



# Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 7. septembra 2023\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Rozvojová spolupráca – Priame dane – Daň z príjmov – Oslobodenie priznané zamestnancom prideleným na projekty rozvojovej pomoci financované z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov – Rozdielne zaobchádzanie so zamestnancami pridelenými na projekt financovaný z Európskeho rozvojového fondu – Článok 63 ods. 1 ZFEÚ – Voľný pohyb kapitálu – Článok 4 ods. 3 ZEÚ – Povinnosť lojálnej spolupráce – Napomáhanie úloh Európskej únie – Články 208 a 210 ZFEÚ – Rozvojová spolupráca – Povinnosť podporovať politiky rozvojovej spolupráce – Možnosť odvolávať sa“

Vo veci C-15/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 13. júla 2021 a doručený Súdnemu dvoru 6. januára 2022, ktorý súvisí s konaním:

**RF**

proti

**Finanzamt G**

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan (spravodajca), sudcovia D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis a Z. Csehi,

generálna advokátka: L. Medina,

tajomník: S. Beer, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 23. novembra 2022,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- RF, v zastúpení: B. Ellenrieder, J. Schönfeld a C. Süß, Rechtsanwälte,
- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller, R. Kanitz, a N. Scheffel, splnomocnení zástupcovia,

\* Jazyk konania: nemčina.

– Európska komisia, v zastúpení: C. Giolito, M. Kellerbauer, W. Roels, D. Schaffrin a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 9. februára 2023,

vyhlásil tento

## Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 45, 56 a 63 ZFEÚ, ako aj článku 4 ods. 3 ZEÚ a článku 208 ZFEÚ v spojení s článkom 210 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi fyzickou osobou a Finanzamt G (Finančný úrad G, Nemecko) vo veci odmietnutia tohto úradu oslobodiť od dane z príjmov mzdy, ktoré táto osoba podliehajúca neobmedzenej daňovej povinnosti v Nemecku poberala v súvislosti s činnosťou vykonávanou v zahraničí financovanou 7. a 9. Európskym rozvojovým fondom (ERF), hoci vnútroštátna daňová právna úprava stanovuje, že takýto príjem je oslobodený od dane, ak je činnosť v podstate financovaná z vnútroštátnych rozpočtových zdrojov.

## Právny rámec

### *Právna úprava uplatniteľná na 7. a 9. ERF*

#### *Štvrtý dohovor medzi AKT a EHS*

- 3 Štvrtý dohovor medzi AKT a EHS podpísaný v Lomé 15. decembra 1989 [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 229, 1991, s. 3) obsahuje tretiu časť s názvom „Nástroje spolupráce medzi AKT a EHS“ [*neoficiálny preklad*], ktorá obsahuje hlavu III nazvanú „Spolupráca pri financovaní rozvoja“ [*neoficiálny preklad*]. Medzi ustanoveniami tejto hlavy sa nachádza článok 231 tohto dohovoru, ktorý stanovuje:

„Na účely uvedené v tejto hlave sa celková suma finančnej pomoci Spoločenstva stanoví vo finančnom protokole, ktorý tvorí prílohu tohto dohovoru.“ [*neoficiálny preklad*]

- 4 Článok 233 ods. 1 tohto dohovoru znie:

„Projekty alebo programy sa môžu financovať buď prostredníctvom grantov, alebo prostredníctvom rizikového kapitálu z fondu, alebo prostredníctvom pôžičiek od [Európskej investičnej] banky [(EIB)] z jej vlastných zdrojov, alebo pomocou dvoch alebo viacerých z týchto spôsobov financovania.“ [*neoficiálny preklad*]

- 5 Finančný protokol pripojený k štvrtému dohovoru medzi AKT a EHS obsahuje článok 1, ktorého odsek 1 stanovuje, že na účely uvedené v tretej časti hlavy III tohto dohovoru týkajúcej sa spolupráce pri financovaní rozvoja a na obdobie piatich rokov od 1. marca 1990 je celková suma finančnej pomoci Európskeho spoločenstva 12 000 miliónov ECU.

*Vnútoraná dohoda o financovaní a správe pomoci Spoločenstva v rámci štvrtého dohovoru medzi AKT a EHS*

- 6 Prvé odôvodnenie vnútornej dohody 91/401/EHS o financovaní a správe pomoci Spoločenstva v rámci štvrtého dohovoru medzi AKT a EHS [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 229, 1991, s. 288) stanovuje:

„Keďže štvrtý dohovor medzi AKT a EHS podpísaný v Lomé 15. decembra 1989, ďalej len ‚dohovor‘, stanovil celkovú výšku pomoci Spoločenstva štátom AKT na 12 000 miliónov ECU na obdobie 1990/1995.“ [*neoficiálny preklad*]

- 7 Článok 1 ods. 1 a článok 1 ods. 2 písm. a) tejto dohody stanovuje:

„1. Členské štáty zriadia siedmy Európsky rozvojový fond (1990), ďalej len ‚fond‘.

2. a) Fond má k dispozícii 10 940 miliónov ECU financovaných členskými štátmi [prostredníctvom rozdeľovacieho kľúča].

...“ [*neoficiálny preklad*]

- 8 Článok 3 prvý odsek uvedenej dohody znie:

„K sume stanovenej v článku 1 sa pripočítajú do výšky 1 225 miliónov ECU pôžičky poskytnuté [EIB] z jej vlastných zdrojov za podmienok, ktoré stanoví v súlade s ustanoveniami svojho štatútu.“ [*neoficiálny preklad*]

- 9 Podľa článku 5 tej istej dohody:

„Všetky finančné operácie v prospech štátov AKT a krajín a území, ktoré sú v súlade s dohovorom a rozhodnutím [týkajúcim sa krajín a území], sa vykonávajú za podmienok stanovených v tejto dohode a započítajú sa do fondu s výnimkou pôžičiek poskytnutých [EIB] z vlastných zdrojov.“ [*neoficiálny preklad*]

- 10 Článok 13 ods. 1 vnútornej dohody o financovaní a správe pomoci Spoločenstva v rámci štvrtého dohovoru medzi AKT a EHS stanovuje:

„[Európska k]omiszia preskúma projekty a programy, ktoré sa podľa článku 233 dohovoru a príslušných ustanovení rozhodnutia môžu financovať formou grantov zo zdrojov fondu.“ [*neoficiálny preklad*]

- 11 Podľa článku 15 tejto vnútornej dohody:

„1. [EIB] v mene Spoločenstva zabezpečuje finančnú realizáciu operácií vykonávaných zo zdrojov fondu vo forme rizikového kapitálu. V tomto rámci [EIB] koná v mene a na riziko Spoločenstva. Je nositeľom všetkých z toho vyplývajúcich práv, najmä ako veriteľ alebo vlastník.

2. [EIB] zabezpečuje finančnú realizáciu operácií uskutočnených formou pôžičiek z vlastných zdrojov spolu s dotáciami úrokových sadzieb zo zdrojov Fondu.“ [*neoficiálny preklad*]

*Finančné nariadenie 91/491/EHS*

- 12 Článok 33 ods. 1 finančného nariadenia Rady 91/491/EHS z 29. júla 1991 uplatniteľného na rozvojovú finančnú spoluprácu v rámci štvrtého dohovoru medzi AKT a EHS [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 266, 1991, s. 1) stanovuje:

„Platby sa v zásade uskutočňujú prostredníctvom uznaných finančných inštitúcií. ...“ [*neoficiálny preklad*]

*Dohoda z Cotonou*

- 13 Článok 62 ods. 1 Dohody o partnerstve medzi členmi skupiny afrických, karibských a tichomorských štátov na jednej strane a Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na strane druhej, podpísanej v Cotonou 23. júna 2000 (Ú. v. ES L 317, 2000, s. 3; Mim. vyd. 11/035, s. 3) a schválenej v mene Spoločenstva rozhodnutím Rady 2003/159/ES z 19. decembra 2002 (Ú. v. ES L 65, 2003, s. 27; Mim. vyd. 11/046, s. 121), zmenenej dohodou schválenou rozhodnutím Rady 2005/599/ES z 21. júna 2005 (Ú. v. EÚ 2005, L 209, s. 26) a dohodou schválenou rozhodnutím Rady 2010/648/EÚ zo 14. mája 2010 (Ú. v. EÚ L 287, 2010, s. 1) (ďalej len „dohoda z Cotonou“) stanovuje:

„Na účely stanovené v tejto dohode je celková čiastka finančnej pomoci spoločenstva a podrobné podmienky financovania uvedené v prílohách k tejto dohode.“

- 14 Príloha I tejto dohody s názvom „Finančný protokol“ znie:

„1. Na účely stanovené v tejto dohode a na obdobie piatich rokov začínajúcich 1. marcom 2000 je celková suma finančnej pomoci spoločenstva štátom AKT 15 200 miliónov [eur].

2. Finančná pomoc spoločenstva pozostáva z čiastky do 13 500 miliónov [eur] z deviateho ERF.

3. Deviaty ERF sa rozdelí medzi nástroje spolupráce takto:

a) 10 miliárd [eur] vo forme grantov sa vyčlení na kapitol[u] podpory dlhodobého rozvoja...

...

4. Čiastka do 1 700 miliónov [eur] sa poskytne z [EIB] vo forme pôžičiek z jej vlastných zdrojov...

...

6. [EIB] spravuje úvery z vlastných zdrojov a operácie financované v rámci investičného nástroja.

...

...“

- 15 Článok 1 ods. 1 prílohy II uvedenej dohody s názvom „Podmienky financovania“ stanovuje:

„V tejto kapitole sú stanovené podmienky financovania vo vzťahu k operáciám investičných nástrojov (nástroje), pôžičkám z vlastných zdrojov [EIB] a špeciálnym operáciám. ...“

16 Článok 37 ods. 1 prílohy IV tejto istej dohody s názvom „Platby“ stanovuje:

„Na účely vykonávania platieb v národných menách štátov AKT sa môžu v štátoch AKT zo strany a v mene Komisie otvoriť účty v menách členských štátov alebo v eurách, a to vo verejných alebo poloverejných finančných inštitúciách vybraných na základe dohody medzi štátom AKT a Komisiou. Inštitúcia vykonáva funkcie národného platobného subjektu.“

*Vnútoraná dohoda o financovaní a správe pomoci Spoločenstva v rámci Dohody z Cotonou*

17 Článok 1 ods. 1 a 2 vnútornej dohody medzi zástupcami členských štátov zasadajúcich v Rade o financovaní a správe pomoci spoločenstva podľa finančného protokolu k Dohode o partnerstve medzi členmi skupiny afrických, karibských a tichomorských štátov a Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi, podpísanej v Cotonou (Benin) 23. júna 2000, a rozdelení finančnej pomoci pre zámorské krajiny a teritória, na ktoré sa vzťahuje časť štyri Zmluvy o ES (Ú. v. ES L 317, 2000, s. 355; Mim. vyd. 11/035, s. 380, ďalej len „vnútoraná dohoda o financovaní a správe pomoci Spoločenstva v rámci dohody z Cotonou“), stanovuje:

„1. Členské štáty týmto zriaďujú deviaty Európsky rozvojový fond (2000), ďalej len ‚deviaty ERF‘.

2. Deviaty ERF pozostáva z:

a) Čiastky do 13 800 miliónov euro z príspevkov členských štátov [podľa rozdeľovacieho kľúča]

...“

18 Článok 5 ods. 1 tejto dohody stanovuje:

„Čiastka stanovená v článku 1 [ods.] 2 sa doplní do sumy 1 720 miliónov euro vo forme pôžičiek poskytnutých [EIB] z vlastných zdrojov. ...“

*Finančné nariadenie z 27. marca 2003 uplatňované na 9. Európsky fond rozvoja*

19 Článok 28 finančného nariadenia z 27. marca 2003 uplatňovaného na 9. Európsky fond rozvoja (Ú. v. ES L 83, 2003, s. 1; Mim. vyd. 11/046, s. 131), stanovuje:

„Na vykonávanie platieb uvedených v článku 37 odsekoch 1 a 4 prílohy IV k dohode AKT-ES alebo v opatreniach vykonávajúcich rozhodnutie o zámorskom združení vedúci účtovník otvorí účty vo finančných ústavoch v štátoch AKT a v zámorských krajinách a územiach (ďalej len ‚ZKÚ‘) pre platby v národných menách štátov AKT alebo v miestnych menách ZKÚ, ako aj vo finančných ústavoch v členských štátoch pre platby v euro a iných menách. V súlade s článkom 37 odsekom 2 prílohy IV k Dohode AKT-ES vklady na účtoch vo finančných ústavoch v AKT štátoch a v zámorských krajinách a územiach nie sú úročené a posledne menované nedostávajú nijakú odmenu za svoje služby. V súlade s článkom 1 odsekom 3 vnútornej dohody [o financovaní a správe pomoci Spoločenstva v rámci Dohody z Cotonou] vklady na účtoch vo finančných ústavoch v členských štátoch sú úročené a tieto úroky sa pripisujú k dobru na jeden z účtov ustanovených v uvedenom článku.“

### *Smernica 88/361/EHS*

- 20 V úvodnej časti prílohy I smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok [63 Z]mluvy (Ú. v. ES L 178, 1988, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), sa uvádza:

„V rámci tejto nomenklatúry sú kapitálové pohyby klasifikované podľa ekonomickej povahy aktív a pasív, s ktorými súvisia, vyjadrené buď v národnej mene, alebo v cudzej mene.

Kapitálové pohyby uvedené v tejto terminológii [nomenklatúre – *neoficiálny preklad*] sa týkajú:

- všetkých operácií potrebných na účely kapitálových pohybov: uzatvárania a realizácie transakcií a súvisiacich prevodov. Tieto transakcie sa väčšinou uskutočňujú medzi tuzemcami v rozličných členských štátoch, hoci niektoré kapitálové pohyby sa realizujú jednou osobou na svoj vlastný účet (napr. prevody aktív patriacich emigrantom),

...“

- 21 Medzi pohybmi kapitálu vymenovanými v tejto prílohe I sa v jej bode VIII nachádzajú „finančné pôžičky a úvery (nezaradené v bodoch I, VII a XI)“ a v bode XI uvedenej prílohy „pohyby kapitálu osobnej povahy“, medzi ktoré patria „dary a [dotácie – *neoficiálny preklad*]“.

### *Nemecké právo*

#### *EStG*

- 22 Podľa § 1 ods. 1 prvej vety Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov) v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej (ďalej len „EStG“), fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo obvyklý pobyt na nemeckom území, podliehajú neobmedzenej daňovej povinnosti.
- 23 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.
- 24 Ustanovenie § 34c ods. 5 EStG stanovuje:

„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 tohto paragrafu obzvlášť zložité.“

#### *ATE*

- 25 Dňa 31. októbra 1983 uverejnilo nemecké ministerstvo financií na základe § 34c ods. 5 EStG a po dohode s najvyššími daňovými úradmi spolkových krajín Auslandstätigkeitserlass (výnos o daňovom zaobchádzaní s príjmami zamestnancov pochádzajúcimi z činností v zahraničí) (BStBl. 1983 I, s. 470, ďalej len „ATE“), ktorý obsahuje tieto pasáže:

„Príjmy zo závislej činnosti, ktoré dostávajú zamestnanci zamestnávateľa usadeného v tuzemsku... v súvislosti s činnosťou vykonávanou v režime platnej pracovnej zmluvy v inom štáte, sú oslobodené od dane z príjmu.

## I. Činnosť, na ktorú sa vzťahuje režim

Činnosťou, na ktorú sa vzťahuje režim, je činnosť vykonávaná v zahraničí na účet dodávateľa, výrobcu, zmluvného partnera alebo držiteľa práv na prieskum a ťažbu nerastných surovín so sídlom v tuzemsku, ktoré sa týkajú:

(1) plánovania, výstavby, zriadenia, uvedenia do prevádzky, rozširovania, opravy, modernizácie, kontroly alebo údržby závodov, budov, veľkých pozemných strojov alebo porovnateľných zariadení, ako aj dodania, inštalácie alebo opravy iných zariadení; okrem toho prevádzkovanie zariadenia až do jeho dodania zákazníkovi požíva daňové zvýhodnenie.

(2) prieskumu a ťažby nerastných surovín.

(3) poradenstva pre zahraničných klientov alebo organizácie v súvislosti s transakciami uvedenými v bodoch 1 a 2, alebo

(4) nemeckej verejnej rozvojovej pomoci v rámci technickej alebo finančnej spolupráce.

...

## II. Trvanie činnosti, na ktorú sa vzťahuje režim

Činnosť v zahraničí musí byť vykonávaná nepretržite počas najmenej troch mesiacov v štátoch, s ktorými nebola uzavretá zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá sa vzťahuje aj na príjmy zo závislej činnosti.

...

## V. Neuplatnenie

Tieto pravidlá sa neuplatňujú, ak:

(1) sa mzda vypláca z vnútroštátnych verejných prostriedkov vrátane prostriedkov Deutsche Bundesbahn [Nemecké spolkové železnice] alebo Deutsche Bundesbank [Nemecká spolková banka];

(2) sa činnosť v zahraničí vykonáva v štáte, s ktorým bola podpísaná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá sa uplatňuje na príjmy zo závislej činnosti; ak sa zmluva uplatňuje pred dátumom nadobudnutia jej platnosti, predchádzajúce pravidlá sa uplatňujú až do nadobudnutia jej platnosti, ak sú pre zamestnanca výhodnejšie...“

### *Daňová prax*

- 26 Podľa informácií poskytnutých nemeckou vládou je pojem „nemecká verejná rozvojová pomoc v rámci technickej alebo finančnej spolupráce“ použitý v oddiele I bode 4 ATE vykladaný daňovou správou tak, že vyžaduje, aby opatrenie rozvojovej pomoci bolo aspoň vo výške 75 % financované spolkovým ministerstvom príslušným pre rozvojovú spoluprácu alebo súkromnoprávnou spoločnosťou pre rozvojovú pomoc vo vlastníctve štátu.

## Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 27 Od 12. apríla 2009 do 31. októbra 2012 bola žalobkyňa vo veci samej zamestnaná ako vedúca projektu v spoločnosti pre rozvojovú pomoc so sídlom v Nemecku. Pracovala na základe pracovnej zmluvy, ktorej trvanie sa rovnalo trvaniu projektu rozvojovej spolupráce, ktorý prebiehal v Afrike a do ktorého bola zaradená. Tento projekt bol financovaný zo 7. a 9. ERF. Počas tohto obdobia si však ponechala svoje bydlisko a centrum svojich záujmov v Nemecku, kde v dôsledku toho podliehala neobmedzenej daňovej povinnosti k dani z príjmu.
- 28 Finanzamt Z (Finančný úrad Z, Nemecko) vyhovel žiadosti zamestnávateľa žalobkyne vo veci samej o oslobodenie jej mzdy podľa ATE a v dôsledku toho vydal potvrdenie o oslobodení od dane. Uvedený zamestnávateľ preto nevykonal zrážku dane z miezd a neodviedol daň príslušným daňovým orgánom. Mzdy žalobkyne neboli zdanené ani v tretej krajine.
- 29 Po daňovej kontrole spoločnosti zamestnávajúcej žalobkyňu vo veci samej príslušný daňový úrad konštatoval, že predmetný projekt rozvojovej spolupráce nebol financovaný spolkovou vládou ani Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (Nemecká spoločnosť pre medzinárodnú spoluprácu, Nemecko), ale 7. a 9. ERF. V dôsledku toho bol Finančný úrad G požiadaný, aby zdanil mzdy žalobkyne daňou z príjmu.
- 30 Rozhodnutím z 13. februára 2014 Finančný úrad G stanovil výšku dane, ktorú žalobkyňa vo veci samej dlhovala za roky 2011 a 2012.
- 31 Po neúspešnej sťažnosti proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa žalobu na Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko), ktorú tento súd rozsudkom z 22. marca 2018 zamietol ako nedôvodnú. Uvedená žalobkyňa následne podala proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 32 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd domnieva, že opravný prostriedok „Revision“ je na základe vnútroštátneho práva nedôvodný. Naopak ATE a s ním súvisiaca daňová prax by mohli byť v rozpore so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenou v článku 4 ods. 3 ZEÚ, ako aj s povinnosťou členských štátov koordinovať svoje rozvojové politiky podľa článku 208 v spojení s článkom 210 ZFEÚ.
- 33 Za týchto okolností Bundesfinanzhof (Spolkový finančný 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 [dvomi z 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?“



## O prejudiciálnej otázke

### *O prípustnosti*

- 34 Nemecká vláda vo svojich písomných pripomienkach vyjadrila pochybnosti o prípustnosti tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania z dôvodu, že uvedenie právneho kontextu tohto návrhu vnútroštátnym súdom je zavádzajúce, pretože neuvádza, že oslobodenie od dane stanovené v § 34c ods. 5 EStG nie je úmerné časti projektu financovaného spolkovým ministerstvom príslušným pre rozvojovú spoluprácu alebo súkromnoprávnou spoločnosťou pre rozvojovú pomoc vo vlastníctve štátu, ale naopak časti, ktorá nie je takto financovaná. Žalobkyňa vo veci samej na pojednávaní spochybnila toto pravidlo výpočtu oslobodenia od dane z dôvodu, že uvedené pravidlo sa uplatňovalo až od roku 2014, teda po dátume, keď nastali sporné skutkové okolnosti.
- 35 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Európskej únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdny dvor neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (rozsudok z 21. decembra 2021, Euro Box Promotion a i., C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 a C-840/19, EU:C:2021:1034, bod 139).
- 36 V prejednávanej veci však z návrhu podaného týmto súdom vyplýva, že pochybnosti odôvodňujúce otázku, ktorú položil, sa netýkajú oslobodenia od dane, ktoré by mohlo byť priznané zamestnancovi podľa toho, či je činnosť, na ktorú je pridelený, financovaná z vnútroštátnych verejných prostriedkov alebo ERF, ale možnosti vnútroštátnej právnej úpravy zaobchádzať so zamestnancom z tohto dôvodu rozdielne. Preto nie je zjavné, že výklad práva Únie, o ktorý vnútroštátny súd požiadal, nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej.
- 37 Preto aj za predpokladu, že nemecká vláda zamýšľala vzniesť námietku neprípustnosti založenú na nepresnostiach uvedených v spise v súvislosti s uplatniteľným právnym kontextom, táto námietka musí byť zamietnutá.

### *O veci samej*

- 38 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú ustanovenia článku 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej daňovej praxi, ktorá odmieta oslobodiť od dane z príjmov mzdu, ktorú poberá pracovník pridelený na činnosť súvisiacu s verejnou rozvojovou pomocou, ak je táto činnosť financovaná z ERF, hoci toto oslobodenie sa priznáva, ak je takáto činnosť financovaná aspoň do výšky 75 % ministerstvom príslušným pre rozvojovú spoluprácu alebo súkromnoprávnou spoločnosťou pre rozvojovú pomoc vo vlastníctve dotknutého členského štátu.

- 39 Hoci vnútroštátny súd v znení svojej otázky uvádza len ustanovenia článku 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ, treba na úvod uviesť, že tento súd sa vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania odvoláva aj na slobodu pohybu. Žalobkyňa vo veci samej a Komisia, ktorým bola v tejto súvislosti položená otázka na pojednávaní, uviedli, že daňová prax, o akú ide vo veci samej, patrí najmä do pôsobnosti voľného pohybu kapitálu stanoveného v článku 63 ods. 1 ZFEÚ, zatiaľ čo nemecká vláda tvrdila, že táto sloboda sa neuplatňuje v situácii, o akú ide vo veci samej.
- 40 Za týchto podmienok treba najskôr preskúmať, či sa má článok 63 ods. 1 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni takej daňovej praxi, o akú ide vo veci samej.
- 41 V tejto súvislosti z nomenklatúry kapitálových pohybov uvedenej v prílohe I smernice 88/361, ktorá si zachovala svoj orientačný charakter pre definovanie pojmu pohybu kapitálu (rozsudok zo 16. decembra 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, bod 31), vyplýva, že vecná pôsobnosť tejto slobody zahŕňa transakcie týkajúce sa aktív alebo pasív denominovaných v národnej alebo cudzej mene vrátane peňažných pôžičiek alebo darov.
- 42 Vzhľadom na to, že medzi pomocami, ktoré môžu byť poskytnuté v rámci 7. alebo 9. ERF, patrí tak nenávratná pomoc, ako aj pôžičky, treba konštatovať, že daňová prax, o akú ide vo veci samej, môže v zásade ovplyvniť voľný pohyb kapitálu.
- 43 Zo znenia článku 63 ods. 1 ZFEÚ však vyplýva, že na to, aby sa mohol tento článok uplatniť, si voľný pohyb kapitálu vyžaduje pohyb medzi členskými štátmi navzájom alebo medzi členským štátom a treťou krajinou.
- 44 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že je pravda, že Súdny dvor v bode 38 rozsudku z 2. marca 1994, Parlament/Rada (C-316/91, EU:C:1994:76), rozhodol, že výdavky potrebné na finančnú pomoc stanovenú v článku 231 štvrtého dohovoru medzi AKT a EHS a v článku 1 finančného protokolu pripojeného k tomuto dohovoru znášajú priamo štáty.
- 45 V tom istom bode však Súdny dvor rozlišoval medzi záväzkom členských štátov vynaložiť tieto výdavky a rozdelením pomoci, ktoré mal tento záväzok umožniť, keďže zdôraznil, že túto druhú operáciu nevykonávali tieto štáty, ale 7. ERF. Okrem toho Súdny dvor v bode 29 tohto rozsudku uviedol, že keďže štvrtý dohovor medzi AKT a EHS bol uzavretý tak Európskym hospodárskym spoločenstvom, ako aj členskými štátmi, sú, okrem výslovne stanovených výnimiek, spoločne a nerozdielne zodpovedné vo vzťahu k štátom AKT za splnenie všetkých povinností vyplývajúcich z prijatých záväzkov, vrátane záväzkov týkajúcich sa finančnej pomoci. Preto, ako vyplýva z bodov 30 až 32 uvedeného rozsudku, ak štvrtý dohovor medzi AKT a EHS používa výraz „finančná pomoc Spoločenstva“, tento pojem treba v kontexte tohto dohovoru chápať tak, že odkazuje na Európske hospodárske spoločenstvo a jeho členské štáty posudzované spoločne.
- 46 V dôsledku toho Súdny dvor v bodoch 33 až 37 toho istého rozsudku dospel k záveru, že pomoc vyplatená zo 7. ERF bola poskytnutá na účely splnenia povinnosti finančnej pomoci uvedenej v článku 231 štvrtého dohovoru medzi AKT a EHS, ktorá prináležala Spoločenstvu, ako aj členským štátom, posudzovaným spoločne, ktorú sa ale členské štáty samy dobrovoľne rozhodli znášať, čo je dôvod, pre ktorý zriadili 7. ERF.
- 47 Vzhľadom na tieto skutočnosti treba teda konštatovať, že hoci výdavky potrebné na finančnú pomoc a všeobecnejšie kapitálovú dotáciu zo 7. ERF znášajú priamo členské štáty, samotné rozdelenie tejto pomoci uvedeným fondom treba považovať za uskutočnené nie týmito členskými

štátmi, ale subjektom, ktorý bol zriadený medzivládnu dohodou a ktorý má namiesto Únie a členských štátov prevziať záväzky, ktoré spoločne prijali pri ratifikácii zmiešanej medzinárodnej dohody.

- 48 Preto treba konštatovať, že pohyb kapitálu, ktorý zahŕňa rozdelenie finančnej pomoci prostredníctvom 7. ERF, nepredstavuje pohyb kapitálu medzi členskými štátmi alebo medzi členským štátom a treťou krajinou, ale medzi týmto subjektom a v zásade treťou krajinou, a teda že sa naň nemôže vzťahovať voľný pohyb kapitálu.
- 49 To isté platí pre rozdelenie finančnej pomoci prostredníctvom 9. ERF, keďže ustanovenia dohody z Cotonou, ako aj vnútornej dohody o financovaní a správe pomoci Spoločenstva v rámci dohody z Cotonou sú v tomto bode analogické s už citovanými ustanoveniami.
- 50 Navyše, aj keby predmetná daňová prax patrila do pôsobnosti voľného pohybu kapitálu, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, ak sú obmedzujúce účinky, ktoré by vnútroštátne opatrenie mohlo mať, príliš neisté a príliš nepriame, takéto účinky nemožno považovať za účinky, ktoré by mohli brániť jednej zo slobôd pohybu (pozri analogicky rozsudok z 27. októbra 2022, Instituto do Cinema e do Audiovisual, C-411/21, EU:C:2022:836, bod 29). Daňová prax, o akú ide vo veci samej, však nemôže určitým a priamym spôsobom ovplyvniť financovanie poskytnuté prostredníctvom 7. alebo 9. ERF.
- 51 Vzhľadom na vyššie uvedené treba konštatovať, že na takú daňovú prax, o akú ide vo veci samej, sa nevzťahuje voľný pohyb kapitálu stanovený v článku 63 ods. 1 ZFEÚ.
- 52 Pokiaľ ide ďalej o článok 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ, možno uviesť, že ako bolo v podstate konštatované v bode 46 tohto rozsudku, 7. a 9. ERF nie sú orgánmi Únie. Hoci článok 4 ods. 3 ZEÚ zakotvuje zásadu lojálnej spolupráce, nič to nemení na tom, že pôsobnosť tejto zásady, aj keď sa vykladá v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ, je obmedzená na plnenie úloh vyplývajúcich zo Zmlúv Úniou a členskými štátmi.
- 53 Je však potrebné pripomenúť, že 7. a 9. ERF zriadili členské štáty na účely plnenia záväzkov finančnej pomoci, ktoré spoločne prijali s Úniou v rámci štvrtého dohovoru medzi AKT a EHS a dohody z Cotonou.
- 54 Keďže ustanovenia Zmlúv sú pre členské štáty záväzné, nemôžu sa zbaviť svojej povinnosti dodržiavať povinnosť lojálnej spolupráce najmä na účely plnenia úloh Únie, medzi ktoré podľa článku 3 ZEÚ patrí prísne dodržiavanie medzinárodného práva, a teda záväzkov, ktoré Únia spoločne s členskými štátmi prijala pri ratifikácii zmiešaných medzinárodných dohôd, ako aj v súlade s článkom 21 ZEÚ trvalo udržateľný hospodársky, sociálny a environmentálny rozvoj rozvojových krajín. Preto sa vzťahy medzi členskými štátmi na jednej strane a 7. a 9. ERF na strane druhej musia považovať za vzťahy, ktoré sa riadia rovnakými zásadami, aké by platili, ak by sa členské štáty nerozhodli zriadiť tieto ERF na účely plnenia finančných záväzkov, ktoré spoločne prijali s Úniou pri ratifikácii štvrtého dohovoru medzi AKT a EHS a dohody z Cotonou, vrátane zásady lojálnej spolupráce uvedenej v článku 4 ods. 3 ZEÚ, prípadne v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ.
- 55 Okrem toho táto povinnosť lojálnej spolupráce je všeobecne uplatniteľná a nezávisí od výlučnej alebo nevýlučnej povahy dotknutej právomoci Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. apríla 2010, Komisia/Švédsko, C-246/07, EU:C:2010:203, bod 71), a teda *a fortiori* ani od

okolnosti, že táto právomoc patrí do oblasti paralelných právomocí, ako to v súlade s článkom 4 ods. 4 ZFEÚ platí v prípade rozvojovej spolupráce, v ktorej výkon právomoci zo strany Únie nebráni členským štátom vykonávať svoju právomoc.

- 56 Naproti tomu treba pripomenúť, že jednotlivci sa môžu odvolávať len na ustanovenia, vrátane ustanovení Zmlúv, ktoré ukladajú presné a nepodmienené povinnosti nevyžadujúce na ich uplatnenie žiadny neskorší zásah orgánov Únie alebo vnútroštátnych orgánov (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. novembra 1992, *Hansa Fleisch Ernst Mundt*, C-156/91, EU:C:1992:423, bod 13, ako aj z 20. marca 2018, *Garlsson Real Estate a i.*, C-537/16, EU:C:2018:193, bod 65).
- 57 Pokiaľ ide o zásadu lojálnej spolupráce zakotvenú v článku 4 ods. 3 ZEÚ, z tejto zásady plynú členským štátom, ako vyplýva zo znenia tohto ustanovenia, dve pozitívne povinnosti spočívajúce jednak v rešpektovaní, uľahčovaní a napomáhaní Únii pri plnení jej úloh vyplývajúcich zo Zmlúv, ako bolo pripomenuté v bode 54 tohto rozsudku, a jednak v prijatí všetkých opatrení potrebných na plnenie záväzkov vyplývajúcich zo Zmlúv alebo z aktov inštitúcií, a jedna negatívna povinnosť, a to zdržať sa akéhokoľvek opatrenia, ktoré by mohlo ohroziť dosiahnutie cieľov Únie.
- 58 Pokiaľ ide o prvú z týchto pozitívnych povinností, ktorá ukladá členským štátom povinnosť dodržiavať stratégie a opatrenia prijaté Úniou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. apríla 2010, *Komisia/Švédsko*, C-246/07, EU:C:2010:203, body 75 a 76) a z tohto dôvodu môže vyžadovať, ak vnútroštátna právna úprava podmieňuje uplatnenie právnej alebo daňovej výhody podmienkou, že jej poskytnutie je vhodné z ekonomických dôvodov, aby príslušný členský štát považoval takúto podmienku za splnenú, ak je uplatnenie takejto výhody v hospodárskom záujme Únie, ktorý majú tieto stratégie a opatrenia podporovať alebo chrániť, faktom zostáva, že takáto povinnosť je príliš nepresná na to, aby mohla viesť ku vzniku práv v prospech jednotlivcov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. januára 1986, *Hurd*, 44/84, EU:C:1986:2, body 47 až 49).
- 59 Pokiaľ ide o druhú z uvedených pozitívnych povinností, podľa ktorej členské štáty musia prijať všetky opatrenia potrebné na splnenie záväzkov vyplývajúcich zo Zmlúv alebo z aktov inštitúcií, zo samotného znenia článku 4 ods. 3 druhého pododseku ZEÚ vyplýva, že táto povinnosť sama osebe nepriznáva subjektívne práva, ale že existuje len v spojení s osobitnou povinnosťou, ktorú majú členské štáty podľa Zmlúv alebo aktu inštitúcií Únie, akou je povinnosť týkajúca sa pravidiel právomocí.
- 60 Na rozdiel od situácie vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 16. decembra 2004, *My* (C-293/03, EU:C:2004:821, body 35, 41, 42, 45 a 47), zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nevyplýva, že v prejednávanej veci má dotknutý členský štát povinnosť, ktorú možno vykladať v spojení so zásadou lojálnej spolupráce a ktorá má za následok vznik subjektívnych práv v prospech jednotlivcov. Povinnosti stanovené v článku 208 ods. 1 a článku 210 ods. 1 ZFEÚ sú totiž samy osebe príliš všeobecné na to, aby mohli zakladať takéto práva.
- 61 Je pravda, že tieto ustanovenia, ktoré sledujú všeobecné ciele vonkajšej činnosti Únie uvedené v článku 21 ZEÚ, akými sú podpora trvalo udržateľného hospodárskeho, sociálneho a environmentálneho rozvoja rozvojových krajín [pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. septembra 2021, *Komisia/Rada (Dohoda s Arménskom)*, C-180/20, EU:C:2021:658, bod 49], stanovujú, že členské štáty a Únia musia spolupracovať a zosúladiť sa tak, aby sa ich príslušné politiky rozvojovej pomoci navzájom dopĺňali a posilňovali. Presné spôsoby takejto spolupráce však závisia od súboru parametrov, ktoré majú stanoviť výlučne členské štáty a Únia. V dôsledku toho sa členské štáty alebo Únia môžu odvolávať na uvedené povinnosti, avšak jednotlivci sa

v prípade neexistencie presnejšej konkretizácie týchto povinností nemôžu odvolávať na tieto ustanovenia voči členskému štátu alebo Únii (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2011, Air Transport Association of America a i., C-366/10, EU:C:2011:864, body 75 až 78).

- 62 V prejednávanej veci rozhodnutie, ktorým Komisia konajúca v mene ERF udeľuje finančnú pomoc, nemôže predstavovať konkretizáciu uvedených ustanovení, ktorá by jednotlivcom umožňovala namietať proti daňovej praxi dotknutej vo veci samej, keďže na jednej strane adresátom tohto typu rozhodnutia je subjekt poskytujúci rozvojovú pomoc, a nie jeho zamestnanci, a na druhej strane toto rozhodnutie nestanovuje povinnosť dotknutého členského štátu nezdaňovať príjmy zamestnancov pridelených na takto dotovaný projekt rozvojovej pomoci.
- 63 Napokon, pokiaľ ide o negatívnu povinnosť uvedenú v článku 4 ods. 3 ZEÚ, treba uviesť, že na jej definovanie sa autori Zmluvy rozhodli použiť výrazy zahŕňajúce určitú závažnosť, a to „ohroziť“ dosiahnutie cieľov Únie, pričom tento výber odráža úmysel týchto autorov obmedziť pôsobnosť tejto povinnosti na situácie mimoriadne závažnej povahy. Nemožno sa však domnievať, že taká daňová prax, o akú ide vo veci samej, ohrozuje dosiahnutie cieľov Únie, keďže táto prax ERF nebráni a ani ho neodrádza od financovania opatrení rozvojovej pomoci.
- 64 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že ustanovenia článku 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej daňovej praxi, ktorá odmieta oslobodiť od dane z príjmov mzdu, ktorú poberá pracovník pridelený na činnosť súvisiacu s verejnou rozvojovou pomocou, ak je táto činnosť financovaná z ERF, hoci toto oslobodenie sa prizná, ak je takáto činnosť financovaná aspoň do výšky 75 % ministerstvom príslušným pre rozvojovú spoluprácu alebo súkromnoprávnou spoločnosťou pre rozvojovú pomoc vo vlastníctve dotknutého členského štátu.

## O trovách

- 65 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

**Ustanovenia článku 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkami 208 a 210 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej daňovej praxi, ktorá odmieta oslobodiť od dane z príjmov mzdu, ktorú poberá pracovník pridelený na činnosť súvisiacu s verejnou rozvojovou pomocou, ak je táto činnosť financovaná z Európskeho rozvojového fondu, hoci toto oslobodenie sa prizná, ak je takáto činnosť financovaná aspoň do výšky 75 % ministerstvom príslušným pre rozvojovú spoluprácu alebo súkromnoprávnou spoločnosťou pre rozvojovú pomoc vo vlastníctve dotknutého členského štátu.**

Podpisy