Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
LAILY MEDINA
přednesené dne 9. února 2023 [1]

Věc C-15/22

RF
proti
Finanzamt G

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Evropský rozvojový fond (ERF) – Daň z příjmů – Osvobození od daně ze mzdy pobírané v souvislosti s projekty týkajícími se rozvojové pomoci financované z vnitrostátních rozpočtových zdrojů – Rozdílné zacházení se mzdou pobíranou v souvislosti s projektem financovaným z ERF – Článek 63 SFEU – Volný pohyb kapitálu – Článek 4 odst. 4 SFEU – Výkon souběžných pravomocí – Články 208 a 210 SFEU – Rozvojová spolupráce – Povinnost podporovat politiky rozvojové spolupráce – Zásada loajální spolupráce – Usnadnění plnění úkolů EU – Dosažení cílů EU – Přímý účinek“

1. Je přípustné, aby členské státy pro účely související s daní z příjmů fyzických osob uplatňovaly rozdílné zacházení ve vztahu ke mzdě osob pracujících na projektech rozvojové spolupráce realizovaných ve třetích zemích [2] a financovaných Evropským rozvojovým fondem (dále jen „ERF“) a mzdě pobírané za práce na podobných projektech, které jsou naproti tomu financovány z vnitrostátních rozpočtových zdrojů?

2. Projednávaná věc se týká německé vnitrostátní správní praxe (dále jen „dotčená vnitrostátní daňová právní úprava“). Tato praxe přiznává osvobození od daně z příjmů, pokud jde o mzdy vyplácené za práci v rámci projektů rozvojové pomoci v zahraničí, které jsou alespoň ze 75 % financovány spolkovým ministerstvem pověřeným rozvojovou spoluprací nebo soukromoprávní společností poskytující rozvojovou pomoc, která je ve vlastnictví státu [3] (společně dále jen „vnitrostátní rozpočtové zdroje“). Na mzdu zaměstnance pracujícího na projektu pomoci, který je financován z ERF, se přitom takové osvobození nevztahuje.

3. Podstatou otázky položené předkládajícím soudem Soudnímu dvoru je, zda zásada loajální spolupráce zakotvená v čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s články 208 a 210 SFEU, které se týkají oblasti rozvojové spolupráce, musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členské státy danily mzdy pobírané v souvislosti s projekty pomoci, jež jsou financovány z ERF, pokud je takové osvobození přiznáno ve vztahu ke mzdě pobírané v souvislosti s projektem financovaným

[1] – Původní jazyk: angličtina.

[2] – Spolupráce může mít mnoho forem, ale „rozvojová spolupráce“ je obvykle chápána jako synonymum veřejné rozvojové pomoci.

[3] – Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

z vnitrostátních rozpočtových zdrojů. Rozdílné zacházení vyplývající z této daňové právní úpravy navíc vyvolává též otázku, zda je na projednávanou věc nutno použít ustanovení Smlouvy týkající se základních svobod.

4. Z toho vyplývá, že Soudní dvůr má před sebou nelehký úkol, a sice určit, zda a případně jakým způsobem se základní svobody nebo zásada loajální spolupráce zakotvená v čl. 4 odst. 3 SEU uplatní v oblasti rozvojové spolupráce. Rozhodně se nejedná o nikterak jednoduchou otázku, neboť Evropská unie a členské státy mohou v této oblasti vykonávat souběžné pravomoci [4]. Projednávaná věc se rovněž dotýká širší globální diskuse týkající se daňového zacházení s rozvojovou pomocí a její účinnosti [5].

I. Právní rámec

A. Mezinárodní právo

1. Úmluva z Lomé IV

5. Čtvrtá úmluva AKT-EHS podepsaná v Lomé dne 15. prosince 1989 byla uzavřena mezi skupinou afrických, karibských a tichomořských států (dále jen „státy AKT“) a Evropským hospodářským společenstvím (EHS) (dál jen „Úmluva z Lomé IV) [6]. Tato úmluva byla schválena rozhodnutím Rady a Komise ze dne 25. února 1991 [7].

6. Článek 2 úmluvy z Lomé IV stanoví, že spolupráce AKT-EHS, „založená na právně závazném systému a existenci společných orgánů“, se uskutečňuje v souladu se zásadami rovnosti partnerů, respektování jejich svrchovanosti, vzájemného zájmu a vzájemné závislosti, jakož i práva každého státu určovat své vlastní politické, sociální, kulturní a hospodářské možnosti.

7. Článek 9 této úmluvy stanoví:

„Za účelem posílení účinnosti nástrojů této úmluvy přijmou smluvní strany v rámci své odpovědnosti pokyny, priority a opatření přispívající k dosažení cílů stanovených touto úmluvou […]“

[4] – Podle čl. 4 odst. 4 SFEU má Unie pravomoc vyvíjet činnost a provádět společnou politiku v oblasti rozvojové spolupráce a humanitární pomoci, avšak výkon této pravomoci nesmí členským státům bránit ve výkonu jejich pravomoci.

[5] – Z poslední doby viz například Tax Treatment of Official Development Assistance Hub [Centrum pro daňové zacházení s veřejnou rozvojovou pomocí] otevřené v lednu 2022 Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Viz rovněž Pařížská deklarace o účinnosti pomoci přijatá v roce 2005 a potvrzená v Akkře v roce 2008 na fórech na ministerské úrovni pořádaných OECD (dostupná na internetové adrese https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

[6] – Úř. věst. 1991, L 229, s. 3.

[7] – 91/400/ESUO, EHS, Úř. věst. 1991, L 229, s. 1.

2. Dohoda z Cotonou

8. Dohoda o partnerství mezi [AKT státy] na jedné straně a Evropským společenstvím a jeho členskými státy na straně druhé podepsaná v Cotonou dne 23. června 2000 (dále jen „dohoda z Cotonou“) [8] byla schválena rozhodnutím Rady 2003/159/ES ze dne 19. prosince 2002 [9]. Nabyla účinnosti dne 1. dubna 2003 a nahradila úmluvy z Lomé.

9. Článek 2 dohody z Cotonou stanoví základní zásady spolupráce AKT-ES, které jsou „založen[y] na právně závazném systému a existenci společných orgánů“.

10. Článek 3 dohody z Cotonou stanoví, že „[s]trany podniknou […] veškerá vhodná opatření, obecná či konkrétní, k zajištění plnění závazků vyvstávajících z této dohody a k usnadnění dosažení jejích cílů. […]“

11. Článek 70 písm. a) dohody z Cotonou upřesňuje, že spolupráce podporuje „mikroprojekty na místní úrovni, které mají hospodářský a sociální dopad na život obyvatel, splňují prokázané a sledované prioritní potřeby, a provádějí se z iniciativy a za aktivní účasti místního společenství, jež z nich má prospěch“.

12. Článek 71 této dohody stanoví:

„1. Mikroprojekty a operace decentralizované spolupráce mohou být podporovány z finančních prostředků dohody. […]

2. Příspěvky pro financování mikroprojektů a decentralizované spolupráce vyplácí fond, a v tomto případě příspěvek obvykle nepřesáhne tři čtvrtiny celkových nákladů každého projektu a nesmí přesáhnout limit stanovený v orientačním programu. Zbývající část poskytují:

a) dotyčné místní společenství v případě mikroprojektů (buď v naturáliích nebo ve formě služeb nebo hotovosti a přizpůsobené jeho kapacitě pro přispívání);

[…]

c) výjimečně dotyčný stát AKT buď ve formě finančního příspěvku nebo prostřednictvím využití veřejného zařízení nebo dodávky služeb.

[…]“

B. Unijní právo

13. Evropské rozvojové fondy byly zřízeny za účelem financování spolupráce se státy AKT a zámořskými zeměmi a územími, a to nejprve přílohou ke Smlouvě o EHS a následně interními dohodami členských států zasedajících v Radě. ERF financuje každý projekt nebo program přispívající k hospodářskému, sociálnímu nebo kulturnímu rozvoji dotčených zemí. Každý ERF se uzavírá na dobu několika let, často pěti let, odpovídajících době trvání nejrůznějších dohod a úmluv, kterými Evropská unie a její členské státy vytvořily toto zvláštní partnerství se státy

[8] – Úř. věst. 2000, L 317, s. 3.

[9] – Úř. věst. 2003, L 65, s. 27; Zvl. vyd. 11/46, s. 121.

AKT. Historicky ERF nebyly zahrnuty do souhrnného rozpočtu Unie. Z tohoto důvodu byla pro účely plnění povinností vyplývajících z mezinárodních dohod a zejména zajištění financování ERF přijata zvláštní finanční nařízení [10].

1. Sedmý ERF [11]

14. Zástupci vlád členských států Evropského hospodářského společenství zasedajících v Radě přijali dne 16. července 1990 interní dohodu 91/401/EHS o financování a správě pomoci Společenství podle úmluvy z Lomé IV [12]. Touto dohodou členské státy vytvořily sedmý ERF. Ustanovení provádějící tuto interní dohodu jsou předmětem finančního nařízení 91/491/EHS ze dne 29. července 1991 o spolupráci při financování rozvoje v rámci čtvrté úmluvy z Lomé [13].

15. Schvalující osoba rozhodla o uzavření sedmého ERF dne 31. srpna 2008. Vzhledem k neexistenci právního základu pro uzavření ERF byly zbývající zůstatky, jakož i smlouvy a rozhodnutí s nimi související převedeny na devátý ERF podle ustanovení části 3 finančního nařízení pro devátý ERF [14].

2. Devátý ERF

16. Po dohodě z Cotonou byla přijata interní dohoda 2000/770/ES mezi zástupci vlád členských států, zasedajícími v Radě, o financování a správě pomoci Společenství v rámci finančního protokolu k Dohodě z Cotonou a o přídělu finanční pomoci zámořským zemím a územím, pro které platí čtvrtá část Smlouvy o ES [15]. Ustanovení provádějící tuto interní dohodu jsou předmětem finančního nařízení ze dne 27. března 2003.

C. Německé právo

17. První věta § 1 odst. 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů; dále jen „EStG“), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, stanoví, že fyzické osoby, které mají bydliště nebo místo trvalého či obvyklého pobytu v Německu, mají v tomto členském státě neomezenou povinnost k dani z příjmu.

18. Podle §2 odst. 1 EStG jsou předmětem daně z příjmu příjmy ze závislé činnosti, které daňový poplatník obdrží v době, kdy podléhá neomezené daňové povinnosti.

19. Ustanovení § 34c EStG stanoví:

„1) Pokud osoby s neomezenou daňovou povinností uhradí ze zahraničních příjmů ve státě původu uvedených příjmů daň obdobnou německé dani z příjmu, započte se zahraniční daň,

[10] – Od roku 2021 byly programy ERF zahrnuty do víceletého finančního rámce Unie, a podléhaly tak finančním nařízením Unie stejným způsobem jako jiné unijní programy financování. Viz https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

[11] – Předkládací rozhodnutí odkazuje na sedmý a devátý ERF. Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda jsou oba tyto ERF v projednávané věci použitelné.

[12] – Úř. věst. 1991, L 229, s. 288.

[13] – Úř. věst. 1991, L 266, s. 1.

[14] – Viz konečná účetní závěrka sedmého, osmého, devátého a desátého ERF za rozpočtový rok 2008 (Úř. věst. 2009, C 274, s. 1).

[15] – Úř. věst. 2000, L 317, s. 355.

která byla vyměřena, uhrazena a snížená o vzniklý nárok na slevu na dani, na německou daň z příjmu, dlužnou z titulu příjmů dosažených v dotyčném státě;

[…]

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

20. Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financí, Německo) přijalo dne 31. října 1983 výnos o daňovém zacházení s příjmy zaměstnanců plynoucími z výkonu práce v zahraničí [16] (dále jen „výnos ministerstva financí“), adresovaný nejvyšším daňovým orgánům spolkových zemí. Oddíl I odst. 4 tohoto výnosu zejména stanoví, že činnosti vykonávané v zahraničí pro vnitrostátního dodavatele v souvislosti s německou veřejnou rozvojovou pomocí poskytovanou v rámci technické a finanční spolupráce jsou osvobozeny od daně z příjmu.

21. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle výkladu uplatněného německými daňovými orgány se „německou veřejnou rozvojovou pomocí“ rozumí pouze opatření rozvojové pomoci, která jsou financována přímo z německého rozpočtu, buď spolkovým ministerstvem pověřeným rozvojovou spoluprací, nebo GIZ.

II. Spor v původním řízení a předběžná otázka

22. V době od 12. dubna 2009 do 31. října 2012 pracovala RF jako projektová manažerka u společnosti poskytující rozvojovou pomoc se sídlem v Německu. Na základě pracovní smlouvy na dobu určitou pracovala na mikroprojektových programech (MPP, dále jen „dotčený program“) v Africe [17]. Tento program byl zcela nebo zčásti financován ze zdrojů Unie a jejích členských států, a sice ze sedmého a devátého ERF [18].

23. Bydliště a středisko zájmů RF se v této době nacházely v Německu, kde tudíž podléhala neomezené daňové povinnosti, zatímco místo výkonu její práce bylo v Africe.

24. Vzhledem k tomu, že společnost poskytující rozvojovou pomoc měla za to, že mzda RF je na základě výnosu ministerstva financí osvobozena od daně z příjmu, neprovedla srážku daně z této mzdy za zdaňovací období let 2011 a 2012 a tuto daň neodvedla příslušným daňovým orgánům. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že této společnosti bylo nejprve vydáno osvědčení o osvobození od daně, které bylo podmíněno zajištěním souladu s výnosem ministerstva financí. Mzda RF nebyla zdaněna ani v Africe v místě výkonu práce.

25. U společnosti poskytující rozvojovou pomoc byla příslušnými daňovými orgány provedena daňová kontrola mzdového účetnictví. Tyto orgány uvedly, že dotčený program nebyl financován spolkovým ministerstvem pověřeným rozvojovou spoluprací ani GIZ, ale ze zdrojů ERF. V daňových výměrech ze dne 13. února 2014 proto tyto orgány rozhodly, že mzda RF musí za roky 2011 a 2012 podléhat dani z příjmu.

16 – BStBl. 1983 I, s. 470.

17 – Předkládací rozhodnutí neobsahuje žádné podrobnosti, pokud jde o dotčenou zemi, ale RF uvádí, že se jednalo o Nigérii (viz bod 6 písemného vyjádření).

18 – Jak již bylo uvedeno, je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda práce vykonávaná RF souvisela se sedmým i s devátým ERF.

26. RF podala proti tomuto rozhodnutí u těchto orgánů opravný prostředek, který byl zamítnut. Následně tedy podala žalobu k Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně, Německo), která nebyla úspěšná. Proti tomuto rozsudku podala RF opravný prostředek „*Revision*“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo, dále jen „předkládající soud“).

27. V předkládacím rozhodnutí předkládající soud uvádí, že na základě vnitrostátního práva je opravný prostředek „*Revision*“ neopodstatněný, jelikož mzda RF nebyla přímo financována z žádných vnitrostátních rozpočtových zdrojů, a její činnost v zahraničí tedy nebyla spjata s německou veřejnou rozvojovou pomocí. Domnívá se, že ani rozlišování prováděné správními orgány není v rozporu se zásadou rovného zacházení, neboť dotčené daňové zvýhodnění je odůvodněno podporou některých odvětví německého hospodářství, a tudíž je ústavně odůvodněno.

28. Předkládající soud má nicméně pochybnosti o slučitelnosti dotčené právní úpravy s unijním právem. Zdůrazňuje, že na rozdíl od okolností daných ve věci Petersen [19] nepředstavuje dotčená daňová právní úprava omezení volného pohybu, zejména volného pohybu pracovníků, neboť žádný pracovník ani zaměstnavatel není diskriminován z toho důvodu, že pochází z jiného členského státu.

29. Podle předkládajícího soudu by dotčená daňová právní úprava mohla být v rozporu se zásadou loajální spolupráce zakotvenou v čl. 4 odst. 3 SEU. RF v tomto ohledu tvrdí, že z této zásady a ze závazku členských států ke sladění jejich rozvojové politiky vyplývá, že existuje povinnost zahrnout do působnosti dotčeného daňového osvobození i projekty financované z prostředků Unie. Předkládající soud je však toho názoru, že vzhledem k vlastní pravomoci členských států v oblasti rozvojové pomoci není jisté, zda jim může být zakázáno přijímat opatření politiky rozvojové pomoci, jejichž cílem je podpora zahraničního obchodu těchto členských států. Taková povinnost nevyplývá ani z dohody z Cotonou.

30. Za těchto okolností se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

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

31. Písemná vyjádření předložily RF, německá vláda, jakož i Evropská komise. Tyto účastnice řízení rovněž přednesly své řeči na jednání, které se konalo dne 23. listopadu 2022.

[19] – Rozsudek ze dne 28. února 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

III. Posouzení

A. Úvodní poznámky

32. Zaprvé, německá vláda sice formálně nevznesla námitky proti položené předběžné otázce, nicméně vyjadřuje určité pochybnosti ohledně její přípustnosti. Ve svém písemném vyjádření a na jednání v podstatě tvrdila, že osvobození stanovené dotčenou vnitrostátní daňovou právní úpravou nezbytně vyžaduje, aby byl projekt alespoň ze 75 % financován z vnitrostátních rozpočtových zdrojů. Jinými slovy, podmínkou uplatnění tohoto daňového pravidla je, že mzda pobíraná zaměstnancem plyne z činnosti, která je alespoň ze 75 % financována z těchto zdrojů. To však neznamená, že je taková činnost od daně osvobozena zcela, neboť ta část uvedené činnosti, která není z těchto zdrojů financována, zdanění nadále podléhá (tedy až do výše maximálně 25 %).

33. V tomto ohledu připomínám, že podle ustálené judikatury platí, že se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance [20].

34. V popisu příslušné právní úpravy obsaženém v předkládacím rozhodnutí sice jsou možná určité mezery, nicméně se domnívám, že je dostatečně jasné, jak dotčená vnitrostátní daňová právní úprava funguje. Předkládající soud v podstatě upřesnil, že tato úprava stanoví, že mzda pobíraná za činnost v oblasti rozvojové pomoci je osvobozena od daně z příjmu za podmínky, že je tato činnost financována z prostředků vnitrostátních rozpočtových zdrojů, zatímco mzda pobíraná za takovouto činnost, která je financována z prostředků ERF, zdanění podléhá. Jsem tudíž toho názoru, že Soudní dvůr může předkládajícímu soudu v rámci posouzení dotčené daňové právní úpravy předestřít určité prvky výkladu unijního práva.

35. Zadruhé, podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s články 208 a 210 SFEU brání dotčené vnitrostátní daňové právní úpravě. Komise však ve svých písemných vyjádřeních navrhla, aby byl do znění předběžné otázky vložen výslovný odkaz na základní svobody stanovené Smlouvami. Soudní dvůr tak prostřednictvím svých písemných otázek účastníky řízení vyzval, aby se na jednání k otázce základních svobod vyjádřili. RF i Komise na jednání uvedly, že dotčená daňová právní úprava spadá do oblasti působnosti základních svobod, zatímco německá vláda tvrdila, že se tyto základní svobody v projednávané věci neuplatní.

36. Připomínám, že Soudnímu dvoru přísluší, aby otázky, které jsou mu položeny, případně přeformuloval. Soudní dvůr může kromě toho považovat za nezbytné zohlednit i normy unijního práva, na které vnitrostátní soud ve svých otázkách neodkázal [21].

[20] – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 8. září 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, bod 36 a citovaná judikatura).

[21] – Rozsudky ze dne 13. října 2016, M. a S. (C-303/15, EU:C:2016:771, bod 16 a citovaná judikatura), a ze dne 31. května 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, bod 27).

37. V tomto ohledu je potřeba zaprvé uvést, že předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí sice zmiňuje volný pohyb zakotvený v článku 45 SFEU a v ustanoveních dohody z Cotonou, ovšem dospívá k závěru, že tato ustanovení dotčené vnitrostátní právní úpravě nebrání, neboť RF není pracovnicí z jiného členského státu [22].

38. Je nezbytné podotknout, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci Petersen [23] se týkala téže vnitrostátní daňové právní úpravy obsažené ve výnosu ministerstva financí, jako je právní úprava, o kterou se jedná v projednávané věci. Soudní dvůr však zkoumal jiný aspekt této úpravy, a sice místo usazení zaměstnavatele. Ve věci Petersen byl dotčený pracovník zaměstnán zaměstnavatelem usazeným v Dánsku, který realizoval projekt rozvojové pomoci financovaný Dánskou agenturou pro mezinárodní rozvoj. Soudní dvůr uvedl, že osvobození od daně z příjmu vyžaduje, aby měl zaměstnavatel sídlo v Německu, a rozhodl, že takový požadavek představuje překážku volného pohybu pracovníků zakázanou článkem 45 SFEU [24]. V projednávané věci se skutkový stav v původním řízení netýká téhož požadavku (který ostatně splněn je), neboť RF i společnost poskytující rozvojovou pomoc mají bydliště, resp. sídlo v Německu. V každém případě platí, že pokud jde o volný pohyb pracovníků, jedná se o čistě vnitrostátní situaci.

39. Považuji však za nutné zdůraznit, že dotčená vnitrostátní daňová právní úprava stanoví též rozdílné zacházení se zaměstnanci v závislosti na *původu prostředků* poskytovaných na dotčený projekt pomoci. Osvobození od daně je přiznáno či odepřeno zaměstnanci, který na tomto projektu pracuje, podle toho, zda je projekt rozvojové spolupráce financován přímo z vnitrostátních rozpočtových zdrojů, nebo ze zdrojů ERF. Je tedy namístě začít určením, zda se na projednávanou věc použijí jiné základní svobody, případně které by to byly.

B. K otázce relevance ostatních základních svobod

40. Pokud jde o otázku, zda se na vnitrostátní opatření vztahuje některá ze základních svobod, vyplývá z nyní již ustálené judikatury, že je třeba zohlednit *předmět* dotčených právních předpisů [25].

41. Z výše uvedených důvodů [26] mám za to, že věc v původním řízení nemůže být posuzována ve světle článku 45 SFEU. Nicméně skutečnost, že se projednávaná věc zabývá dopadem dotčené vnitrostátní daňové právní úpravy na příhraniční pracovníky, nikoli však způsobem, jakým tato úprava ovlivňuje financování projektů pomoci, nevylučuje použití ostatních základních svobod, ledaže by tyto ostatní základní svobody byly považovány za vedlejší ve vztahu k volnému pohybu pracovníků [27]. V určitých specifických situacích, kdy mají dvě základní svobody z hlediska dotčené právní úpravy stejný význam, Soudní dvůr rozhodl, že se tyto situace týkají obou základních

[22] – Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, body 29 a 30. Zdůraznila bych však, že RF je sice rezidentem v Německu, nicméně své úkoly plnila v uvedené třetí zemi v rámci dotčeného programu pomoci.

[23] – Rozsudek ze dne 28. února 2013, C-544/11, EU:C:2013:124.

[24] – Tamtéž, body 39 až 43.

[25] – Viz zejména rozsudky ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, bod 26); ze dne 13. listopadu 2012; Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707; bod 90); a ze dne 21. května 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, bod 31).

[26] – Viz bod 38 výše.

[27] – Soudní dvůr rozhodl, že pokud jsou vnitrostátním opatřením dotčeny dvě základní svobody současně, je v zásadě nutno zkoumat sporné opatření jen s ohledem na jednu z těchto dvou základních svobod, jestliže se ukáže, že za daných okolností případu je jedna z těchto svobod oproti druhé zcela druhořadá a může k ní být přiřazena (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. října 2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, bod 26 a citovaná judikatura, a ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, bod 37).

svobod současně[28]. Podle relevantní judikatury může taková specifická situace nastat, pokud se některá ze základních svobod na projednávanou věc nepoužije, jelikož *všechny prvky* dotčené situace se, pro účely této svobody, nacházejí pouze uvnitř jednoho členského státu[29]. To však nemusí platit pro účely ostatních základních svobod. Z toho vyplývá, že z hlediska volného pohybu pracovníků se mohou všechny prvky dotčené situace nacházet uvnitř jednoho členského státu, ovšem z hlediska ostatních svobod může tato situace jistý přeshraniční prvek vykazovat.

42. Uvádím, že v projednávané věci vede daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, k rozdílnému zacházení v závislosti na *původu prostředků*. Z předkládacího rozhodnutí jasně vyplývá, že dotčené osvobození od daně je přiznáno ve vztahu k činnosti spočívající v rozvojové pomoci v zahraničí financované z vnitrostátních rozpočtových zdrojů, ale je odepřeno v případě, kdy je financování poskytováno z ERF. V tomto ohledu velký senát Soudního dvora v nedávném rozsudku ve věci Komise v. Maďarsko[30] rozhodl, že vnitrostátní právní úprava, která nastoluje rozdílné zacházení sdružením a nadacím usazeným v Maďarsku v závislosti na tuzemském nebo „zahraničním“ původu finanční podpory, kterou přijímají, spadá do rámce článku 63 SFEU[31]. V projednávané věci je tak s ohledem na skutečnost, že dotčené rozdílné zacházení vychází z původu prostředků, nutno posoudit, zda a případně v jakém rozsahu je taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, schopna ovlivnit výkon práva volného pohybu kapitálu zakotveného v článku 63 SFEU. V tomto ohledu musím ve vztahu k článku 63 SFEU zdůraznit, že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že tento článek má *přímý účinek*, takže se jej lze dovolávat před vnitrostátním soudem a může způsobit nepoužitelnost vnitrostátních pravidel, která jsou s ním v rozporu[32].

43. S přihlédnutím k takovému přímému účinku a ve světle vyjádření přednesených RF a Komisí na jednání nejprve posoudím, zda musí být článek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání použití daňové právní úpravy členského státu, která přiznává osvobození od daně z příjmu ve vztahu ke mzdě pobírané zaměstnancem přiděleným k výkonu činností v oblasti rozvojové pomoci pouze tehdy, když je taková činnost alespoň ze 75 % financována z vnitrostátních rozpočtových zdrojů, zatímco v případě, kdy je zaměstnanec přidělen k výkonu činnosti takovéto povahy financované ve stejném rozsahu jedním z ERF, tato daňová úprava zaměstnanci prospěch z takového osvobození odpírá.

[28] – Viz například rozsudek ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot (C-155/08 a C-157/08, EU:C:2009:368, bod 40). Svoboda usazování a volný pohyb kapitálu se mohou překrývat zejména v případě účastí a dividend (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, body 23 a 24).

[29] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. května 2013, Libert a další (C-197/11 a C-203/11, EU:C:2013:288, bod 33 a citovaná judikatura), a ze dne 15. listopadu 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 47 a citovaná judikatura).

[30] – Rozsudek ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparentnost sdružování) (C-78/18, EU:C:2020:476).

[31] – Tamtéž, body 61, 62 a 65.

[32] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. září 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, bod 49).

C. K volnému pohybu kapitálu zakotvenému v článku 63 SFEU

1. K působnosti článku 63 SFEU

a) Územní působnost

44. Zaprvé, článek 63 SFEU stanoví, že jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu *mezi* členskými státy a *mezi* členskými státy a třetími zeměmi. Předkládající soud uvádí, že dotčené rozdílné daňové zacházení není diskriminační ve smyslu Smluv, jelikož činnost spočívající v rozvojové pomoci v zahraničí, která je financována přímo z zdrojů Evropské unie, nepředstavuje financování pocházející z jiného členského státu [33].

45. V tomto ohledu podotýkám, že v projednávané věci jsou peněžní prostředky určené společnosti poskytující rozvojovou pomoc za účelem realizace rozvojové pomoci v zahraničí poskytovány z ERF. Jak je vysvětleno výše v bodech 13 a 16, financování ERF bylo upraveno interní dohodou mezi zástupci vlád členských států zasedajících v Radě a podléhá finančním nařízením. Přestože tedy není financování dotčeného podniku poskytováno přímo jiným členským státem, výdaje nezbytné na finanční pomoc (tehdejšího) Společenství byly hrazeny přímo členskými státy [34], které odváděly finanční příspěvky do ERF. Například z konečné účetní závěrky devátého ERF v rozpočtovém roce 2009 vyplývá, že zdroji ERF jsou „*ad hoc*“ příspěvky placené členskými státy Unie [35]. Dodávám, že podle finančního nařízení Komise „spravuje ERF na vlastní odpovědnost“ a jmenuje zejména hlavní schvalující osobu a finančního kontrolora ERF [36]. Zjednodušeně řečeno, v období, o které se jedná ve věci v původním řízení, ERF byl fondem mezivládní povahy mimo rámec rozpočtu Unie, a to navzdory skutečnosti, že většina jeho zdrojů byla spravována Evropskou komisí [37].

46. Mám za to, že z tohoto zjištění lze vyvodit následující závěry. Zaprvé, pokud by mělo být financování poskytované dotčené společnosti zajišťováno z německých rozpočtových zdrojů, bylo by možno danou situaci považovat za čistě vnitřní situaci. V projednávané věci však bylo financování zajišťováno externími subjekty, a sice ERF, který se vyznačuje výše uvedenými vlastnostmi [38]. Zadruhé, financování zajišťované ze strany ERF sestává z přímých příspěvků členských států. Lze je tedy postavit na roveň pohybu kapitálu z *jiných členských států*. Přeshraniční prvek, díky němuž jsou ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu použitelná, je dán pohybem kapitálu z ERF do dotčeného podniku.

[33] – Bod 30 žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

[34] – Viz rozsudek ze dne 2. března 1994, Parlament v. Rada (C-316/91, EU:C:1994:76, bod 4). Soudní dvůr v uvedené věci rozhodl, že výdaje nezbytné pro finanční pomoc Společenství nebyly výdaji Společenství, ale byly hrazeny přímo členskými státy, a tudíž nebyly součástí souhrnného rozpočtu Evropských společenství.

[35] – Viz konečná účetní závěrka osmého, devátého a desátého ERF za rozpočtový rok 2009 (Úř. věst. 2010, C 310, s. 1). Tento dokument dodává, že přibližně každých pět let vy se zástupci členských států měli scházet na mezivládní úrovni, aby rozhodli o celkové částce, která bude Fondu přidělena, a dohlíželi na provádění tohoto rozhodnutí. V letech 2009 a 2008 byly příspěvky týkající se devátého ERF požadovány od 15 zúčastněných členských států.
Na jednání u Soudního dvora Komise uvedla, že sedmý ERF (1990–1995) činil 10 940 milionů ECU na příspěvcích členských států (včetně Německa, do výše 2 840 milionů ECU). To znamená, že financování ve výši 8 100 milionů ECU (74 %) bylo poskytnuto jinými státy než Německem. Komise dodává, že devátý ERF (2000–2007) čítal až 13 800 milionů EUR na příspěvcích členských států a 1 700 milionů EUR od Evropské investiční banky. Účast Německa na devátém ERF není ve vyjádření Komise podrobně popsána.

[36] – Viz čl. 9 odst. 1, články 11 a 13 finančního nařízení 91/491, jakož i čl. 1 odst. 2, články 18 a 27 finančního nařízení ze dne 27. března 2003 pro devátý ERF.

[37] – Navíc poukazuji na skutečnost, že pokud jde o MPP, o který se v projednávané věci podle všeho jedná, může příspěvky odvádět též dotčené místní společenství a výjimečně i dotyčný stát AKT [viz čl. 71 odst. 2 písm. a) a c) dohody z Cotonou].

[38] – Viz body 13 až 16 a 45 výše.

47. Ve světle výše uvedených úvah mám za to, že územní působnost volného pohybu kapitálu podle článku 63 SFEU by měla zahrnovat pohyb kapitálu mezi takovým společným zahraničním fondem založeným členskými státy, jako je ERF, a podnikem nacházejícím se v jednom z členských států jako příjemcem. Pro projednávanou věc to znamená, že zde přeshraniční prvek existuje.

b) Věcná působnost

48. Pokud jde o věcnou působnost článku 63 SFEU, Smlouva o FEU sice nedefinuje pojem „pohyb kapitálu“, nicméně skutečností zůstává, že z judikatury vyplynula řada vodítek ohledně rozsahu tohoto pojmu. V případech, kdy taková definice neexistuje, se Soudní dvůr často opírá o seznam stanovený sekundárním právem, a sice klasifikaci pohybu kapitálu [39]. V projednávané věci se tato klasifikace nevztahuje výslovně na financování poskytované z ERF [40]. Tato klasifikace má však pro účely definování pojmu „pohyb kapitálu“ pouze informativní hodnotu [41], což Soudnímu dvoru umožňuje rozšířit pojem „kapitál“ nad rámec „klasického“ hospodářského významu [42]. Soudní dvůr již například rozhodl, že dědictví a dary jsou v pojmu pohybu kapitálu zahrnuty [43]. Volný pohyb kapitálu tak již Soudní dvůr uplatnil na daň z dědictví přijatého náboženským sdružením, které je neziskovou organizací [44]. Pod tento pojem navíc spadají mimo jiné investice do nemovitého majetku v souvislosti s nabytím užívacích práv k půdě [45].

49. Hospodářské a právní významy pojmu „kapitál“ sice nejsou vždy totožné [46], nicméně v projednávané věci by v žádném případě nemělo být jakkoli sporné tvrzení, že takové financování, jako je financování poskytované určitým fondem příjemci, kterým je společnost zabývající se rozvojovou pomocí se sídlem v Německu, spadá pod pojem „kapitál“, neboť – s výhradou ověření, která musí provést předkládající soud – jde o převod peněžní částky určitému podniku na projekt rozvoje, který tato společnost realizuje.

50. Pokud Soudní dvůr rozhodne tak, že pojem „pohyb kapitálu“ takové financování zahrnuje, vyvstane následně otázka, zda se vztahuje na mzdu vyplácenou tímto podnikem osobě, která na projektu rozvojové pomoci v zahraničí pracuje. V tomto ohledu musí Soudní dvůr rozhodnout, zda dotčený „pohyb“ znamená pohyb mezi ERF a podnikem členského státu, nebo mezi ERF a projektem realizovaným v dotčeném státě AKT jako příjemcem. Podle mého názoru by se pojem „pohyb“ měl vztahovat na celou „pomoc“, to znamená na finanční tok směrem od dárce (ERF)

[39] – Klasifikace uvedená v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [o ES] (článek zrušený Amsterodamskou smlouvou) (Úř. věst. 1988, L 178, s. 5).

[40] – Soudní dvůr může mít za to, že se jedná o finanční operaci ve smyslu této klasifikace. Například v rozsudku ze dne 31. ledna 1984, Luisi a Carbone (286/82 a 26/83, EU:C:1984:35), Soudní dvůr rozhodl, že pohyb kapitálu je finanční operace, která v zásadě spočívá ve vložení nebo investování dotčené částky. V zásadě se tedy jedná o finanční operace a od běžných plateb se liší tím, že jsou svou povahou spíše tvorbou aktiv.

[41] – Rozsudek ze dne 6. března 2018, SEGRO a Horváth (C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, bod 56 a citovaná judikatura).

[42] – Hindelang, S., „*Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC*“, The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law, Oxford, 2009; online vydání, Oxford Academic, 1. září 2009, s. 45-47.

[43] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. dubna 2012, van Putten (C-578/10 až C-580/10, EU:C:2012:246, bod 29), a ze dne 16. července 2015, Komise v. Francie (C-485/14, nezveřejněný, EU:C:2015:506, bod 22).

[44] – Viz rozsudek ze dne 10. února 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, bod 23).

[45] – Rozsudek ze dne 6. března 2018, SEGRO a Horváth (C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, bod 57).

[46] – Viz poznámka pod čarou 42 výše.

k příjemci, tedy dotčenému programu realizovanému v daném státě AKT [47]. Podnik členského státu je pouze jedním krokem v procesu financování tohoto programu, který musí odpovídat potřebám místních společenství států AKT. Pojem „pohyb" by se tedy měl vztahovat na všechny články řetězce od dárce až k příjemci [48]. S ohledem na skutečnost, že existují mezinárodní pobídky ke snižování zdanění týkající se rozvojových zemí, je nesporné, že pojem „pomoc" zahrnuje *celý finanční tok* směrem od ERF k příjemci ve státech AKT.

51. Domnívám se tedy, že daňová právní úprava, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, musí spadat do rámce pojmu „pohyb kapitálu" ve smyslu článku 63 SFEU, pokud se týká příjmu financovaného z ERF, který je vyplácen určitému podniku v některém členském státě.

c) Osobní působnost

52. Problematika osobní působnosti článku 63 SFEU vyžaduje zodpovězení dvou otázek. Zaprvé, Soudní dvůr musí rozhodnout, zda se toto ustanovení použije *ratione personae* na příjem financovaný z ERF, který je veřejným fondem zřízeným členskými státy na základě finančního nařízení přijatého těmito státy, a vyplácený příjemci, kterým je společnost poskytující rozvojovou pomoc se sídlem v členském státě, a zadruhé, zda se této základní svobody může dovolávat zaměstnanec takové společnosti.

53. Generální advokát P. Mengozzi zdůraznil „samotnou povahu volného pohybu kapitálu, jež je svobodou zaměřenou spíše na předmět transakcí než na povahu osob, které ji vykonávají" [49]. Ve stejném duchu Soudní dvůr již judikoval, že volný pohyb kapitálu se vztahuje na operace prováděné neziskovou obecně prospěšnou nadací [50], jakož i na daň z dědictví přijatého náboženským sdružením, které je neziskovou organizací [51]. Navíc v případě, že Soudní dvůr kvalifikuje ERF jako fond ES nebo EU, budou se na státní zaměstnance Evropské unie vztahovat další základní svobody [52], čímž se tyto svobody stanou použitelnými i na různé typy pohybu – osob nebo věcí – mezi Unií a daným členským státem.

54. Není pochyb o tom, že společnost, jejíž projekty rozvojové pomoci jsou financovány z ERF, může jakožto příjemce tohoto kapitálu zpochybnit slučitelnost dotčené daňové právní úpravy s volným pohybem kapitálu. Obecně je pracovník, který se účastní výrobního procesu nebo

[47] – V tomto ohledu rovněž považuji za potřebné podotknout, že MPP, o které se jedná v projednávané věci, jsou nástroji rozvojové spolupráce Unie a států AKT. Například v Nigérii existovaly v letech 1999 až 2012 různé MPP pro 9 států daného regionu, jako například MPP3 (2000–2004), MPP6 (2004–2008) a MPP9 (2008–2012), přičemž na tyto programy byla vynaložena částka ve výši 210 milionů EUR. Viz Nwaodu, N. O., Odey, S.A.., Emma-Egbumokei, N.S., (2016). *The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region, Africa's Public Service Delivery & Performance Review, AOSIS, 2016, ss. 459-481.*

[48] – V tomto smyslu viz Pokyny Organizace spojených národů týkající se daňového zacházení s projekty pomoci mezi veřejnými správami. Dostupné na adrese 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] – Stanovisko generálního advokáta P. Mengozziho ve věci Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, bod 35) a viz též stanovisko generální advokátky Ch. Stix-Hackl ve věci Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, body 58 až 60).

[50] – Rozsudek ze dne 14. září 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568).

[51] – Viz rozsudek ze dne 10. února 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10, EU:C:2011:65).

[52] – Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr rozhodl, že na zacházení s příjmem unijního úředníka nebo zaměstnance se vztahuje některá ze základních svobod, jako je článek 45 SFEU (rozsudky ze dne 16. února 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, bod 12 a citovaná judikatura, a ze dne 6. října 2016, Adrien a další, C-466/15, EU:C:2016:749, bod 24 a citovaná judikatura), pak by i příjem financovaný z ERF měl spadat do oblasti působnosti článku 63 SFEU. Pokud příjem financovaný přímo z rozpočtu Unie může představovat omezení článku 45 SFEU, pak by financování prováděné ERF, který je fondem zřízeným členskými státy Unie, mělo spadat do oblasti působnosti základních svobod.

poskytování služeb určité společnosti, považován za vstup nebo za výrobní faktor [53]. Jinými slovy, způsob zacházení s tímto pracovníkem má vliv na společnost a její vstupní a výstupní hodnotu. Například náklady práce ovlivňují počet a kvalitu pracovníků, které může společnost zaměstnat. Vzhledem k tomu, že pojem „pohyb" by měl pokrývat všechny prvky řetězce vedoucího od ERF až k projektu ve státě AKT [54], měl by tak rovněž zahrnovat i mzdu pracovníka, který se na tomto projektu podílí a představuje vstup společnosti.

55. Navíc je namístě připomenout, že spor v původním řízení byl do určité míry vyvolán dotčenou společností, které bylo nejprve ve vztahu ke mzdě RF vydáno osvědčení o osvobození od daně a která z této mzdy nesrazila srážkovou daň. V důsledku tohoto opomenutí se německé daňové orgány rozhodly vymáhat od RF daň z příjmu splatnou za roky 2011 a 2012. Domnívám se, že RF by měla mít možnost dovolávat se této základní svobody za účelem ochrany své mzdy před daněmi, které by mohly být případně neslučitelné s unijním právem. Pro účely projednávaného sporu i cílů sledovaných dotčenou daňovou právní úpravou je na mzdu pobíranou RF nutno nahlížet jako na součást kapitálu, který tato společnost obdržela od ERF. RF se tak může této základní svobody dovolávat.

56. Ve světle výše uvedeného a na rozdíl od názoru vyjádřeného německou vládou na jednání jsem toho názoru, že dotčená daňová právní úprava spadá do oblasti volného pohybu kapitálu zakotveného v článku 63 SFEU.

2. K existenci omezení volného pohybu kapitálu

57. Je třeba připomenout, že článek 63 SFEU zakazuje všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy s výjimkou důvodů uvedených v článku 65 SFEU. Přímé daně sice spadají do pravomoci členských států, nicméně podle ustálené judikatury musí tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo, a zejména základní svobody zaručené touto Smlouvou [55]. To znamená, že členské státy nesmí přijmout diskriminační opatření v neprospěch osob, které využily svého práva volného pohybu.

58. Podle judikatury Soudního dvora platí, že mezi opatření zakázaná podle čl. 63 odst. 1 SFEU jakožto omezení pohybu kapitálu patří ta, která mohou od investování v členském státě odradit osoby, které nejsou v tomto státě rezidenty, nebo odradit osoby-rezidenty v uvedeném členském státě od investování v jiných státech [56].

59. Ve věci Komise v. Maďarsko [57] Soudní dvůr v rámci řízení o žalobě na nesplnění povinnosti posuzoval otázku, zda jsou ustanovení vnitrostátních právních předpisů, která určitým kategoriím organizací občanské společnosti, jež *přímo či nepřímo* přijímají zahraniční podporu překračující určitou mezní hodnotu, ukládají registrační, oznamovací a publikační povinnost a upravují možnost uložit sankce organizacím, které tyto povinnosti nesplní, slučitelná s volným pohybem kapitálu. Soudní dvůr rozhodl tak, že uvedená ustanovení míří na osoby z jiných členských států nebo třetích zemí poskytující finanční podpory těmto sdružením nebo nadacím usazeným v Maďarsku, když stanoví veřejné zpřístupnění informací týkajících se těchto osob a finančních podpor, což může uvedené osoby taktéž odradit od poskytování takových podpor.

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

54 – Viz body 49 a 50 výše.

55 – Rozsudek ze dne 11. června 2015, Berlington Hungary a další (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 34).

56 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. dubna 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, bod 22 a citovaná judikatura).

57 – Rozsudek ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparentnost sdružování), C-78/18, EU:C:2020:476, body 60 a 62.

Soudní dvůr dále zdůraznil, že předmětná ustanovení pojímaná jako celek takto nastolují rozdílné zacházení nejen vůči sdružením a nadacím usazeným v Maďarsku, které přijímají finanční podporu z jiných členských států nebo třetích zemí, ve srovnání s těmi, které přijímají finanční podporu maďarského původu, ale rovněž vůči osobám, které těmto sdružením a nadacím poskytují finanční podporu z jiného členského státu nebo třetí země, ve srovnání s těmi, které by tak činily z místa bydliště nebo sídla v Maďarsku [58].

60. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že toto rozdílné zacházení v závislosti na tom, zda mají předmětné finanční podpory tuzemský, nebo *„zahraniční“ původ*, je přitom nepřímou diskriminací na základě státní příslušnosti [59].

61. V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že dotčené osvobození od daně lze uplatnit pouze tehdy, když je projekt rozvojové pomoci financován z vnitrostátních rozpočtových zdrojů. Takové financování se uskutečňuje v případě, že je projekt financován alespoň ze 75 % spolkovým ministerstvem pověřeným rozvojovou spoluprací nebo soukromoprávní společností poskytující rozvojovou pomoc, která je ve vlastnictví státu. Naproti tomu na projekt rozvojové pomoci financovaný ze zahraničních zdrojů [60], jako je ERF, se vztahuje výnos ministerstva financí, a mzdy vyplácené v rámci tohoto projektu dotčeným podnikem tak musí být zdaněny.

62. Je-li použita dotčená daňová právní úprava, vzniká rozdíl mezi daňovým zacházením se mzdami vyplácenými podniky, které jsou financovány z vnitrostátních rozpočtových zdrojů, a mzdami vyplácenými podniky financovanými ze zahraničních zdrojů. Podniky financované ze zahraničního kapitálu podléhají vyšší daňové zátěži než podniky financované z vnitrostátních rozpočtových zdrojů. Podniky v prvně uvedené skupině se tedy nacházejí v méně příznivé situaci než podniky ve druhé skupině [61].

63. Takové rozdílné daňové zacházení má vliv na využití financování, jehož příjemci jsou společnosti poskytující rozvojovou pomoc [62], a to v podobě zvýšení mzdových nákladů dotčených projektů pomoci, a tedy snížení dostupných zdrojů ve vztahu k těmto projektům a kapitálu, který je těmto společnostem poskytován. V podstatě jde o to, že na jedné straně se musí společnost rozhodnout, zda: 1) požádá o financování z vnitrostátních rozpočtových zdrojů nebo z ERF, 2) zaměstná méně zaměstnanců nebo méně konkurenceschopných zaměstnanců v dotčeném odvětví nebo 3) sníží jiné náklady. Na druhé straně bude třeba pracovník postaven před rozhodnutí, zda si zvolí projekty pomoci v zahraničí, které jsou finančně méně výhodné než projekty financované z vnitrostátních rozpočtových zdrojů. Pokud si pracovník zvolí projekty financované z ERF, bude příslušným daňovým orgánem uplatněna srážková daň (nebo může být, tak jako v projednávané věci, vymáhána následně), což znamená, že daňová zátěž této osoby bude podstatně vyšší [63].

64. Mám tudíž za to, že dotčená daňová právní úprava představuje omezení volného pohybu kapitálu zakázané článkem 63 SFEU.

[58] – Tamtéž, body 60 a 61.

[59] – Tamtéž, bod 62.

[60] – Viz bod 47 výše.

[61] – Obdobně viz rozsudek ze dne 11. října 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, bod 37).

[62] – Obdobně viz rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, body 25 a 26, jakož i citovaná judikatura).

[63] – V projednávané věci bylo na jednání uvedeno, že částka zaplacená na dani představuje důchodové spoření RS.

3. K existenci důvodů pro omezení volného pohybu kapitálu podle článku 65 SFEU

65. Z judikatury týkající se čl. 65 odst. 1 SFEU ve spojení s čl. 65 odst. 3 SFEU vyplývá, že k tomu, aby vnitrostátní daňová právní úprava mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu [64].

66. Zaprvé, pokud jde o srovnatelnost situací [65], německá vláda na jednání uvedla, že situace projektu pomoci financovaného z vnitrostátních rozpočtových zdrojů a situace projektu financovaného z ERF jsou objektivně rozdílné. Zejména tvrdila, že projekty ERF mohou být lépe financovány než projekty financované z vnitrostátních zdrojů, tudíž mzdy spjaté s projekty ERF jsou vyšší než ty, které jsou spjaty s projekty financovanými z vnitrostátních zdrojů.

67. V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že srovnatelnost situací se musí zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními [66]. V této souvislosti musí být za účelem posouzení, zda rozdílné zacházení vyplývající z dotčené právní úpravy odráží rozdíl v objektivních situacích, brána v úvahu pouze relevantní rozlišovací kritéria stanovená takovou právní úpravou [67].

68. V projednávané věci bych poukázala na skutečnost, že dotčené osvobození od daně je spjato s rozlišovacím kritériem založeným v podstatě na původu prostředků. Pokud jde o projekty financované z vnitrostátních rozpočtových zdrojů, žalobkyně uvádí, že účelem osvobození od daně stanoveného v § 34c odst. 5 EStG je podporovat subjekty poskytující rozvojovou pomoc tím, že jim pomůže přilákat nejvýkonnější pracovníky. Obecným účelem je tedy podle všeho podpořit rozvojové projekty v zahraničí. ERF je hlavním nástrojem Unie v oblasti rozvojové spolupráce, jejímž cílem je financovat projekty zejména ve státech AKT. Ve světle těchto cílů by mělo být na projekty financované z ERF a projekty financované z vnitrostátních rozpočtových zdrojů nahlíženo jako na projekty nacházející se ve srovnatelné situaci. I v případě, že by měl Soudní dvůr posuzovat odůvodnění německé vlády, podle kterého jsou mzdy v rámci projektů ERF vyšší než mzdy vyplácené ve spojitosti s projekty financovanými z vnitrostátních zdrojů, je třeba zdůraznit, že tato vláda toto tvrzení nepodložila důkazy a v každém případě se toto tvrzení neopírá o cíl dotčené daňové právní úpravy. Domnívám se proto, že se rozdílné zacházení, o které ve věci v původním řízení jde, týká objektivně srovnatelných situací.

69. Zadruhé, podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že omezení volného pohybu kapitálu lze připustit pouze za podmínky, že je odůvodněno, v případě přímé diskriminace, některým z důvodů výslovně uvedených ve Smlouvách, a pokud tomu tak je, pouze pokud je způsobilé zajistit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k jeho dosažení [68].

[64] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. června 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, bod 26 a citovaná judikatura).

[65] – V tomto stanovisku nebudu zkoumat relevanci kritéria srovnatelnosti, o které se v projednávané věci nejedná [v tomto ohledu viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, bod 22)].

[66] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 38); ze dne 1. dubna 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a další (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 25); a ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 32).

[67] – Rozsudky ze dne 2. června 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, bod 49), a ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 28).

[68] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. dubna 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, bod 60); ze dne 6. března 2018, SEGRO (C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, bod 76 a násl.); a ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparentnost sdružování) (C-78/18, EU:C:2020:476, bod 76 a citovaná judikatura).

70. V projednávané věci je nutno konstatovat, že spis neupřesňuje, jaký byl cíl sledovaný vnitrostátním daňovým orgánem při stanovení kritéria, podle kterého mělo být opatření rozvojové pomoci financováno alespoň ze 75 % z vnitrostátních rozpočtových zdrojů.

71. Podle vyjádření německé vlády na jednání spadá dotčená daňová právní úprava do svrchované pravomoci Německa. V této souvislosti je třeba připomenout, že členským státům sice přísluší, aby uspořádaly svůj systém zdanění, nicméně podle ustálené judikatury musí členské státy výkon své daňové autonomie provádět v souladu s požadavky vyplývajícími z práva Unie, zejména s požadavky stanovenými ustanoveními SFEU týkajícími se volného pohybu kapitálu, což vyžaduje, aby byl tento daňový systém koncipován jako nediskriminační [69]. Dotčené odůvodnění je tedy nutno odmítnout, aniž je nutné posuzovat jeho přiměřenost.

4. Dílčí závěr

72. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání použití takové daňové právní úpravy členského státu, jako je právní úprava, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, která přiznává osvobození od daně z příjmu ve vztahu ke mzdě pobírané zaměstnancem přiděleným k výkonu činností v oblasti rozvojové pomoci pouze tehdy, když je taková činnost alespoň ze 75 % financována z vnitrostátních rozpočtových zdrojů, zatímco v případě, kdy je zaměstnanec přidělen k výkonu činnosti takovéto povahy financované ve stejném rozsahu jedním z ERF, tato daňová úprava zaměstnanci prospěch z takového osvobození odpírá.

73. Vnitrostátní soud však ve svém předkládacím rozhodnutí žádá Soudní dvůr, aby posoudil slučitelnost dotčené daňové právní úpravy se zásadou loajální spolupráce zakotvenou v čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s články 208 a 210 SFEU. Touto problematikou se budu zabývat níže pouze v případě, že se Soudní dvůr neztotožní s výše uvedeným závěrem a rozhodne se navzdory výše uvedenému posuzovat uplatnění těchto ustanovení.

74. Než přikročím k analýze předběžné otázky vnitrostátního soudu, tak jak jím byla formulována, považuji za potřebné zdůraznit, jak již bylo uvedeno [70], že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že článek 63 SFEU má *přímý účinek*, takže se jej lze dovolávat před vnitrostátním soudem a může vést k nepoužitelnosti vnitrostátních pravidel, která jsou s ním v rozporu. Zásada loajální spolupráce však takový účinek nemá [71]. Navíc Soudní dvůr toto ustanovení několikrát uplatnil na vnitrostátní daňovou právní úpravu, což pro zásadu loajální spolupráce neplatí [72]. Dovolávání se základních svobod vnitřního trhu, a zvláště volného pohybu kapitálu je tak menším zásahem do pravomocí členských států než dovolávání se čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s články 208 a 210 SFEU v oblasti paralelních pravomocí, kterými se budu zabývat níže.

[69] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. ledna 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, body 42 a 45, jakož i citovaná judikatura).

[70] – Viz bod 42 výše.

[71] – Viz rozsudky ze dne 24. října 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), a ze dne 15. ledna 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

[72] – Soudní dvůr již rozhodl, že pokud jde o zásadu loajální spolupráce stanovenou čl. 4 odst. 3 SEU, tento článek nelze vykládat v tom smyslu, že z něj vyplývá samostatná povinnost zatěžující členské státy, která by šla nad rámec povinností, které pro ně mohou vyplývat z článků 63 a 65 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. června 2016, Riskin a Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, bod 36, jakož i usnesení ze dne 19. září 2012, Levy a Sebbag, C-540/11, nezveřejněné, EU:C:2012:581, body 27 až 29).

D. K zásadě loajální spolupráce uplatňované ve spojení s pravidly týkajícími se pravomocí zakotvenými ve Smlouvách

75. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda zásada loajální spolupráce zakotvená v čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s články 208 a 210 SFEU musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní daňové právní úpravě, jako je úprava, o kterou se jedná ve věci v původním řízení.

76. Zodpovězení této otázky vyžaduje, abych se nejprve zabývala problematikou výkonu pravomocí Unií a členskými státy v oblasti rozvojové spolupráce. Poté posoudím, zda taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, představuje porušení čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s čl. 4 odst. 4 a články 208 a 210 SFEU. Nakonec se budu zabývat otázkou přímého účinku těchto ustanovení.

1. K výkonu pravomocí Unií a členskými státy

a) Pravidla týkající se pravomoci v oblasti rozvojové spolupráce a povinnost účinnosti

77. Úvodem považuji za nutné připomenout, že v závislosti na dané oblasti může mít Unie výlučné, sdílené nebo „podpůrné“ pravomoci [73]. Oblasti uplatnění těchto specifických pravomocí jsou specifikovány v článcích 3 až 6 SFEU.

78. Článek 4 odst. 4 SFEU stanoví, že Unie „má pravomoc vyvíjet činnost a provádět společnou politiku v oblasti rozvojové spolupráce“, přičemž ale dodává, že „výkon této pravomoci nesmí členským státům bránit ve výkonu jejich pravomoci“. Posledně uvedená pravomoc tedy nepatří mezi „standardní“ sdílené pravomoci specifikované v čl. 4 odst. 2 SFEU, který vyjmenovává oblasti, jako je vnitřní trh, zemědělství a rybolov, ochrana spotřebitele a doprava [74]. Pokud jde o sdílené pravomoci, čl. 2 odst. 2 SFEU se řídí zásadou přednostní pravomoci, podle níž „[č]lenské státy vykonávají svou pravomoc v rozsahu, v jakém ji Unie nevykonala“. Naproti tomu pravidlo týkající se pravomoci zakotvené v čl. 4 odst. 4 SFEU [75] stanoví, že výkon pravomoci Unie nebrání členským státům ve výkonu jejich pravomoci. Tato pravomoc „je vyčleněna jako určitá ‚vedlejší oblast sdílené pravomoci‘ “ [76], „jiná než přednostní pravomoc“ [77] či „souběžná sdílená pravomoc“ [78]. Zjednodušeně řečeno, čl. 4 odst. 4 SFEU je zvláštní v tom, že umožňuje Unii i členským státům vykonávat své pravomoci souběžně [79].

[73] – Viz čl. 2 odst. 1, čl. 2 odst. 2 a čl. 2 odst. 5 SFEU. Pojem „podpůrné“ zahrnuje pravomoci provádět činnosti, jimiž podporuje, koordinuje nebo doplňuje činnosti členských států, přičemž tyto pravomoci má Evropská unie podle čl. 2 odst. 5 SFEU.

[74] – Článek 4 odst. 2 SFEU je nutno vykládat ve spojení s čl. 2 odst. 2 SFEU. Naproti tomu podle čl. 2 odst. 1 SFEU platí, že výlučné pravomoci brání členským státům v jednání, a obdobně podle čl. 2 odst. 2 SFEU platí, že sdílené pravomoci brání členským státům v jednání, jakmile byla tato pravomoc Unií vykonána.

[75] – Článek 4 odst. 3 SFEU obsahuje v zásadě obdobné znění ve vztahu k pravomocem v oblasti výzkumu, technologického rozvoje a vesmíru.

[76] – Cardwell, P. J., Jančić, D., „The European Parliament and development cooperation: democratic participation in the ‚low politics‘ of EU external relations“, *Journal of European Integration*, 2019, 41:3, s. 365-381, DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

[77] – Viz Cremona, M., „Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process“, v Dashwood, A. a Maresceau, M. (eds), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, s. 44.

[78] – Viz stanovisko generální advokátky T. Ćapeta ve věci ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, poznámka pod čarou 59).

[79] – Pravidlo preempce lze definovat jako „jakmile určitou záležitost upraví Unie, nemohou ji členské státy samy upravit, dokud bude v platnosti unijní právní úprava“ (stanovisko generální advokátky T. Ćapeta ve věci ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, bod 73). Článek 4 odst. 4 SFEU představuje podle všeho výjimku z čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 2 SFEU, které upravují sdílené pravomoci a pravidlo preempce, ale patrně nespadá pod čl. 2 odst. 5 SFEU, který upravuje pravomoci Unie provádět činnosti, jimiž podporuje, koordinuje nebo doplňuje činnosti členských států.

79. Navíc je nutno čl. 4 odst. 4 SFEU vykládat ve spojení s články 208 a 210 SFEU, které jsou zvláštními ustanoveními Smlouvy týkajícími se rozvojové spolupráce. Konkrétně čl. 208 odst. 1 SFEU stanoví, že pravomoc Unie a pravomoc členských států se „navzájem doplňují a posilují". Článek 210 odst. 1 SFEU dále stanoví, že k prohloubení vzájemného doplňování a *účinnosti* svých činností mohou Unie a členské státy přijímat společná opatření a že členské státy případně přispívají k uskutečňování programů pomoci přijatých Unií.

80. Z toho podle mého názoru vyplývá, že čl. 4 odst. 4, čl. 208 odst. 1 a čl. 210 odst. 1 SFEU, jakožto samostatná ustanovení, ukládají Evropské unii a členským státům povinnost posilovat navzájem jimi přijatá opatření v oblasti rozvojové spolupráce, aby byla tato opatření *účinná*. Kromě toho čl. 4 odst. 4 SFEU stanoví, že výkon pravomoci Unie v oblasti rozvojové spolupráce „nesmí členským státům bránit ve výkonu jejich pravomoci". Z těchto ustanovení Smlouvy však nikterak nevyplývá, zda existuje podobná negativní povinnost ve vztahu k členským státům, podle níž členské státy nesmí bránit výkonu pravomoci Unie v oblasti rozvojové spolupráce, ani jej ztěžovat. Výklad čl. 4 odst. 4, čl. 208 odst. 1 a čl. 210 odst. 1 SFEU, který zahrnuje vzájemnost mezi Unií a členskými státy, tak podle mého názoru vyžaduje uplatnění zásady loajální spolupráce.

b) Zásada loajální spolupráce zakotvená v čl. 4 odst. 3 SEU

81. Pro účely projednávané věci je znění čl. 4 odst. 3 třetího pododstavce SEU patrně vysoce relevantní. Tento pododstavec ukládá členským státům povinnost „[usnadňovat] Unii plnění jejích úkolů" a „[zdržet] se všech opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cílů Unie" [80]. Ukládá tudíž pozitivní povinnost usnadnit Unii plnění jejích úkolů a obecný zákaz, který členským státům zakazuje takové opatření přijmout. Dodala bych, že tento odstavec se týká spíše úkolů a cílů EU než unijního práva [81].

82. Pokud jde o kontext, podotkla bych, že v oblasti rozvojové spolupráce musí být čl. 4 odst. 3 SEU vykládán ve spojení s cíli stanovenými v článku 21 SEU [82]. Právě v tomto kontextu jsou členské státy povinny na základě zásady loajální spolupráce zakotvené v čl. 4 odst. 3 třetím pododstavci SEU zdržet se přijetí jakéhokoliv opatření, které by mohlo ztížit Unii plnění jejích úkolů nebo ohrozit dosažení cílů Unie.

83. Pokud jde o rozsah zásady loajální spolupráce, tato zásada se použije nezávisle na výlučné či sdílené povaze dotyčné pravomoci [83]. Například ve věci Komise v. Švédsko [84] Soudní dvůr rozhodl, že Švédské království porušilo čl. 4 odst. 3 SEU tím, že jednostranně navrhlo doplnění určité látky do přílohy mezinárodní úmluvy v oblasti sdílené pravomoci. Tím se tento členský stát „odklonil[…] […] od společné strategie dohodnuté v rámci Rady", což mělo důsledky pro Evropskou unii [85]. Podle mého názoru by měla být tato judikatura použitelná i na oblast

[80] – Viz například rozsudek ze dne 27. listopadu 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, bod 148).

[81] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. prosince 2017, Německo v. Rada (C-600/14, EU:C:2017:935, bod 105). Viz obecněji Klamert, M., „Article 4", v Kellerbauer, M., Klamert, M., a Tomkin, J. (eds), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, bod 26 a násl., Guastaferro, B., „Sincere Cooperation and Respect for National Identities" v Schütze, R., a Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, svazek 1, Oxford University Press, 2018, s. 354 až 383, a Roes, T.,. Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU, Cahiers de Droit Européen, Issue 1, 2016, s. 253 až 284.

[82] – Rozsudek ze dne 2. září 2021, Komise v. Rada (Dohoda s Arménií), C-180/20, EU:C:2021:658, bod 49 a citovaná judikatura.

[83] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. června 2005, Komise v. Lucembursko (C-266/03, EU:C:2005:341, bod 58), a ze dne 14. července 2005, Komise v. Německo (C-433/03, EU:C:2005:462, bod 64).

[84] – Viz rozsudek ze dne 20. dubna 2010, Komise v. Švédsko (C-246/07, EU:C:2010:203).

[85] – Viz rozsudek ze dne 20. dubna 2010, Komise v. Švédsko (C-246/07, EU:C:2010:203, bod 91). Je rovněž potřeba podotknout, že v uvedené věci použil Soudní dvůr čl. 4 odst. 3 SEU *samostatně* jako samostatné ustanovení, neboť povinnost spolupráce vyplývá z požadavku jednoty při mezinárodním zastupování Unie.

„souběžných sdílených“ pravomocí. Skutečnost, že Evropská unie svou pravomoc – bez ohledu na její povahu – vykonala, totiž znamená, že členské státy musí respektovat cíle, kterých se Unie snaží v dotyčné oblasti dosáhnout.

84. S ohledem na výše uvedené tak z čl. 4 odst. 4, čl. 208 odst. 1 a čl. 210 odst. 1 SFEU ve spojení se zásadou loajální spolupráce zakotvenou v čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že členské státy jsou povinny usnadnit EU plnění jejích úkolů a neohrozit dosažení cílů, které Evropská unie sleduje v oblasti rozvojové spolupráce, a zejména zaručit účinnost opatření přijatých Unií v této oblasti [86].

c) Použití na projednávanou věc

85. Je třeba uvést, že v projednávané věci došlo k výkonu pravomocí, které je možno rozdělit do dvou odlišných skupin. Zaprvé, Unie vykonala svou „souběžnou sdílenou pravomoc“ v oblasti rozvojové spolupráce podle čl. 4 odst. 4, článků 208 a 210 SFEU.

86. Konkrétně pak došlo k tomu, že *na vnější úrovni* uzavřela Evropská unie společně s členskými státy úmluvu z Lomé IV a dohodu z Cotonou, které byly schváleny rozhodnutími Rady [87]. Soudní dvůr již rozhodl, že členské státy a Evropská unie nesou „společnou odpovědnost“ za závazky vyplývající z úmluvy z Lomé IV [88]. *Na vnitřní úrovni* byly závazky vyplývající z těchto dohod Unií provedeny finančním nařízením 91/491/EHS pro sedmý ERF a finančním nařízením ze dne 27. března 2003 pro devátý ERF. Jak již bylo vysvětleno, Komise je podle dohod a úmluv o zřízení jednotlivých ERF, jakož i na základě příslušných finančních nařízení, odpovědná za správu sedmého a devátého ERF [89]. Z tohoto rámce vyplývá, že v projednávané věci Unie vykonala svou „souběžnou sdílenou“ pravomoc na vnější úrovni uzavřením výše uvedených smíšených smluv a na vnitřní úrovni přijetím dotčených finančních nařízení.

87. Zadruhé, dotčenou daňovou právní úpravou přijalo Německo daňové opatření v oblasti přímých daní, které za současného stavu práva nespadají do pravomoci Unie [90], ale mezi pravomoci, které si ponechaly členské státy. Obdobně platí, že přijetím uvedené daňové právní úpravy Německo rovněž vykonalo svou pravomoc v oblasti rozvojové spolupráce, neboť předmětem této úpravy je rozvojová pomoc.

88. Je sice pravda, že výše uvedená judikatura [91] neposkytuje žádné vodítko ohledně toho, zda a případně jak se zásada loajální spolupráce zakotvená v čl. 4 odst. 3 SEU uplatní ve vztahu k „souběžným sdíleným“ pravomocem zakotveným v čl. 4 odst. 4, čl. 208 odst. 1 a čl. 210 odst. 1 SFEU, nicméně se domnívám, že tato vodítka lze nalézt pomocí tzv. teorie „mezí výkonu pravomocí“ [92]. Podle této doktríny jsou členské státy vázány obecnou povinností vykonávat

[86] – Viz body 79 a 80 výše.

[87] – Pokud jde o dohodu z Cotonou, lze s ohledem na její články 2, 3 a 12 podle všeho říci, že provádění této dohody vyžaduje, aby strany této dohody koordinovaly své politiky, tj. pozitivní opatření přijatá ve prospěch dotčených států, ale nikoliv prostředky těchto politik. Obdobné povinnosti vyplývají z článků 2 a 9 úmluvy z Lomé IV.

[88] – Soudní dvůr zejména konstatoval, že Společenství a jeho členské státy jakožto partneři států AKT nesou vůči těmto státům společnou odpovědnost za plnění veškerých povinností vyplývajících z přijatých závazků, včetně povinností týkajících se finanční pomoci (rozsudek ze dne 2. března 1994, Parlament v. Rada, C-316/91, EU:C:1994:76, bod 29). Tato judikatura by měla být *mutatis mutandis* použitelná na dohodu z Cotonou.

[89] – Viz bod 45 výše.

[90] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. května 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 43), a ze dne 23. února 2016, Komise v. Maďarsko (C-179/14, EU:C:2016:108, bod 171 a citovaná judikatura).

[91] – Viz bod 83 výše.

[92] – Tato teorie byla Soudním dvorem použita například ve věcech týkajících se sociálního zabezpečení, organizace vzdělávacích systémů, organizace soudnictví a přímých daní. Viz obecněji Azoulai, L., „The ‚Retained Powers‘ Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?“ *European Journal of Legal Studies*, (2011) 4, s. 192.

pravomoci, které si ponechaly, v souladu s unijním právem. V tomto ohledu platí, že přímé daně sice v současném stadiu vývoje unijního práva spadají do pravomoci členských států, ty však musejí při jejím výkonu dodržovat unijní právo [93] a, jak bych rovněž dodala, vykonávat tuto pravomoc v souladu s úkoly a cíli Unie. Totéž platí, pokud členský stát vykonává své pravomoci v oblasti rozvojové spolupráce. Opatření přijatá členskými státy v oblastech, které nebyly (nebo nemohou být) předmětem harmonizace v rámci Unie, jako jsou přímé daně a rozvojová spolupráce, tak nejsou vyloučena z působnosti zásady loajální spolupráce zakotvené v čl. 4 odst. 3 SEU.

89. S ohledem na výše uvedené z čl. 4 odst. 4, čl. 208 odst. 1 a čl. 210 odst. 1 SFEU ve spojení se zásadou loajální spolupráce zakotvenou v čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že i v případech, kdy členské státy vykonávají pravomoci, které si ponechaly v oblastech přímých daní a rozvojové spolupráce, jsou povinny usnadňovat Unii plnění jejích úkolů a neohrožovat dosažení cílů, které Unie v oblasti rozvojové spolupráce sleduje.

2. K porušení čl. 4 odst. 4, čl. 208 odst. 1 a čl. 210 odst. 1 SFEU ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU

90. Úvodem bych zdůraznila, že pokud se členské státy dohodnou na zřízení společného fondu, jako je ERF, měly by vytvořit pravidla týkající se zdanění příjmů z financování v rámci tohoto fondu. Pokud však taková pravidla chybí, musí Soudní dvůr projednávanou věc posoudit ve světle existujících ustanovení primárního práva. Vyvstává otázka, co představuje porušení těchto ustanovení Smlouvy ve spojení se zásadou loajální spolupráce zakotvenou v čl. 4 odst. 3 SEU.

91. Ze skutečnosti, že členské státy jsou povinny usnadnit Evropské unii plnění jejích úkolů a neohrozit dosažení cílů, které EU sleduje v oblasti rozvojové spolupráce, podle mého názoru vyplývá, že by členské státy neměly přijímat žádná opatření, která snižují účinnost opatření Evropské unie v této oblasti. Kromě toho jsou členské státy povinny vytvořit podmínky, které jsou ke splnění tohoto úkolu nebo dosažení tohoto cíle vhodné. Jakékoli daňové opatření, které by mohlo omezit financování, jehož cílem je zabezpečit peněžní prostředky pro projekt rozvojové pomoci ve státě AKT, který je jejím příjemcem, tak neusnadňuje EU plnění jejích úkolů a ztěžuje dosažení cílů, které Evropská unie sleduje v oblasti rozvojové spolupráce. Pokud totiž členské státy zdaní peněžní prostředky poskytované z ERF, dochází ke snížení částky finanční podpory, kterou příjemci dotčených projektů pomoci ve státech AKT obdrží, a ke vzniku *finančních překážek* pro tyto projekty [94]. Takové daňové opatření tak představuje porušení těchto ustanovení.

92. Jak uvádí RF [95], především je nutno zohlednit cíle uvedené v čl. 21 odst. 2 písm. d) SEU a v dohodě z Cotonou, a sice cíle týkající se „vymýcení chudoby, udržitelného rozvoje a postupné integrace států AKT do světové ekonomiky“. Zřízení ERF a MPP s cílem podpořit širokou škálu projektů ve státech AKT [96] představuje velmi specifický prostředek, jehož pomocí chtějí Evropská

[93] – Viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko (C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatura).

[94] – V tomto smyslu viz rozsudek ve věci Bruce of Donington (C-208/80, EU:C:1981:194, body 14 až 20).

[95] – Viz bod 44 jejího vyjádření.

[96] – MPP totiž mohou zahrnovat širokou škálu projektů „počínaje školními objekty, zdravotnickými středisky, vodovodními a kanalizačními projekty, závody za zpracování oleje a jader palmy olejné, prodejními stánky, propustky a dalšími, procesy byly koncipovány v souladu s cílem pozitivního vytváření rovnostářské společnosti; dopadající stejnou měrnou na chudé i na skupiny menšin ve společnosti“ (viz poznámka pod čarou 47 výše).

unie a členské státy těchto ambiciózních cílů dosáhnout [97]. Jinými slovy, peněžní prostředky poskytované z ERF za účelem financování činností realizovaných v rámci MPP představuje konkrétní projev těchto cílů. V tomto ohledu představují MPP „opatření Unie sledující cíle vytyčené OSN“, jejichž účelem je uspokojení základních potřeb celé populace [98].

93. Z toho vyplývá, že když ERF poskytuje peněžní prostředky MPP, jeho cílem je financovat dotčený program a podpořit místní obyvatelstvo, které má z tohoto projektu prospěch. A naopak, jeho účelem není financovat rozpočet některého z členských států [99]. Bez ohledu na příspěvky související se sociálním zabezpečením pracovníků či jinými podobnými službami poskytovanými členskými státy by tedy tyto státy zásadně neměly zdaňovat projekty financované z ERF ani příjmy fyzických osob s těmito projekty související. Zdanění takovýchto projektů cílených na státy AKT má za následek snížení částky finanční podpory, kterou příjemci dotčených projektů pomoci v těchto státech obdrží, a *samo o sobě* představuje porušení čl. 4 odst. 4, čl. 208 odst. 1 a čl. 210 odst. 1 SFEU ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU.

94. Navíc určení, zda došlo k porušení těchto ustanovení, není nezbytně podmíněno zjištěním rozdílného daňového zacházení s projekty financovanými z vnitrostátních zdrojů a projekty financovanými z ERF. Na rozdíl od omezení volného pohybu kapitálu tedy k porušení těchto ustanovení Smlouvy může dojít i v případě, že u těchto dvou druhů projektů nedochází k rozdílnému daňovému zacházení. Vzhledem k tomu, že jakékoli vnitrostátní daňové opatření, které neusnadňuje EU plnění jejích úkolů a ztěžuje dosažení cílů Unie v oblasti rozvojové spolupráce, porušuje zásadu loajální spolupráce, je otázka, zda dotčená daňová právní úprava znevýhodňuje projekty financované z ERF a zaměstnance pracující na takovém projektu, irelevantní pro účely určení, že došlo k porušení těchto ustanovení Smlouvy. Naopak, tato ustanovení se uplatní již na základě zjištění obtíží při účinném plnění úkolu EU nebo účinném dosahování jejího cíle.

3. K otázce přímého účinku

95. Přímý účinek označuje schopnost unijního právního předpisu být vymahatelný na vnitrostátní úrovni, přímo před vnitrostátním soudem, aniž by byly zapotřebí další „zprostředkující“ vnitrostátní právní předpisy [100]. Pokud jde o primární právo, Soudní dvůr zakotvil zásadu přímého účinku v rozsudku Van Gend & Loos [101], ovšem s výhradou, že povinnosti musí být dostatečně jasné, přesné a bezpodmínečné, aby jednotlivcům přiznaly právo, kterého se lze jako takového dovolávat u vnitrostátního soudu [102]. Podle mého názoru není možné strohé znění čl. 4 odst. 4,

[97] – Pokud jde například o venkovská společenství států Nigérie, které se zabývají výrobou oleje (Delta Nigeru), uvádí se, že zásahy EU „jasně vyjadřují“ její závazek ke „globální snaze o vymýcení chudoby“. V období od roku 1999 do roku 2012 výdaje tří MPP pro devět států tohoto regionu přesáhly 210 milionů EUR. Uvádí se, že MPP skutečně snížily úroveň chudoby v tomto regionu poskytnutím více než 20 000 mikroprojektů více než 4 000 venkovských společenství v devíti státech, na které se vztahovaly. (Viz poznámka pod čarou 47 výše).

[98] – Tamtéž.

[99] – V tomto ohledu je potřeba uvést, že projekty pomoci v zahraničí financované alespoň ze 75 % z vnitrostátních rozpočtových zdrojů jsou osvobozeny od daně z příjmu. Z toho lze vyčíst, že z technického pohledu neexistují žádné překážky, které by osvobození těchto příjmů od daně bránily.

[100] – Stanovisko generálního advokáta M. Bobka ve věci Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Přímý účinek) (C-205/20, EU:C:2021:759, bod 32).

[101] – Rozsudek ze dne 5. února 1963 (26/62, EU:C:1963:1).

[102] – Viz rozsudek ze dne 24. června 2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, body 58 a 61).

čl. 208 odst. 1 a čl. 210 odst. 1 SFEU ve spojení se zásadou loajální spolupráce zakotvenou v čl. 4 odst. 3 SEU vykládat tak, že takové povinnosti obsahují. Totéž platí pro ustanovení úmluvy z Lomé IV a dohody z Cotonou, o kterých účastníci řízení diskutovali na jednání [103].

96. V projednávané věci je však aktem, který přímý účinek má, rozhodnutí Komise nebo rozhodnutí schvalující osoby, kterým se Komise rozhodne zadat veřejnou zakázku nebo udělit grant umožňující financování dotčené společnosti. V zásadě by mezi Komisí jednající jménem ERF a dotčenou společností mělo existovat rozhodnutí či smlouva o zadání veřejné zakázky nebo udělení grantu, které upřesňují povinnosti každé strany. Ve spise však takový akt bohužel zjevně není. Z ustanovení dotčených finančních nařízení ovšem vyplývá, že Komise jedná jako orgán, který může přijímat právně závazná rozhodnutí vůči třetím osobám [104]. V projednávané věci se tohoto rozhodnutí může dovolávat dotčená společnost, a tudíž i RF. Je však na vnitrostátním soudu, aby prokázal existenci a obsah tohoto individuálního rozhodnutí.

4. Dílčí závěr

97. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku tak, že čl. 4 odst. 4, čl. 208 odst. 1 a čl. 210 odst. 1 SFEU ve spojení se zásadou loajální spolupráce zakotvenou v čl. 4 odst. 3 SEU, musí být vykládány v tom smyslu, že brání použití daňové právní úpravy členského státu, která zaměstnanci odpírá prospěch z osvobození od daně z důvodu, že je tento zaměstnanec přidělen k výkonu činností v oblasti rozvojové pomoci financovaných z ERF, neboť takovéto zdanění finančních prostředků poskytovaných z ERF prováděné členskými státy má za následek snížení částky finanční podpory, kterou příjemci dotčených projektů pomoci ve třetích zemích obdrží, a vytváří pro tyto projekty finanční překážky.

IV. Závěry

98. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) odpověděl následovně:

„1) Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání použití daňové právní úpravy členského státu, která přiznává osvobození od daně z příjmu ve vztahu ke mzdě pobírané zaměstnancem přiděleným k výkonu činností v oblasti rozvojové pomoci pouze tehdy, když je taková činnost alespoň ze 75 % financována z německých rozpočtových zdrojů (buď spolkovým ministerstvem pověřeným rozvojovou pomocí nebo Gesellschaft für internationale Zusammenbeit), zatímco v případě, kdy je zaměstnanec přidělen k výkonu činnosti takovéto povahy financované ve stejném rozsahu jedním z Evropských rozvojových fondů (ERF), tato daňová úprava zaměstnanci prospěch z takového osvobození odpírá.

2) Podpůrně:

[103] – Bylo odkázáno zejména na články 2, 3 a 9 dohody z Cotonou.

[104] – Viz pravomoci a rozhodnutí Komise a schvalující osoby uvedené v článcích 17 až 24 finančního nařízení 91/491 pro sedmý ERF, jakož i v článcích 50 až 53 finančního nařízení ze dne 27. března 2003 pro devátý ERF. Navíc považuji za potřebné podotknout, že smlouvy uzavřené mezi podniky a Komisí, které jsou financovány z ERF, se řídily obecnými podmínkami zakázek na služby financovaných z ERF stanovenými v příloze IV rozhodnutí Rady ministrů AKT-EHS č. 3/90 ze dne 29. března 1990, kterým se přijímají obecné předpisy, obecné podmínky a procesní pravidla pro smírčí a rozhodčí řízení pro zakázky na stavební práce, dodávky a služby financované ERF a týkající se jejich použití (Úř. věst. 1990, L 382, s. 1).

Článek 4 odst. 4, čl. 208 odst. 1 a čl. 210 odst. 1 SFEU ve spojení se zásadou loajální spolupráce zakotvenou v čl. 4 odst. 3 SEU, musí být vykládány v tom smyslu, že brání použití daňové právní úpravy členského státu, která zaměstnanci odpírá prospěch z osvobození od daně z důvodu, že je tento zaměstnanec přidělen k výkonu činností v oblasti rozvojové pomoci financovaných z ERF, neboť takovéto zdanění finančních prostředků poskytovaných z ERF prováděné členskými státy má za následek snížení částky finanční podpory, kterou příjemci dotčených projektů pomoci ve třetích zemí obdrží, a vytváří pro tyto projekty finanční překážky.“