



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 23. novembra 2023 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Nariadenie (ES) č. 1085/2006 – Pomoc poskytnutá v rámci nástroja predvstupovej pomoci (IPA) – Nariadenie (ES) č. 718/2007 – Článok 7 ods. 1 a 3 – Uzavretie rámcovej dohody medzi Európskou komisiou a dotknutou prijímajúcou krajinou – Pravidlá spolupráce týkajúce sa finančnej pomoci Európskej únie tejto prijímajúcej krajine – Dane a poplatky – Rámcová dohoda IPA medzi Albánskom a ES – Zmluva financovaná Úniou – Expert, ktorý nemá postavenie úradníka ani zamestnanca Únie – Článok 26 ods. 2 písm. c) – Oslobodenie od dane v Albánsku – Daňová rezidencia v Chorvátsku – Daň z príjmov v Chorvátsku“

Vo veci C-682/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Upravni sud u Zagrebu (Správny súd Záhreb, Chorvátsko) zo 17. októbra 2022 a doručený Súdnemu dvoru 2. novembra 2022, ktorý súvisí s konaním:

LM

proti

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory Z. Csehi, predseda piatej komory E. Regan (spravodajca) a sudca D. Gratsias,

generálna advokátka: L. Medina,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– chorvátska vláda, v zastúpení: G. Vidović Mesarek, splnomocnená zástupkyňa,

* Jazyk konania: chorvátčina.

– Európska komisia, v zastúpení: O. Glinicka, M. Mataija, W. Roels a D. Schaffrin, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody uzavretej 18. októbra 2007 medzi vládou Albánskej republiky a Komisiou Európskych spoločenstiev o pravidlách spolupráce týkajúcej sa finančnej pomoci Európskeho spoločenstva Albánskej republike v rámci vykonávania pomoci z nástroja predvstupovej pomoci (IPA) (ďalej len „rámcová dohoda“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi LM, chorvátskou štátnou príslušníčkou, a Ministerstvom financií Republiky, samostatni sektor za drugostupanjski upravni postupak (ministerstvo financií, samostatné oddelenie pre odvolania v správnych veciach, Chorvátsko) (ďalej len „ministerstvo financií“) vo veci zdanenia súm, ktoré LM získala ako expertka v rámci projektu financovaného Európskou úniou v Albánsku, daňou z príjmov v Chorvátsku.

Právny rámec

Právo Únie

Nariadenie (ES) č. 1085/2006

- 3 Nariadenie Rady (ES) č. 1085/2006 zo 17. júla 2006, ktorým sa ustanovuje nástroj predvstupovej pomoci (IPA) (Ú. v. EÚ L 210, 2006, s. 82), ktoré sa uplatňovalo do 31. decembra 2013, vo svojom článku 1, nazvanom „Príjemcovia pomoci a celkový cieľ“, stanovovalo:
„Na účely získania členstva Spoločenstvo poskytuje pomoc krajinám uvedeným v prílohách I a II [tohto nariadenia] pri postupnom zosúladení noriem a politik s normami a politikami Európskej únie vrátane, ak je to vhodné, s *acquis communautaire*.“
- 4 Článok 17 tohto nariadenia s názvom „Vykonávanie pomoci“ v odseku 1 stanovoval:
„[Európska k]omisia a krajiny prijímajúce pomoc uzatvárajú rámcové dohody o vykonávaní pomoci.“
- 5 Príloha II uvedeného nariadenia vo svojej prvej zarážke uvádzala „Albánsko“.

Nariadenie (ES) č. 718/2007

- 6 Článok 7 nariadenia Komisie (ES) č. 718/2007 z 12. júna 2007, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (ES) č. 1085/2006 (Ú. v. EÚ L 170, 2007, s. 1), nazvaný „Rámcové dohody a sektorové dohody“, stanovoval:

„1. Komisia a prijímajúca krajina uzatvorí rámcovú dohodu, v ktorej stanovia a dohodnú sa na pravidlách spolupráce v oblasti finančnej pomoci ES určenej prijímajúcej krajine. Rámcová dohoda môže byť v prípade potreby doplnená sektorovou dohodou alebo sektorovými dohodami, ktoré upravujú osobitné ustanovenia pre jednotlivé zložky.

...

3. Rámcová dohoda obsahuje najmä ustanovenia o:

...

k) predpisoch týkajúcich sa daní, ciel a iných poplatkov;

...“

Rámcová dohoda

- 7 Článok 26 rámcovej dohody, nazvaný „Pravidlá týkajúce sa daní, ciel a iných poplatkov“, v odseku 2 stanovuje:

„Uplatňujú sa tieto ďalšie podrobné ustanovenia:

...

c) Zisk a/alebo príjmy dosiahnuté na základe dohody s Európskymi spoločenstvami sa zdaňujú v Albánsku v súlade s vnútroštátnym/miestnym daňovým systémom. Fyzické a právnické osoby, vrátane pracovníkov dočasne usadených mimo svojej krajiny, pochádzajúce z členského štátu Európskej únie alebo z iných štátov oprávnených v rámci [nástroja predvstupovej pomoci (IPA)], ktoré vykonávajú zmluvy financované z prostriedkov Spoločenstva, sú však v Albánsku oslobodené od týchto daní.

...“

Chorvátske právo

- 8 Ustanovenie § 3 ods. 1 zákon o porezu na dohodak (zákon o dani z príjmov) z 3. decembra 2004 (*Narodne novine*, br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13, 148/13, 83/14, 143/14, 136/2015), stanovuje:

„Rezident je fyzická osoba, ktorá má bydlisko alebo obvyklý pobyt v Chorvátskej republike.“

9 Podľa § 6 ods. 1 tohto zákona:

„Základom dane z príjmov je celková výška príjmov zo závislej činnosti zamestnancov a samostatne zárobkovo činných osôb v súlade s odsekom 3 tohto paragrafu, čistých príjmov z majetku a majetkových práv, kapitálových príjmov, príjmov z investícií, ako aj iných príjmov, ktoré daňový rezident dosahuje na vnútroštátnom území alebo v zahraničí (neobmedzená daňová povinnosť), po individuálnom znížení základu dane v súlade s § 36 a/alebo § 54 tohto zákona.“

10 Ustanovenie § 38 ods. 1 opći porezni zakon (Daňový poriadok) (*Narodne novine*, br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016) stanovuje:

„Na účely tohto zákona platí, že daňovník má bydlisko v mieste, kde vlastní alebo má v držbe nehnuteľnosť nepretržite aspoň 183 dní v priebehu jedného alebo dvoch kalendárnych rokov. Pobyt v nehnuteľnosti sa nevyžaduje.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 11 Žalobkyňa vo veci samej uzavrela so spoločnosťou Deutsche Stiftung für internationale rechtliche Zusammenarbeit eV (Nemecká nadácia pre medzinárodnú spoluprácu v oblasti práva, ďalej len „IRZ“), ktorá má sídlo v Bonne (Nemecko), zmluvu, na základe ktorej bola zamestnaná ako expertka v rámci projektu č. 346 – 900 „Konsolidácia súdneho systému v Albánsku (Euralius IV)“ s cieľom vykonať v priebehu roka 2016 misiu v Albánsku v trvaní najmenej 220 dní. Tento projekt financovaný Úniou v rámci národného programu „IPA 2013“ realizovalo zoskupenie obchodných spoločností, ako aj IRZ.
- 12 Na tento účel žalobkyňa vo veci samej, ktorá získala od príslušných albánskych orgánov pracovné povolenie a preukaz totožnosti, uzavrela nájomnú zmluvu na účely bývania a vykonávala svoju každodennú činnosť v kancelárii v Tirane (Albánsko). Vyhlásila, že má bydlisko v Albánsku a je tam poistená v rámci zdravotného poistenia. V tom istom období bola žalobkyňa vo veci samej vlastníčkou nehnuteľnosti v Chorvátsku a chorvátske daňové orgány ju považovali za daňového rezidenta.
- 13 IRZ zaplatila žalobkyni vo veci samej za vykonanie misie expertky celkovú sumu vo výške 140 400 eur ako odmenu a diéty za rok 2016.
- 14 Daňovým výmerom z 20. decembra 2017 Daňový úrad Záhreb (Chorvátsko), pobočka Trnje, ako prvostupňový daňový orgán, zdanil celú túto sumu daňou z príjmov v Chorvátsku. Výška dane, ktorú mala žalobkyňa vo veci samej zaplatiť z titulu dane z príjmov po uplatnení zníženia a sadzieb dane, tak dosiahla 458 045,30 chorvátskych kún (HRK) (približne 62 000 eur).
- 15 Žalobkyňa vo veci samej podala proti tomuto daňovému výmeru sťažnosť na ministerstvo financií najmä z dôvodu, že článok 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody vylučuje, aby sumy, ktoré získala ako expertka v Albánsku, mohli podliehať dani z príjmov v Chorvátsku.
- 16 Rozhodnutím z 22. novembra 2021 ministerstvo financií túto argumentáciu síce zamietlo, sťažnosti však vyhovel, zrušilo daňový výmer a vrátilo vec daňovému orgánu prvého stupňa z dôvodu, že tento orgán nesprávne zistil všetky relevantné skutočnosti týkajúce sa úrovne príjmov a daňovej rezidencie žalobkyne vo veci samej v Chorvátsku.

- 17 Žalobkyňa vo veci samej preto podala na Upravni sud u Zagrebu (Správny súd Záhreb, Chorvátsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, žalobu, ktorou sa domáhala zrušenia daňového výmeru z 20. decembra 2017 a rozhodnutia z 22. novembra 2021.
- 18 Na podporu svojej žaloby žalobkyňa vo veci samej tvrdí, že tak z článku 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody, ako aj z článku 12 protokolu (č. 7) o výsadách a imunitách Európskej únie vyplýva, že nemôže podliehať dani z príjmov v Chorvátsku z titulu sumy zaplatenej zo strany IRZ. Zdôrazňuje, že experti, ktorí sú štátnymi príslušníkmi iných členských štátov a ktorí boli zapojení do toho istého projektu, v týchto členských štátoch nepodliehali dani z príjmov.
- 19 Ministerstvo financií zase tvrdí, že rámcová dohoda nezaväzuje chorvátske daňové orgány a že jej článok 26 ods. 2 písm. c) má za následok iba vylúčenie práva Albánskej republiky zdaníť takú sumu, o akú ide vo veci samej. Táto posledná uvedená suma tak podlieha dani z príjmov v Chorvátsku, keďže žalobkyňa vo veci samej mala bydlisko v tomto členskom štáte.
- 20 Vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí uvádza, že pre rozhodnutie sporu vo veci samej je relevantný len výklad článku 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody. Protokol (č. 7) o výsadách a imunitách Európskej únie sa totiž na žalobkyňu vo veci samej neuplatňuje, keďže nie je ani zamestnancom, ani úradníkom Únie. Tento súd okrem toho zdôrazňuje, že v súlade s vnútroštátnym právom treba dotknutú osobu na účely prejednávanej veci považovať za daňového rezidenta v Chorvátsku, keďže v roku 2016 bola vlastníkom nehnuteľnosti na chorvátskom území.
- 21 Podľa uvedeného súdu vzhľadom na to, že členské štáty musia pri výkone svojich právomocí v oblasti priamych daní dodržiavať obmedzenia, ktoré môžu vyplývať z práva Únie, je nevyhnutné objasniť, či takéto obmedzenie vyplýva z článku 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody, a v prípade kladnej odpovede určiť jeho rozsah.
- 22 Ak by sa toto ustanovenie vykladalo v tom zmysle, že priznáva Albánskej republike výlučné právo zdaníť daňou z príjmov sumy, ktoré dostávajú experti dlhodobu zapojení do projektu IPA financovaného Úniou, Chorvátska republika by nemohla zdaníť daňou z príjmov sumu dotknutú vo veci samej. V dôsledku toho je vylúčené, aby daňové orgány tohto členského štátu mohli viesť konanie proti žalobkyňi vo veci samej s cieľom určiť povinnosť zaplatiť daň z príjmov z tejto sumy. V takom prípade by sa platobný výmer z 20. decembra 2017 a rozhodnutie z 22. novembra 2021 mali zrušiť.
- 23 Vzniká však otázka, či oslobodenie od sumy, o ktorú ide vo veci samej, od dane z príjmov v Albánsku poskytuje členským štátom možnosť podrobiť ju dani z príjmov. V tejto súvislosti treba určiť, či jediným účelom tohto oslobodenia od dane je prostredníctvom daňových opatrení chrániť nezávislosť expertov, ktorí sú štátnymi príslušníkmi členského štátu a sú dlhodobu zamestnaní, pred prípadnými vplyvmi prijímajúcej krajiny v rámci projektu IPA, alebo či je jeho cieľom tiež umožniť členským štátom zdaňovať sumy, ktoré dostávajú ich štátni príslušníci zamestnaní ako experti.

- 24 Za týchto okolností Upravni sud u Zagrebu (Správny súd Záhreb) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 26 ods. 2 písm. c) [rámcovej dohody] vykladať v tom zmysle, že vylučuje právomoc členského štátu, v prejednávanej veci [právomoc] Chorvátskej republiky, zdaníť daňou z príjmov sumy vyplatené v roku 2016 štátnemu príslušníkovi tohto členského štátu ako dlhodobému expertovi, a to za misiu vykonávanú na území Albánsk[ej republiky] a v súvislosti s projektom, ktorého príjemcami sú verejné inštitúcie Albánskej republiky a ktorý je financovaný Európskou úniou v rámci nástroja predvstupovej pomoci IPA 2013?“

O prejudiciálnej otázke

- 25 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje zdanenie daňou z príjmov súm prijatých daňovým rezidentom tohto členského štátu, ktorý nie je úradníkom ani zamestnancom Únie, pri výkone misie uskutočnenej v Albánsku v rámci IPA.
- 26 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora na účely výkladu určitého ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj kontext, do ktorého patrí, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou [rozsudok z 20. októbra 2022, Centre public d'action sociale de Liège (Zrušenie alebo pozastavenie výkonu rozhodnutia o návrate), C-825/21, EU:C:2022:810, bod 41 a citovaná judikatúra].
- 27 Pokiaľ ide o znenie článku 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody, treba uviesť, že toto ustanovenie, ktorého cieľom je vykonať článok 7 ods. 3 písm. k) nariadenia č. 718/2007, vo svojej prvej vete stanovuje, že príjmy zo zmlúv uzavretých s Úniou „sa zdaňujú v Albánsku“ v súlade s jeho daňovými právnymi predpismi, pričom v druhej vete tejto rámcovej dohody sa spresňuje, že osoby „pochádzajúce z“ členských štátov, ktoré vykonávajú zmluvy financované Úniou, musia byť „v Albánsku oslobodené od týchto daní“.
- 28 Zo samotného znenia druhej vety článku 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody tak jasne vyplýva, že oslobodenie od dane stanovené v tejto vete v prospech osôb, ktoré majú najmä z dôvodu svojej štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska postavenie daňového rezidenta členského štátu, sa vzťahuje výlučne na daň z príjmov, ktorú majú tieto osoby zaplatiť „v Albánsku“ podľa prvej vety tohto článku 26 ods. 2 písm. c) z dôvodu činnosti vykonávanej týmito osobami v tejto tretej krajine v rámci projektu financovaného Úniou v rámci IPA.
- 29 Naproti tomu článok 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody sa nezaobera otázkou dane z príjmov, ktorú by tie isté osoby prípadne mohli platiť v členskom štáte podľa jeho daňovej právnej úpravy.
- 30 Zdá sa teda, že už samotné znenie tohto ustanovenia umožňuje dospieť k záveru, že nebráni členskému štátu, akým je v prejednávanej veci Chorvátska republika, zdaníť daňou z príjmov sumy vyplatené expertovi, ktorý má svoju daňovú rezidenciu v tomto členskom štáte, z dôvodu misie vykonávanej v Albánsku v rámci projektu financovaného Úniou v rámci IPA, pričom uvedené ustanovenie sa obmedzuje na vymedzenie rozsahu daňovej právomoci tejto jedinej tretej krajiny vo vzťahu k osobám vykonávajúcim činnosť na jej území v rámci takéhoto projektu.

- 31 Podľa judikatúry Súdneho dvora však výklad ustanovenia práva Únie nemôže mať za následok odstránenie akéhokoľvek potrebného účinku jasného a presného znenia tohto ustanovenia. Ak teda význam ustanovenia práva Únie jednoznačne vyplýva zo znenia samotného ustanovenia, Súdny dvor sa nemôže od tohto výkladu odchyliť (rozsudok z 20. septembra 2022, VD a SR, C-339/20 a C-397/20, EU:C:2022:703, bod 71, ako aj citovaná judikatúra).
- 32 V každom prípade doslovný výklad článku 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody, ako je uvedený v bode 30 tohto rozsudku, potvrdzuje kontext, do ktorého patrí toto ustanovenie, ako aj ciele sledované právnou úpravou Únie, ktorej súčasťou je uvedené ustanovenie.
- 33 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora síce priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto ich však musia uplatňovať v súlade s právom Únie (rozsudok z 22. decembra 2022, Airbnb Ireland a Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, bod 41).
- 34 Z toho vyplýva, že okrem oblastí, v ktorých je daňové právo Únie predmetom harmonizácie, patrí určenie charakteristiky dane do právomoci členských štátov, pri rešpektovaní ich daňovej autonómie. Platí to teda najmä pre určenie základu dane a zdaniteľnej udalosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 73).
- 35 Cieľom rámcovej dohody však nie je obmedziť právomoci členských štátov v oblasti priamych daní, ale ako vyplýva z článku 7 ods. 1 nariadenia č. 718/2007, predstavuje len nástroj spolupráce v oblasti finančnej pomoci poskytovanej Úniou Albánsku ako prijímajúcej tretej krajine.
- 36 V tomto kontexte cieľom oslobodenia od dane stanoveného v druhej vete článku 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody, keďže sa netýka všetkých osôb zamestnaných v rámci projektu financovaného Úniou na základe IPA v Albánsku, uvedených v prvej vete tohto ustanovenia, ale len daňových rezidentov členských štátov, ktoré vykonávajú činnosť v tejto tretej krajine, je zabrániť tomu, aby tieto osoby podliehali prípadnému dvojitému zdaneniu svojich príjmov z dôvodu tejto činnosti vykonávanej mimo členského štátu ich daňovej rezidencie.
- 37 Okrem toho je nesporné, ako uviedla Komisia, že cieľom tohto oslobodenia od dane je zabezpečiť nezávislosť daňových rezidentov členských štátov zamestnaných na základe IPA vo vzťahu k orgánom dotknutej prijímajúcej tretej krajiny. Oslobodenie od dane z príjmov v členskom štáte ich daňovej rezidencie neprispieva k dosiahnutiu tohto cieľa.
- 38 Na položenú otázku preto treba odpovedať tak, že článok 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje zdanenie daňou z príjmov súm prijatých daňovým rezidentom tohto členského štátu, ktorý nie je úradníkom ani zamestnancom Únie, pri výkone misie uskutočnenej v Albánsku v rámci IPA.

O trovách

- 39 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (desiata komora) rozhodol takto:

Článok 26 ods. 2 písm. c) rámcovej dohody uzavretej 18. októbra 2007 medzi vládou Albánskej republiky a Komisiou Európskych spoločenstiev o pravidlách spolupráce týkajúcej sa finančnej pomoci Európskeho spoločenstva Albánskej republike v rámci vykonávania pomoci z nástroja predvstupovej pomoci (IPA) sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje zdanenie daňou z príjmov súm prijatých daňovým rezidentom tohto členského štátu, ktorý nie je úradníkom ani zamestnancom Európskej únie, pri výkone misie uskutočnenej v Albánsku v rámci IPA.

Podpisy