rozsudok z 20. apríla 2010, Komisia/Švédsko (C-246/07, EU:C:2010:203).

⁸⁵ Pozri rozsudok z 20. apríla 2010, Komisia/Švédsko (C-246/07, EU:C:2010:203, bod 91). Treba takisto uviesť, že v uvedenej veci Súdny dvor uplatnil článok 4 ods. 3 ZEÚ *samostatne* ako samostatné ustanovenie, keďže povinnosť spolupráce vyplýva z požiadavky jednoty pri medzinárodnom zastupovaní Únie.

⁸⁶ Pozri body 79 a 80 vyššie.

⁸⁷ Pokiaľ ide o Dohodu z Cotonou, zdá sa, že podľa článkov 2, 3 a 12 tejto dohody, musia zmluvné strany na jej vykonávanie koordinovať svoje politiky, čiže pozitívne opatrenia prijaté v prospech dotknutých štátov, ale nie prostriedky vykonávania týchto politik. Podobné povinnosti vyplývajú z článkov 2 a 9 IV. dohovoru z Lomé.

⁸⁸ Súdny dvor konkrétne rozhodol, že Spoločenstvo a jeho členské štáty ako partneri štátov AKT spoločne zodpovedajú druhým uvedeným štátom za splnenie všetkých povinností vyplývajúcich z prijatých záväzkov vrátane tých, ktoré sa týkajú finančnej pomoci (rozsudok z 2. marca 1994, Parlament/Rada, C-316/91, EU:C:1994:76, bod 29). Táto judikatúra by sa *mutatis mutandis* mala uplatňovať aj na Dohodu z Cotonou.

a deviateho ERF⁸⁹. Z tohto rámca vyplýva, že Únia v prejednávanej veci vykonáva svoju „spoločnú paralelnú“ právomoc z vonkajšieho hľadiska tým, že uzatvára zmiešané dohody uvedené vyššie, a z vnútorného hľadiska tým, že prijíma predmetné finančné nariadenia.

87. Po druhé predmetným daňovým predpisom Nemecko prijalo daňové opatrenie v oblasti priameho zdanenia, ktoré podľa súčasne platného práva nie je oblasťou Únie,⁹⁰ ale patrí do právomocí, ktoré si členské štáty ponechali. Podobne Nemecko prijatím tohto daňového predpisu vykonávalo svoju právomoc v oblasti daňovej spolupráce, keďže predmetom tohto predpisu je rozvojová pomoc.

88. Hoci je pravda, že vo vyššie citovanej judikatúre⁹¹ sa nijako nenaznačuje, či sa zásada lojálnej spolupráce zakotvená v článku 4 ods. 3 ZEÚ uplatňuje, aj pokiaľ ide o „spoločné paralelné“ právomoci stanovené v článku 4 ods. 4, článku 208 ods. 1 a článku 210 ods. 1 ZFEÚ, a ak áno, tak akým spôsobom, zastávam názor, že tieto náznaky možno nájsť pomocou tzv. zásady „ohraničenia právomocí“⁹². Podľa tejto zásady majú členské štáty všeobecnú povinnosť vykonávať právomoci, ktoré si ponechali, s náležitým ohľadom na právo Únie. V tomto smere platí, že hoci v súčasnom stave vývoja práva Únie priame zdaňovanie patrí do právomoci členských štátov, tieto musia aj napriek tomu vykonávať svoje právomoci v súlade s právom Únie,⁹³ a dodávam, že aj v súlade s úlohami a cieľmi Únie. To isté platí aj v prípade, keď členské štáty vykonávajú svoje právomoci v oblasti rozvojovej spolupráce. Preto opatrenia, ktoré členské štáty prijímú v oblastiach, ktoré nepodliehajú (alebo nemôžu podliehať) harmonizácii v rámci Únie, ako je napríklad priame zdaňovanie a rozvojová spolupráca, nie sú vylúčené z pôsobnosti zásady lojálnej spolupráce zakotvenej v článku 4 ods. 3 ZEÚ.

89. Vo svetle uvedeného z článku 4 ods. 4, článku 208 ods. 1 a článku 210 ods. 1 ZFEÚ v spojení so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenej v článku 4 ods. 3 ZEÚ vyplýva, že hoci členské štáty vykonávajú právomoci, ktoré si ponechali, v oblastiach priameho zdaňovania a rozvojovej spolupráce, vyžaduje sa od nich, aby napomáhali plneniu úloh Únie a neohrozovali dosiahnutie cieľov, ktoré Únia sleduje v oblasti rozvojovej spolupráce.

2. O porušení článku 4 ods. 4, článku 208 ods. 1, článku 210 ods. 1 ZFEÚ v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ

90. Na úvod by som mala zdôrazniť, že keď členské štáty súhlasia s vytvorením spoločného fondu, ako je ERF, mali by vytvoriť pravidlá, pokiaľ ide o zdanenie príjmov z financovania v rámci tohto fondu. Keďže takého pravidlá však neexistujú, Súdny dvor musí prejednávanú vec preskúmať so zreteľom na existujúce ustanovenia primárneho práva. Objavuje sa otázka, čo predstavuje porušenie týchto ustanovení Zmluvy v spojení so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenou v článku 3 ods. 4 ZEÚ.

⁸⁹ Pozri bod 45 vyššie.

⁹⁰ Pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. mája 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, body 43), a z 23. februára 2016, Komisia/Maďarsko (C-179/14, EU:C:2016:108, bod 171 a citovaná judikatúra).

⁹¹ Pozri bod 83 vyššie.

⁹² Súdny dvor túto zásadu uplatnil napríklad vo veciach v oblasti sociálneho zabezpečenia, organizácie vzdelávacích systémov, organizácie súdnictva a priameho zdanenia. Pozri všeobecnejšie AZOULAI, L.: The „Retained Powers“ Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law? In: *European Journal of Legal Studies*, (2011) 4, s. 192.

⁹³ Pozri rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko (C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatúra).

91. Keďže od členských štátov sa vyžaduje, aby napomáhali plnenie úloh Únie a neohrozovali dosiahnutie cieľov, ktoré Únia sleduje v oblasti rozvojovej spolupráce, podľa môjho názoru z toho vyplýva, že by nemali ukladať žiadne opatrenia, ktoré by obmedzovali efektívnosť opatrení EÚ v tejto oblasti. Členské štáty sú navyše povinné vytvoriť primerané podmienky na dosiahnutie danej úlohy alebo cieľa. Preto každé opatrenie, ktoré by mohlo znížiť množstvo finančných prostriedkov určených na financovanie projektu rozvojovej pomoci v štáte AKT, ktorý je príjemcom, nenapomáha plnenie úloh Únie a sťažuje dosiahnutie cieľov, ktoré Únia sleduje v oblasti rozvojovej spolupráce. Zdanenie financovania poskytnutého z ERF zo strany členských štátov skutočne znižuje výšku finančnej podpory, ktorú dostanú príjemcovia dotknutých projektov pomoci v štátoch AKT, a pre tieto projekty predstavuje *finančné prekážky*.⁹⁴ Preto toto daňové opatrenie predstavuje porušenie uvedených ustanovení.

92. Konkrétne, ako uviedla RF,⁹⁵ by sa mali vziať do úvahy ciele stanovené v článku 21 ods. 2 písm. d) ZEÚ a v Dohode z Cotonou, a to najmä tie, ktoré sa týkajú „odstránenia chudoby, trvalo udržateľného rozvoja a postupnej integrácie krajín AKT do svetového hospodárstva“. Zriadením ERF a programov MPP s cieľom podporiť celú škálu projektov v štátoch AKT⁹⁶ Únia a členské štáty zaviedli veľmi konkrétne prostriedky na dosiahnutie týchto širokých cieľov.⁹⁷ Inými slovami, financovanie poskytnuté z ERF s cieľom financovať činnosti vykonávané v rámci programov MPP predstavuje konkrétny prejav týchto cieľov. V tomto smere programy MPP predstavujú „opatrenia Únie v rámci cieľov OSN“, ktorých cieľom je naplniť základné potreby celého obyvateľstva.⁹⁸

93. Z toho vyplýva, že keď ERF poskytne peniaze na MPP, jeho cieľom je financovať predmetný program a podporovať miestnych obyvateľov, ktorí majú z daného projektu prospech. Jeho účelom, naopak, nie je financovanie rozpočtu jedného z členských štátov.⁹⁹ Preto by bez ohľadu na príspevky súvisiace so sociálnym zabezpečením pracovníkov alebo s podobnými službami, ktoré poskytujú členské štáty, tieto členské štáty nemali v zásade zdaňovať projekty a osobné príjmy v súvislosti s projektmi financovanými z ERF. Zdanenie takýchto projektov zameraných na štáty AKT vedie k zníženiu výšky finančnej podpory, ktorú dostanú príjemcovia daných projektov pomoci v týchto štátoch a *samo osebe* predstavuje porušenie článku 4 ods. 4, článku 208 ods. 1 a článku 210 ods. 1 ZFEÚ v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ.

94. Navyše na určenie toho, či dochádza k porušeniu uvedených ustanovení, nie je potrebné stanoviť, či dochádza k rozdielnemu daňovému zaobchádzaniu s projektmi financovanými z vnútroštátnych zdrojov a s projektmi financovanými z ERF. Preto na rozdiel od obmedzení voľného pohybu kapitálu môže k porušeniu uvedených ustanovení Zmluvy dochádzať aj v prípade, keď nedochádza k rozdielnemu daňovému zaobchádzaniu s uvedenými dvomi druhmi projektov. Keďže akékoľvek vnútroštátne daňové opatrenie, ktoré nenapomáha plnenie úloh Únie

⁹⁴ Pozri v tomto zmysle rozsudok vo veci *Bruce of Donington* (C-208/80, EU:C:1981:194, body 14 až 20).

⁹⁵ Pozri bod 44 jej pripomienok.

⁹⁶ Programy MPP môžu totiž zahŕňať celú škálu projektov „od školských objektov, zdravotníckych stredísk, vodovodných a kanalizačných projektov, závodov na spracúvanie olejov a palmových jadier, trhových stánkov, priepustov a ďalšieho, boli procesy navrhnuté v súlade s pozitívnym vytváraním rovnostárskej spoločnosti tak, aby mali rovnaký vplyv na chudobných aj na menšinové skupiny v spoločnosti“ (pozri poznámku pod čiarou 47 vyššie).

⁹⁷ Napríklad pokiaľ ide o vidiecke komunity štátov produkujúcich olej, ako je Nigéria (v oblasti delty Nigeru), bolo uvedené, že opatrenia Únie „jasne poukazujú“ na jej záväzok v rámci „globálnej snahy o odstránenie chudoby“. V rokoch 1999 až 2012 dosiahli výdavky na tri programy MPP v deviatich štátoch regiónu vyše 210 miliónov eur. Podľa dostupných správ programy MPP znížili úroveň chudoby v regióne prostredníctvom poskytnutia viac ako 20 000 mikroprojektov vyše 4 000 vidieckych komunít v deviatich štátoch, ktoré pokrývali (pozri poznámku pod čiarou 47 vyššie).

⁹⁸ Tamže.

⁹⁹ V tomto smere treba poznamenať, že projekty zahraničnej pomoci financované minimálne na úrovni 75 % z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov sú od dane z príjmov oslobodené. To ukazuje, že z technického hľadiska neexistujú žiadne prekážky pre oslobodenie takýchto príjmov.

alebo sťažuje dosiahnutie cieľov Únie v oblasti rozvojovej spolupráce, porušuje zásadu lojálnej spolupráce, otázka, či predmetný daňový predpis znevýhodňuje projekty financované z ERF a zamestnancov pracujúcich na takomto projekte, nemá na účely stanovenia porušenia uvedených ustanovení Zmluvy význam. Naproti tomu na účely uplatnenia uvedených ustanovení stačí zistiť ťažkosti pri vykonávaní úlohy alebo cieľa EÚ efektívnym spôsobom.

3. O priamom účinku

95. Priamy účinok je súdna vymáhateľnosť práva Únie na vnútroštátnej úrovni, priamo pred vnútroštátnym sudcom, bez toho, aby bol potrebný ďalší „medzičlánok“ vnútroštátneho práva.¹⁰⁰ Pokiaľ ide o primárne právne predpisy, Súdny dvor v rozsudku vo veci Van Gend & Loos¹⁰¹ ustanovil zásadu priameho účinku, pričom však uviedol, že povinnosti musia byť dostatočne jasné a bezpodmienečné, aby jednotlivcom priznali právo, na ktoré ako také je možné sa odvolávať na vnútroštátnom súde.¹⁰² Podľa môjho názoru nie je možné stručné znenie článku 4 ods. 4, článku 208 ods. 1 a článku 210 ods. 1 ZFEÚ v spojení so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenou v článku 4 ods. 3 ZEÚ vykladať v zmysle, že obsahuje takéto povinnosti. To isté platí pre ustanovenia IV. dohovoru z Lomé a Dohody z Cotonou, o ktorých účastníci konania diskutovali na pojednávaní.¹⁰³

96. V prejednávanej veci je však aktom, ktorý má priamy účinok, rozhodnutie Komisie alebo rozhodnutie povolujujúceho úradníka, ktorým Komisia rozhoduje o udelení verejnej zákazky alebo grantu umožňujúceho financovanie predmetnej spoločnosti. V zásade by malo existovať rozhodnutie alebo zmluva o zadaní verejnej zákazky alebo o grante medzi Komisiu konajúcou v mene ERF a predmetnou spoločnosťou, v ktorých sa uvádzajú povinnosti jednotlivých strán. V spise Súdneho dvora sa však tento akt, žiaľ, nenachádza. Z ustanovení predmetných finančných nariadení ale vyplýva, že Komisia koná ako orgán, ktorý môže prijímať právne záväzné rozhodnutia s tretími stranami.¹⁰⁴ V prejednávanej veci sa predmetná spoločnosť, a teda aj RF, môžu na toto rozhodnutie odvolávať. Zistiť, či toto individuálne rozhodnutie existuje a aký je jeho obsah, však prislúcha vnútroštátnemu súdu.

4. Predbežný návrh

97. Vzhľadom na uvedené navrhujem, že Súdny dvor by mal na položenú prejudiciálnu otázku odpovedať, že článok 4 ods. 4, článok 208 ods. 1 a článok 210 ods. 1 ZFEÚ v spojení so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenou v článku 4 ods. 3 ZEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia uplatňovaniu daňového predpisu členského štátu, ktorým sa zamestnancovi upiera výhoda oslobodenia od dane na základe skutočnosti, že tento zamestnanec je poverený vykonávaním činností rozvojovej pomoci financovaných z ERF, keďže takéto zdaňovanie financovania

¹⁰⁰ Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Priamy účinok) (C-205/20, EU:C:2021:759, bod 32).

¹⁰¹ Rozsudok z 5. februára 1963 (26/62, EU:C:1963:1).

¹⁰² Pozri rozsudok z 24. júna 2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, body 58 a 61).

¹⁰³ Odkazovalo sa konkrétne na články 2, 3 a 9 Dohody z Cotonou.

¹⁰⁴ Pozri právomoci a rozhodnutia Komisie a povolujujúceho úradníka stanovené v článkoch 17 až 24 finančného nariadenia 91/491 uplatňovaného na 7. ERF a v článkoch 50 až 53 finančného nariadenia z 27. marca 2003 uplatňovaného na 9. ERF. Ďalej by som mala upozorniť, že zmluvy uzatvorené podnikmi a Komisiou, ktoré sa financujú z ERF sa riadili všeobecnými podmienkami zmlúv o poskytovaní služieb financovaných z ERF stanovenými v prílohe IV k rozhodnutiu č. 3/90 Rady ministrov štátov AKT a EHS z 29. marca 1990, ktorým sa prijímajú všeobecné nariadenia, všeobecné podmienky a procesné pravidlá pre zmierovacie a arbitrážne konania pre práce, dodávky a zmluvy o poskytovaní služieb financované z ERF, a týkajúce sa ich použitia [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 382, 1990, s. 1).

poskytnutého z ERF zo strany členských štátov vedie k zníženiu výšky finančnej podpory, ktorú dostanú príjemcovia dotknutých projektov pomoci v tretích krajinách, a pre tieto projekty predstavuje finančné prekážky.

IV. Návrh

98. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) takto:

1. Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni uplatňovaniu daňového predpisu členského štátu, v ktorom sa ustanovuje oslobodenie od dane pre pracovnú odmenu poberanú zamestnancom povereným vykonávaním činností rozvojovej pomoci len v prípade, že je takáto činnosť financovaná minimálne do úrovne 75 % z nemeckých rozpočtových zdrojov (buď spolkovým ministerstvom zodpovedným za rozvojovú pomoc, alebo spoločnosťou Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), ale ktoré zamestnancovi upiera výhodu takéhoto oslobodenia, pokiaľ je poverený vykonávaním činnosti takejto povahy financovanej v rovnakej miere z jedného z Európskych rozvojových fondov (ERF).

2. Subsidiárne:

Článok 4 ods. 4, článok 208 ods. 1 a článok 210 ods. 1 ZFEÚ v spojení so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenou v článku 4 ods. 3 ZEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia uplatňovaniu daňového predpisu členského štátu, ktorým sa zamestnancovi upiera výhoda oslobodenia od dane na základe skutočnosti, že tento zamestnanec je poverený vykonávaním činností rozvojovej pomoci financovaných z ERF, keďže takéto zdaňovanie financovania poskytnutého z ERF zo strany členských štátov vedie k zníženiu výšky finančnej podpory, ktorú dostanú príjemcovia dotknutých projektov pomoci v tretích krajinách, a pre tieto projekty predstavuje finančné prekážky.