Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
LAILE MEDINA,
predstavljeni 9. februarja 2023 [1]

Zadeva C-15/22

RF
proti
Finanzamt G

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Evropski razvojni sklad (ERS) – Dohodnina – Oprostitev dohodnine od plače, izplačane v okviru projektov, ki so povezani z razvojno pomočjo in se financirajo z nacionalnimi proračunskimi sredstvi – Različna obravnava plače, prejete v okviru projekta, ki ga financira ERS – Člen 63 PDEU – Prosti pretok kapitala – Člen 4(4) PDEU – Izvajanje vzporednih pristojnosti – Člena 208 in 210 PDEU – Razvojno sodelovanje – Obveznost spodbujanja politik razvojnega sodelovanja – Načelo lojalnega sodelovanja – Podpora pri izpolnjevanju nalog Unije – Uresničevanje ciljev Unije – Neposredni učinek“

1. Ali lahko države članice pri dohodnini plačo oseb, ki delajo pri projektih razvojnega sodelovanja, ki se izvajajo v tretjih državah [2] in jih financira Evropski razvojni sklad (v nadaljevanju: ERS), obravnavajo različno od plače, prejete za delo pri podobnih projektih, ki pa se financirajo z nacionalnimi proračunskimi sredstvi?

2. V obravnavani zadevi gre za nemško nacionalno upravno prakso (v nadaljevanju: zadevno nacionalno davčno pravilo). V skladu z njo so dohodnine oproščene plače, izplačane za delo pri projektih razvojne pomoči v tujini, ki jih v višini vsaj 75 % financira zvezno ministrstvo, pristojno za razvojno sodelovanje, ali zasebna družba za razvojno pomoč, v kateri ima država lastniški delež [3] (v nadaljevanju skupaj: nacionalna proračunska sredstva). Vendar se za plačo zaposlenega, ki dela pri projektu pomoči, ki ga financira ERS, takšna oprostitev ne prizna.

3. Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje Sodišče, ali je treba načelo lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU v povezavi s členoma 208 in 210 PDEU, ki se nanašata na področje razvojnega sodelovanja, razlagati tako, da nasprotuje temu, da države članice obdavčijo plače, prejete v okviru projektov pomoči, ki jih financira ERS, če se oprostitev prizna za plačo, prejeto v okviru projekta, ki se financira z nacionalnimi proračunskimi sredstvi. Poleg tega se zaradi različne obravnave, ki izhaja iz tega davčnega pravila, postavlja tudi vprašanje, ali je treba v obravnavani zadevi uporabiti določbe o temeljnih svoboščinah iz Pogodbe.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 Sodelovanje obstaja v mnogih oblikah, vendar se „razvojno sodelovanje“ običajno razume kot sopomenka za javno razvojno pomoč.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

4. Iz tega izhaja, da ima Sodišče kočljivo nalogo ugotoviti, ali se temeljne svoboščine in/ali načelo lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU uporabljajo na področju razvojnega sodelovanja, in če se, kako se uporabljajo. To nikakor ni preprosto vprašanje, ker Evropska unija in država članica na tem področju morda izvajata vzporedne pristojnosti.[4] Obravnavana zadeva se dotika tudi širše razprave na svetovni ravni v zvezi z davčno obravnavo razvojne pomoči in z učinkovitostjo te pomoči.[5]

I. Pravni okvir

A. Mednarodno pravo

1. Lomejska konvencija IV

5. Četrta konvencija AKP-EGS, podpisana v Loméju 15. decembra 1989, sklenjena med afriškimi, karibskimi in pacifiškimi državami (v nadaljevanju: države AKP) ter Evropsko gospodarsko skupnostjo (EGS) (v nadaljevanju: Lomejska konvencija IV).[6] Ta konvencija je bila odobrena v imenu Sveta in Komisije 25. februarja 1991.[7]

6. Člen 2 Lomejske konvencije IV določa, da se sodelovanje držav AKP in EGS, „podprto s pravno zavezujočim sistemom in obstojem skupnih institucij“, izvaja na podlagi načel enakosti med partnerji, spoštovanja njihove suverenosti, vzajemnega interesa in medsebojne odvisnosti ter pravice vsake države, da določi možnosti svojih političnih, socialnih, kulturnih in gospodarskih politik.

7. Člen 9 te konvencije določa:

„Za povečanje učinkovitosti instrumentov te konvencije pogodbene stranke v okviru svojih pristojnosti sprejmejo smernice, prednostne naloge in ukrepe, ki spodbujajo doseganje ciljev, določenih v tej konvenciji[…]“.

2. Sporazum iz Cotonouja

8. Sporazum o partnerstvu med [državami AKP] na eni strani in Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na drugi, podpisan v Cotonouju 23. junija 2000 (v nadaljevanju: Sporazum iz Cotonouja),[8] je bil potrjen s Sklepom Sveta 2003/159/ES z dne 19. decembra 2002.[9] Začel je veljati 1. aprila 2003 in je nadomestil obstoječe Lomejske konvencije.

4 V skladu s členom 4(4) PDEU ima Evropska unija na področjih razvojnega sodelovanja in humanitarne pomoči pristojnost ukrepanja in vodenja skupne politike, ne da bi izvajanje te pristojnosti države članice oviralo pri izvajanju njihovih pristojnosti.

5 Glej na primer v zadnjem času vozlišče o davčni obravnavi javne razvojne pomoči, ki ga je januarja 2022 vzpostavila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Glej tudi pariško deklaracijo o učinkovitosti pomoči, sprejeto leta 2005 in potrjeno leta 2008 v Akri na forumih na ministrski ravni, ki jih je sklicala OECD (na voljo na spletnem naslovu https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 UL 1991, L 229, str. 3.

7 91/400/ESPJ, EGS, UL 1991, L 229, str. 1.

8 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 35, str. 3.

9 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 46, str. 121.

9. Člen 2 Sporazuma iz Cotonouja določa temeljna načela sodelovanja držav AKP in ES, ki so „podprt[a] s pravno zavezujočim sistemom in obstojem skupnih institucij“.

10. Člen 3 Sporazuma iz Cotonouja določa, da „[p]ogodbenice sprejmejo […] vse ustrezne ukrepe, splošne ali posebne, za zagotovitev izpolnjevanja obveznosti, ki izhajajo iz tega sporazuma, in za lažje doseganje ciljev sporazuma. […]“

11. Člen 70(a) Sporazuma iz Cotonouja določa, da sodelovanje podpira „mikroprojekte na lokalni ravni, ki imajo gospodarski in socialni učinek na življenje ljudi, ki zadovoljujejo izražene in ugotovljene prednostne potrebe in ki se uvajajo na pobudo in z aktivnim sodelovanjem lokalne skupnosti, ki ima korist od njih“.

12. Člen 71 tega sporazuma določa:

„1. Mikroprojekti in operacije decentraliziranega sodelovanja se lahko podpirajo s finančnimi viri iz Sporazuma. […]

2. Sklad prispeva k financiranju mikroprojektov in decentraliziranega sodelovanja, pri tem pa ta prispevek praviloma ne presega treh četrtin skupnih stroškov posameznega projekta in ne sme presegati najvišje vrednosti, določene s kazalnim programom. Preostanek zagotovijo:

(a) posamezna lokalna skupnost v primeru mikroprojekta (v naravi ali v obliki storitev ali denarja in v skladu s svojo zmožnostjo prispevanja);

[…]

(c) izjemoma posamezne države AKP v obliki finančnega prispevka, preko uporabe javne opreme ali v obliki storitev.

[…]“

B. Pravo Unije

13. ERS so bili ustanovljeni za financiranje sodelovanja z državami AKP in čezmorskimi državami in ozemlji, sprva s prilogo k Pogodbi EGS, nato pa z notranjimi sporazumi držav članic, ki so se sestale v okviru Sveta. ERS financira vse projekte ali programe, ki prispevajo h gospodarskemu, socialnemu ali kulturnemu razvoju zadevnih držav. Vsak ERS je sklenjen za obdobje več let – pogosto pet – ki ustreza obdobju veljavnosti različnih sporazumov in konvencij, s katerimi so Evropska unija in njene države članice ustanovile posebno partnerstvo z državami AKP. V preteklosti ERS niso bili vključeni v splošni proračun Unije. Zato so bile sprejete posebne finančne uredbe za izvajanje obveznosti, ki izhajajo iz mednarodnih sporazumov, in predvsem za vzpostavitev financiranja ERS. [10]

[10] Od leta 2021 so bili programi ERS vključeni v večletni finančni okvir Unije, zato so finančne uredbe Unije zanje veljale enako kot za druge programe financiranja v Uniji. Glej https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

1. Sedmi ERS[11]

14. Predstavniki vlad držav članic Evropske gospodarske skupnosti, ki so se sestali v okviru Sveta, so 16. julija 1990 sprejeli Notranji sporazum 91/401/EGS o financiranju in upravljanju pomoči Skupnosti na podlagi Loméjske konvencije IV.[12] Države članice so s tem sporazumom ustanovile sedmi ERS. Določbe za izvajanje tega notranjega sporazuma so predmet Finančne uredbe 91/491/EGS z dne 29. julija 1991, ki velja za sodelovanje pri financiranju razvoja v okviru [Loméjske konvencije IV].[13]

15. Odredbodajalec se je odločil sedmi ERS zaključiti 31. avgusta 2008. Ker pravna podlaga za zaključek ERS ni obstajala, so se neporabljena sredstva ter povezane pogodbe in odločitve prenesli na deveti ERS, v skladu z določbami dela 3 Finančne uredbe, ki velja za deveti ERS.[14]

2. Deveti ERS

16. Po sprejetju Sporazuma iz Cotonouja je bil sprejet Notranji sporazum 2000/770/ES med predstavniki vlad držav članic, ki so se sestali v okviru Sveta, o financiranju in upravljanju pomoči Skupnosti na podlagi Finančnega protokola k Sporazumu iz Cotonouja in o dodelitvi finančne pomoči za čezmorske države in ozemlja, za katere velja četrti del Pogodbe ES.[15] Določbe za izvajanje tega notranjega sporazuma so predmet Finančne uredbe z dne 27. marca 2003.

C. Nemško pravo

17. V prvem stavku člena 1(1) Einkommenssteuergesetz (zakon o dohodnini, v nadaljevanju: EStG) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, je določeno, da so fizične osebe s stalnim ali običajnim prebivališčem v Nemčiji v tej državi zavezane za plačilo davka od vseh svojih dohodkov.

18. V skladu s členom 2(1) EStG je dohodek iz zaposlitve, ki ga prejme davčni zavezanec, ki je neomejeno zavezan za plačilo davka, obdavčen z dohodnino.

19. Člen 34(c) EStG določa:

„1. Kadar osebe, ki so neomejeno zavezane za plačilo davka, plačajo davek od dohodka tujega izvora v državi izvora tega dohoda, ki je ekvivalenten nemški dohodnini, se tuj davek, ki je bil obračunan, plačan in znižan za obseg pravice do zmanjšanja, odbije od zneska nemške dohodnine, ki jo dolgujejo za dohodke, prejete v zadevni državi;

[…]

5. Najvišji davčni organi zveznih dežel oziroma davčni organi, ki jih ti določijo, lahko s soglasjem zveznega ministrstva za finance delno ali v celoti znižajo dohodnino za dohodek iz tujine oziroma

11 Predložitvena odločba se nanaša na sedmi in deveti ERS. Nacionalno sodišče mora preveriti, ali gre v obravnavani zadevi za oba.

12 UL 1991, L 229, str. 288.

13 UL 1991, L 266, str. 1.

14 Glej Zaključni račun sedmega, osmega, devetega in desetega Evropskega razvojnega sklada za proračunsko leto 2008 (UL 2009, C 274, str. 1).

15 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 35, str. 380.

določijo pavšalni znesek, če je to smiselno zaradi ekonomskih razlogov ali če se uporaba odstavka 1 tega člena izkaže za posebej težavno.“

20. Bundesministerium der Finanzen (zvezno ministrstvo za finance, Nemčija) je 31. oktobra 1983 izdalo navodilo v zvezi z davčno obravnavo dohodka zaposlenih iz dejavnosti v tujini [16] (v nadaljevanju: navodilo ministrstva za finance), naslovljeno na najvišje davčne organe zveznih dežel. Člen I(4) določa, da se Nemčija odpove dohodnini med drugim pri dejavnostih, ki se v okviru nemške javne razvojne pomoči na področju tehničnega ali finančnega sodelovanja v tujini opravljajo za ponudnika storitev s sedežem na nacionalnem ozemlju.

21. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da so nemški davčni organi odlomek „nemška javna razvojna pomoč“ razlagali tako, da ta zajema le ukrepe razvojne pomoči, ki se financirajo neposredno z nemškimi proračunskimi sredstvi, bodisi od zveznega ministrstva, pristojnega za razvojno sodelovanje, bodisi od GIZ.

II. Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

22. V obdobju od 12. aprila 2009 do 31. oktobra 2012 je bila RF kot vodja projektov zaposlena pri družbi za razvojno pomoč s sedežem v Nemčiji. Delala je pri programu mikroprojektov (MPP, v nadaljevanju: zadevni program) v Afriki na podlagi pogodbe o zaposlitvi za določen čas. [17] Program se je deloma ali v celoti financiral s sredstvi Unije in njenih držav članic, in sicer v okviru sedmega in devetega ERS. [18]

23. V tem času je imela RF stalno prebivališče in središče življenjskih interesov v Nemčiji, kjer je bila zato neomejeno zavezana za plačilo davka, medtem ko je bil kraj njene zaposlitve v Afriki.

24. Ker je družba za razvojno pomoč menila, da je plača RF oproščena dohodnine v skladu z navodilom ministrstva za finance, od te plače za davčni leti 2011 in 2012 ni odtegnila davka pri viru in tega davka ni plačala pristojnim davčnim organom. Iz spisa, predloženega Sodišču, je razvidno, da je bilo tej družbi sprva izdano potrdilo o oprostitvi, ki je bilo pogojeno s skladnostjo z navodilom ministrstva za finance. Plača RF ni bila obdavčena niti v kraju zaposlitve v Afriki.

25. V družbi za razvojno pomoč so pristojni davčni organi izvedli davčni nadzor v zvezi z davkom na izplačane plače. Ti organi so ugotovili, da programa ni financiralo zvezno ministrstvo, pristojno za razvojno sodelovanje, niti GIZ, temveč ERS. Zato so organi z odločbama za odmero davka z dne 13. februarja 2014 odločili, da je treba plačo RF za leti 2011 in 2012 obdavčiti z dohodnino.

26. RF je vložila pritožbo na odločitev pri teh organih, ki so jo zavrnili. Nato je vložila tožbo pri Finanzgericht Köln (finančno sodišče, Köln, Nemčija), s katero ni uspela. RF je zoper to sodbo vložila revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija; v nadaljevanju: predložitveno sodišče).

27. Predložitveno sodišče v predložitveni odločbi navaja, da na podlagi nacionalnega prava pritožba ni utemeljena, saj plača RF ni bila neposredno financirana z nobenimi nacionalnimi proračunskimi sredstvi, zato njena dejavnost v tujini ni bila povezana z nemško javno razvojno

16 BStBl. 1983 I, str. 470.

17 V predložitveni odločbi ni podrobnosti o tem, v kateri državi je delala, vendar je RF navedla, da je šlo za Nigerijo (glej točko 6 pisnih stališč).

18 Kot je že bilo navedeno, mora nacionalno sodišče preveriti, ali je RF opravljala delo v okviru tako sedmega kot devetega ERS.

pomočjo. Predložitveno sodišče meni, da razlikovanje, ki ga je uvedla davčna uprava, tudi ni v nasprotju z načelom enakega obravnavanja, saj je razlog za zadevno davčno ugodnost podpora nekaterim sektorjem nemškega gospodarstva, zato je ta ugodnost ustavno dopustna.

28. Kljub temu predložitveno sodišče dvomi o združljivosti zadevne zakonodaje s pravom Unije. Izpostavlja, da pri zadevnem davčnem pravilu v nasprotju z zadevo Petersen [19] ne gre za omejitev prostega pretoka in še posebej ne prostega gibanja delavcev, saj noben delavec ali delodajalec ni diskriminiran, ker je iz druge države članice.

29. Predložitveno sodišče meni, da bi bilo zadevno davčno pravilo lahko v nasprotju z načelom lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU. RF v zvezi s tem trdi, da iz tega načela in iz obveznosti držav članic, da usklajujejo svoje razvojne politike, izhaja dolžnost, da se projekti, financirani s sredstvi EU, vključijo v področje uporabe zadevne davčne oprostitve. Vendar predložitveno sodišče meni, da zaradi pristojnosti držav članic samih na področju razvojne pomoči ni gotovo, ali je državam članicam mogoče prepovedati sprejemanje ukrepov politike razvojne pomoči, ki so namenjeni spodbujanju zunanje trgovine teh držav. Takšna dolžnost ne izhaja niti iz Sporazuma iz Cotonouja.

30. V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 4(3) [PEU] in člen 208 v povezavi s členom 210 [PDEU] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni upravni praksi, v skladu s katero se davku ne odpove v primerih, v katerih projekt razvojnega sodelovanja financira [ERS], medtem ko se pod nekaterimi pogoji odpove obdavčitvi plače, ki jo delavec prejme na podlagi sedanjega delovnega razmerja za dejavnost v okviru nemške javne razvojne pomoči na področju tehničnega ali finančnega sodelovanja, ki jo v [višini] vsaj 75 % financira zvezno ministrstvo, pristojno za razvojno sodelovanje, ali pa zasebna družba za razvojno pomoč, v kateri ima država lastniški delež?“

31. Pisna stališča so predložile RF, nemška vlada in Evropska komisija. Te stranke so na obravnavi 23. novembra 2022 podale tudi ustna stališča.

III. Presoja

A. Uvodna pojasnila

32. Prvič, nemška vlada, ki sicer formalno ni vložila ugovora na predloženo vprašanje, kljub temu dvomi o njegovi dopustnosti. V pisnih stališčih in na obravnavi je v bistvu trdila, da je oprostitev, ki je določena z zadevnim nacionalnim davčnim pravilom, nujno pogojena s tem, da se projekt v višini vsaj 75 % financira z nacionalnimi proračunskimi sredstvi. Drugače povedano, da bi se davčno pravilo lahko uporabilo, mora biti plača, ki jo prejme zaposleni, izplačana za dejavnost, ki se v višini vsaj 75 % financira s temi sredstvi. Vendar to ne pomeni, da je takšna dejavnost v celoti oproščena davka, ker je delež dejavnosti, ki se ne financira s temi sredstvi, vseeno obdavčen (torej delež do največ 25 %).

[19] Sodba z dne 28. februarja 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

33. V zvezi s tem naj poudarim, da v skladu z ustaljeno sodno prakso za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga sama pristojna opredeliti in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. [20]

34. Menim, da je kljub morebitnim vrzelim v orisu pravnega okvira, navedenem v predložitveni odločbi, jasno, kako zadevno nacionalno davčno pravilo deluje. Nacionalno sodišče je v bistvu pojasnilo, da pravilo določa, da je plača, prejeta za dejavnost na področju razvojne pomoči, oproščena dohodnine, če se ta dejavnost financira s sredstvi iz državnih proračunskih virov, medtem ko je plača, prejeta za takšno dejavnost, ki se financira s sredstvi ERS, obdavčena. Zato menim, da lahko Sodišče v okviru presoje zadevnega davčnega pravila predložitvenemu sodišču poda elemente za razlago prava Unije.

35. Drugič, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 4(3) PEU v povezavi s členoma 208 in 210 PDEU nasprotuje zadevnemu nacionalnemu davčnemu pravilu. Vendar je Komisija v pisnih stališčih predlagala, da se v besedilo vprašanja vključi izrecna navedba temeljnih svoboščin, določenih v Pogodbah. Zato je Sodišče s pisnimi vprašanji pozvalo stranke, naj na ustni obravnavi predstavijo odgovor v zvezi s temeljnimi svoboščinami. Na obravnavi sta RF in Komisija navedli, da zadevno davčno pravilo spada na področje uporabe temeljnih svoboščin, medtem ko je nemška vlada trdila, da se te svoboščine v obravnavani zadevi ne uporabljajo.

36. Naj spomnim, da mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanje, ki mu je bilo predloženo. Poleg tega lahko Sodišče upošteva določbe prava Unije, na katere se nacionalno sodišče v svojih vprašanjih ni sklicevalo. [21]

37. V zvezi s tem je treba navesti, prvič, da nacionalno sodišče v predložitveni odločbi ob navedbi prostega gibanja iz člena 45 PDEU in določb Sporazuma iz Cotonouja ugotovi, da te določbe ne nasprotujejo zadevnemu nacionalnemu pravilu, ker RF ni delavka iz druge države članice. [22]

38. Opozoriti je treba, da se je predlog za sprejetje predhodne odločbe v zadevi Petersen [23] nanašal na isto nacionalno davčno pravilo, določeno v navodilu ministrstva za finance, kot je to v obravnavani zadevi. Vendar je Sodišče preučilo drug vidik tega pravila, in sicer kraj sedeža delodajalca. V zadevi Petersen je bil zadevni delavec zaposlen pri delodajalcu s sedežem na Danskem, ki je izvajal projekt razvojne pomoči, ki ga je financirala danska agencija za mednarodni razvoj. Sodišče je ugotovilo, da se za oprostitev dohodnine zahteva sedež delodajalca v Nemčiji, in razsodilo, da takšna zahteva pomeni omejitev prostega gibanja delavcev, ki je prepovedana s členom 45 PDEU. [24] V obravnavani zadevi se dejansko stanje v postopku v glavni stvari ne nanaša na isto zahtevo (ki je dejansko izpolnjena), ker imata RF prebivališče in družba za razvojno pomoč sedež v Nemčiji. Vsekakor gre za povsem notranji položaj glede prostega gibanja delavcev.

39. Kljub temu naj poudarim, da so z zadevnim nacionalnim davčnim pravilom zaposleni obravnavani različno glede na *izvor sredstev*, zagotovljenih za projekt pomoči. Davčna oprostitev se zaposlenemu, ki dela pri tem projektu, prizna ali zavrne glede na to, ali se projekt razvojnega

20 Glej med drugim sodbo z dne 8. septembra 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, točka 36 in navedena sodna praksa).

21 Sodbi z dne 13. oktobra 2016, M. in S. (C-303/15, EU:C:2016:771, točka 16 in navedena sodna praksa), in z dne 31. maja 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, točka 27).

22 Točki 29 in 30 predloga za sprejetje predhodne odločbe. Vendar je treba poudariti, da je RF, medtem ko je bila rezidentka Nemčije, svoje naloge opravljala v navedeni tretji državi v okviru zadevnega programa pomoči.

23 Sodba z dne 28. februarja 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

24 Prav tam (točke od 39 do 43).

sodelovanja financira neposredno z nacionalnimi proračunskimi sredstvi ali s sredstvi ERS. Zato je treba za začetek ugotoviti, ali se v obravnavani zadevi lahko uporabljajo še druge temeljne svoboščine, in če se lahko, katere.

B. Upoštevnost drugih temeljnih svoboščin

40. Za ugotavljanje, ali nacionalni ukrep spada na področje uporabe neke temeljne svoboščine, je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso upoštevati *namen* zadevne zakonodaje. [25]

41. Iz zgoraj navedenih razlogov [26] menim, da zadeve v postopku v glavni stvari ni mogoče preučiti z vidika člena 45 PDEU. Vendar dejstvo, da se v tej zadevi obravnava učinek zadevnega nacionalnega davčnega pravila na čezmejne delavce, ne pa način, kako pravilo vpliva na financiranje projektov pomoči, ne izključuje uporabe drugih temeljnih svoboščin, razen če se te druge temeljne svoboščine ne štejejo za pomožne glede na prosto gibanje delavcev. [27] V nekaterih posebnih položajih, v katerih sta dve temeljni svoboščini enako pomembni v smislu zadevne zakonodaje, je Sodišče razsodilo, da se ti položaji nanašajo na obe temeljni svoboščini sočasno. [28] V skladu z ustrezno sodno prakso lahko takšen poseben položaj nastane, kadar se ena od temeljnih svoboščin ne uporablja v obravnavani zadevi, ker so v tem položaju v smislu te svoboščine *vsi elementi* omejeni na samo eno državo članico. [29] Vendar to morda ne velja za druge temeljne svoboščine. Iz tega sledi, da je zadevni položaj lahko omejen na samo eno državo članico glede prostega gibanja delavcev, vendar ima glede drugih svoboščin čezmejni element.

42. V obravnavani zadevi ugotavljam, da je učinek davčnega pravila, kot je to v postopku v glavni stvari, ustvarjanje različne obravnave glede na *izvor sredstev*. Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, se zadevna davčna oprostitev prizna v zvezi z dejavnostjo razvojne pomoči v tujini, ki se financira z nacionalnimi proračunskimi sredstvi, zavrne pa se, kadar financiranje zagotavlja ERS. V zvezi s tem je Sodišče v nedavni sodbi velikega senata v zadevi Komisija proti Madžarski [30] razsodilo, da nacionalna zakonodaja, ki društva in ustanove s sedežem na Madžarskem obravnava različno glede na domači ali „tuji“ izvor finančne pomoči, ki jo prejmejo, spada na področje uporabe člena 63 PDEU. [31] Torej, ker zadevna različna obravnava v obravnavani zadevi izhaja iz izvora sredstev, je treba preučiti, ali nacionalno davčno pravilo, kot je to v postopku v glavni stvari, lahko vpliva na uresničevanje prostega pretoka kapitala iz člena 63 PDEU, in če lahko, v kolikšni meri. V zvezi s tem je treba poudariti, da v zvezi s členom 63 PDEU iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da ima ta člen *neposredni učinek*, zato se je nanj mogoče sklicevati pred nacionalnim sodiščem in doseči neuporabo nacionalnih pravil, ki so v nasprotju z njim. [32]

25 Glej zlasti sodbe z dne 1. julija 2010, Dijkman in Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, točka 26); z dne 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707; točka 90), in z dne 21. maja 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, točka 31).

26 Glej točko 38 zgoraj.

27 Sodišče je razsodilo, da je, kadar se nacionalni ukrep nanaša sočasno na dve temeljni svoboščini, načeloma nujno preizkusiti zadevni ukrep zgolj glede na eno od teh dveh svoboščin, če se izkaže, da je v okoliščinah postopka v glavni stvari ena drugotnega pomena v razmerju do druge in da se ji lahko pridruži (glej v tem smislu sodbi z dne 14. oktobra 2004, Omega (C-36/02, EU:C:2004:614, točka 26 in navedena sodna praksa), in z dne 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, točka 37)).

28 Glej na primer sodbo z dne 22. junija 2009, X in Passenheim-van Schoot (C-155/08 in C-157/08, EU:C:2010:368, točka 40). Možno je prekrivanje med pravico do ustanavljanja in prostim pretokom kapitala, zlasti v primeru udeležbe in dividend (glej v tem smislu sodbo z dne 24. maja 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, točki 23 in 24).

29 Glej v tem smislu sodbi z dne 8. maja 2013, Libert in drugi (C-197/11 in C-203/11, EU:C:2013:288, točka 33 in navedena sodna praksa), in z dne 15. novembra 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, točka 47 in navedena sodna praksa).

30 Sodba z dne 18. junija 2020, Komisija/Madžarska (Preglednost društev) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 Prav tam (točke 61, 62 in 65).

32 Glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, točka 49).

43. Ob upoštevanju takšnega neposrednega učinka in glede na ustna stališča RF in Komisije bom najprej preučila, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje uporabi davčnega pravila države članice, ki določa oprostitev dohodnine od plače, ki jo prejme zaposleni, ki je zadolžen za dejavnosti razvojne pomoči, le če se ta dejavnost financira z nacionalnimi proračunskimi sredstvi v višini vsaj 75 %, vendar se v skladu s tem pravilom ugodnost takšne oprostitve zaposlenemu odvzame, če je zadolžen za dejavnost enake vrste, ki se v enakem obsegu financira iz enega od ERS.

C. Prosti pretok kapitala iz člena 63 PDEU

1. Področje uporabe člena 63 PDEU

a) Ozemeljsko področje uporabe

44. Prvič, člen 63 PDEU določa, da so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami. Predložitveno sodišče navaja, da zadevna različna davčna obravnava ni diskriminatorna v smislu Pogodb, ker dejavnost razvojne pomoči v tujini, ki se financira neposredno s sredstvi EU, ne pomeni financiranja iz druge države članice. [33]

45. V zvezi s tem ugotavljam, da v obravnavani zadevi financiranje, zagotovljeno družbi za razvojno pomoč za izvajanje dejavnosti razvojne pomoči v tujini, zagotovi ERS. Kot je navedeno zgoraj v točkah 13 in 16, je bilo financiranje ERS vzpostavljeno z notranjim sporazumom med predstavniki vlad držav članic, ki so se sestali v okviru Sveta, pri čemer je sporazum predmet finančnih uredb. Torej, financiranja za zadevno podjetje sicer ne zagotavlja neposredno druga država članica, toda izdatke, potrebne za finančno pomoč (takratne) Skupnosti, so neposredno prevzele države članice, [34] ki so zagotovile finančne prispevke za ERS. Iz zaključnega računa devetega ERS za proračunsko leto 2009 je na primer razvidno, da so sredstva ERS *ad hoc* prispevki držav članic Unije. [35] Dodati je treba, da Komisija v skladu s finančnimi uredbami „na lastno odgovornost upravlja z ERS“ in imenuje predvsem glavnega odredbodajalca in finančnega nadzornika ERS. [36] Skratka, ERS je bil v zadevnem obdobju iz postopka v glavni stvari medvladen sklad in je ostal zunaj proračuna EU, čeprav večino sredstev sklada upravlja Evropska komisija. [37]

[33] Točka 30 predloga za sprejetje predhodne odločbe.

[34] Glej sodbo z dne 2. marca 1994, Parlament/Svet (C-316/91, EU:C:1994:76, točka 4). Sodišče je v tej zadevi razsodilo, da izdatki, potrebni za finančno pomoč s strani Skupnosti, niso bili izdatki Skupnosti, ampak so jih neposredno prevzele države članice, zato niso bili del splošnega proračuna Evropskih skupnosti.

[35] Glej Zaključni račun 8., 9. in 10. Evropskega razvojnega sklada – proračunsko leto 2009 (UL 2010, C 310, str. 1). V dokumentu je navedeno, da se približno vsakih pet let predstavniki držav članic sestanejo na medvladni ravni in odločijo o skupnem znesku, ki bo dodeljen Skladu, ter o nadziranju njegovega izvrševanja. V letih 2009 in 2008 so bili prispevki, povezani z devetim ERS, zahtevani od 15 sodelujočih držav članic.
Komisija je pred Sodiščem navedla, da je sedmi ERS (1990–1995) znašal 10.940 milijonov ECU v obliki prispevkov držav članic (vključno z Nemčijo, katere prispevek je znašal do 2840 milijonov ECU). To pomeni, da so 8100 milijonov ECU (74 %) sredstev zagotovile druge države in ne Nemčija. Komisija dodaja, da je bilo v devetem ERS (2000–2007) do 13.800 milijonov EUR prispevkov držav članic in 1700 milijonov EUR prispevkov Evropske investicijske banke. Sodelovanje Nemčije v devetem ERS v stališčih Komisije ni podrobno predstavljeno.

[36] Glej člene 9(1), 11 in 13 Finančne uredbe 91/491 in člene 1(2), 18 in 27 Finančne Uredbe z dne 27. marca 2003 v zvezi z 9. Evropskim razvojnim skladom.

[37] Poleg tega ugotavljam, da v zvezi s programom mikroprojektov, kot je ta v obravnavani zadevi, prispevke lahko zagotovi tudi posamezna lokalna skupnost in izjemoma posamezne države AKP (glej člen 71(2)(a) in (c) Sporazuma iz Cotonouja).

46. Menim, da je na podlagi te ugotovitve mogoče sklepati: prvič, če bi bilo financiranje za zadevno podjetje zagotovljeno iz nemških proračunskih sredstev, bi se položaj lahko štel za povsem notranji položaj. Vendar pa v obravnavanem položaju financiranje zagotavljajo zunanji subjekti, in sicer ERS, ki ima zgoraj navedene značilnosti. [38] Drugič, sredstva, ki jih zagotavlja ERS, so sestavljena iz neposrednih prispevkov držav članic. Zato se sredstva lahko enačijo s pretokom kapitala iz *drugih držav članic*. Čezmejni element, zaradi katerega se uporabljajo določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala, se vzpostavi s pretokom kapitala iz ERS v zadevno podjetje.

47. Ob upoštevanju zgornjih preudarkov menim, da bi moralo ozemeljsko področje uporabe prostega pretoka kapitala, določeno v členu 63 PDEU, vključevati pretok kapitala od tujega skupnega sklada, ki so ga ustanovile države članice, kot je ERS, in podjetje v eni od držav članic. V obravnavani zadevi to pomeni, da obstaja čezmejni element.

b) Stvarno področje uporabe

48. Glede stvarnega področja uporabe člena 63 PDEU Pogodba DEU sicer ne opredeljuje pojma „pretok kapitala“, vendar v sodni praksi obstaja več navedb o njegovem področju uporabe. Zaradi neobstoja takšne opredelitve se Sodišče pogosto sklicuje na seznam iz sekundarnega prava, in sicer na nomenklaturo pretoka kapitala. [39] V obravnavani zadevi ta nomenklatura izrecno ne vključuje financiranja, ki ga zagotavlja ERS. [40] Vendar ima ta nomenklatura le značaj napotila za opredelitev pojma pretoka kapitala, [41] kar pomeni, da lahko Sodišče pojem kapitala razširi prek „klasičnega“ ekonomskega pomena. [42] Sodišče je na primer že razsodilo, da so dediščine in darila vključeni v pojem pretoka kapitala. [43] Torej je prosti pretok kapitala že uporabilo pri davku na zapuščino, ki jo je prejelo versko združenje, ki je bilo neprofitna organizacija. [44] S tem pojmom so poleg tega zajete tudi nepremičninske naložbe, ki se nanašajo na pridobitev užitka na zemljiščih. [45]

49. Čeprav ekonomski in pravni pomen izraza „kapital“ nista vedno enaka, [46] v obravnavani zadevi nikakor ni sporno navesti, da so finančna sredstva, kot so sredstva, ki jih sklad zagotovi družbi za razvojno pomoč s sedežem v Nemčiji, zajeta s pojmom kapitala, ker se – s pridržkom preverjanj, ki jih bo moralo opraviti predložitveno sodišče – nanašajo na prenos denarnega zneska k podjetju za razvojni projekt, ki ga izvaja ta družba.

50. Če bi Sodišče odločilo, da so takšna finančna sredstva zajeta z izrazom „pretok kapitala“, bi bilo naslednje vprašanje, ali je s tem izrazom zajeta plača, ki jo to podjetje izplača osebi, ki dela pri projektu razvojne pomoči v tujini. V zvezi s tem mora Sodišče odločiti, ali zadevni „pretok“ pomeni pretok med ERS in podjetjem v državi članici ali med ERS in projektom, ki je prejemnik

38 Glej točke od 13 do 16 in 45 zgoraj.

39 Nomenklatura iz Priloge I k Direktivi Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe ES (člen razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10).

40 Sodišče lahko šteje, da gre za finančno transakcijo v smislu te nomenklature. V sodbi z dne 31. januarja 1984, Luisi in Carbone (286/82 in 26/83, EU:C:1984:35), je na primer Sodišče razsodilo, da so pretok kapitala finančne transakcije, katerih glavni namen je naložba ali vlaganje zadevnega zneska. Načeloma gre torej za finančne transakcije, ki se od tekočih plačil razlikujejo po tem, da je njihov namen ustvarjanje premoženja.

41 Sodba z dne 6. marca 2018, SEGRO in Horváth (C-52/16 in C-113/16, EU:C:2018:157, točka 56 in navedena sodna praksa).

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; spletna izdaja, Oxford Academic, 1. september 2009, str. 45–47.

43 Glej v tem smislu sodbi z dne 26. aprila 2012, van Putten (od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, točka 29), in z dne 16. julija 2015, Komisija/Francija (C-485/14, neobjavljena, EU:C:2015:506, točka 22).

44 Glej sodbo z dne 10. februarja 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, točka 23).

45 Sodba z dne 6. marca 2018, SEGRO in Horváth (C-52/16 in C-113/16, EU:C:2018:157, točka 57).

46 Glej opombo 42 zgoraj.

sredstev in se razvija v zadevni državi AKP. Po mojem mnenju bi se moral pojem „pretok“ uporabljati za celotno „pomoč“, torej za finančni tok od donatorja (ERS) k prejemniku, ki je zadevni program, ki se razvija v zadevni državi AKP.[47] Podjetje v državi članici je le eden od korakov financiranja tega programa, ki mora zadostiti potrebam lokalnih skupnosti v državah AKP. Zato morajo biti z izrazom „pretok“ zajeti vsi členi verige od donatorja do prejemnika.[48] Ker obstajajo mednarodne spodbude za znižanje obdavčitve v zvezi z državami v razvoju, je jasno, da je s pojmom „pomoč“ zajet *celoten finančni tok* od ERS do prejemnika v državah AKP.

51. Zato menim, da mora biti davčno pravilo, kot je to v postopku v glavni stvari, če se nanaša na dohodek, ki ga financira ERS in ga prejme podjetje v državi članici, zajeto s pojmom „pretok kapitala“ v smislu člena 63 PDEU.

c) Osebno področje uporabe

52. Za določitev osebnega področja uporabe člena 63 PDEU je treba razrešiti dve vprašanji. Prvič, Sodišče mora odločiti, ali se ta določba *ratione personae* uporablja za dohodek, ki ga financira ERS, ki je javni sklad, ki so ga ustanovile države članice v skladu s finančno uredbo, ki so jo sprejele te države, in ga prejme družba za razvojno pomoč s sedežem v državi članici, in drugič, ali se zaposleni v takšni družbi lahko sklicuje na to temeljno svoboščino.

53. Generalni pravobranilec P. Mengozzi je izpostavil, da je „značilnost[…] prostega pretoka kapitala, ki je svoboščina, usmerjena bolj v predmet transakcije kot v položaj oseb, ki jo uresničujejo“.[49] Podobno je Sodišče na primer že razsodilo, da je prosti pretok kapitala veljal za posle, ki jih je opravljala povsem nepridobitna ustanova, ki ji je bilo priznano delovanje v splošnem interesu[50], in za davek na zapuščino, ki jo je prejelo versko združenje, ki je bilo neprofitna organizacija.[51] Če bi Sodišče poleg tega ERS opredelilo kot sklad Skupnosti ali Unije, veljajo za javne uslužbence Evropske unije druge temeljne svoboščine,[52] zaradi česar bi se te svoboščine uporabljale za različne vrste pretoka – oseb ali stvari – med Unijo in državo članico.

54. Ni dvoma, da lahko družba, katere projekte razvojne pomoči financira ERS, kot prejemnica tega kapitala izpodbija združljivost zadevnega davčnega pravila s prostim pretokom kapitala. Na splošno se delavec, ki prispeva k proizvodnemu procesu ali storitvam družbe, šteje za vložek ali

47 V zvezi s tem moram tudi opozoriti, da so programi mikroprojektov, kot so ti v obravnavani zadevi, instrumenti razvojnega sodelovanja med Unijo in AKP. V Nigeriji so se na primer med letoma 1999 in 2012 v devetih zveznih državah v regiji izvedli različni programi mikroprojektov, kot so MPP3 (2000–2004), MPP6 (2004–2008) in MPP9 (2008–2012), pri čemer so izdatki za te programe znašali 210 milijonov EUR. Glej Nwaodu, N. O., Odey, S. A., Emma-Egbumokei, N. S., *The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region*, Africa's Public Service Delivery & Performance Review, AOSIS, 2016, str. 459–481.

48 Glej v tem smislu smernice Združenih narodov o davčni obravnavi medvladnih projektov pomoči. Na voljo so na spletnem naslovu https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, točki 10 in 37.

49 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Mengozzija v zadevi Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, točka 35); glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke C. Stix-Hackl v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, točke od 58 do 60).

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

51 Glej sodbo z dne 10. februarja 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C 25/10, EU:C:2011:65).

52 Ker je Sodišče razsodilo, da obravnava dohodka uradnika ali pogodbenega uslužbenca Unije spada k eni od temeljnih svoboščin iz člena 45 PDEU (sodbi z dne 16. februarja 2006, Öberg (C-185/04, EU:C:2006:107, točka 12 in navedena sodna praksa), in z dne 6. oktobra 2016, Adrien in drugi (C-466/15, EU:C:2016:749, točka 24 in navedena sodna praksa)), potem mora tudi dohodek, ki ga financira ERS, spadati na področje uporabe člena 63 PDEU. Če dohodek, ki se financira neposredno iz proračuna Unije, lahko pomeni omejitev člena 45 PDEU, potem bi moralo financiranje s strani ERS, ki je sklad, ki so ga ustanovile države članice Unije, spadati na področje uporabe temeljnih svoboščin.

proizvodni dejavnik.[53] Drugače povedano, način obravnave delavca vpliva na razmerje med vložkom in proizvodom. Stroški dela na primer vplivajo na število in kakovost delavcev, ki jih podjetje lahko zaposli. Ker morajo biti torej z izrazom „pretok“ zajeti vsi elementi verige od ERS do projekta v državi AKP,[54] mora biti z njim zajeta tudi plača delavca, ki sodeluje pri tem projektu in je eden od vložkov družbe.

55. Poleg tega je treba spomniti, da je spor o glavni stvari do neke mere sprožila zadevna družba, ki ji je bilo sprva izdano potrdilo o oprostitvi v zvezi s plačo RF in ki od te plače ni odtegnila davka pri viru. Zaradi te opustitve plačila davka so se nemški davčni organi odločili, da bodo od RF zahtevali plačilo dohodnine, ki ni bila plačana za leti 2011 in 2012. Zdi se, da bi RF morala imeti možnost sklicevati se na to temeljno svoboščino, da bi svojo plačo zaščitila pred davki, ki morda niso združljivi s pravom Unije. Za ta spor in cilje, ki jim sledi zadevno davčno pravilo, je treba plačo, ki jo je prejela RF, razumeti kot del kapitala, ki ga je družba prejela od ERS. Zato se RF lahko sklicuje na to temeljno svoboščino.

56. Ob upoštevanju navedenega in v nasprotju s stališčem nemške vlade na obravnavi menim, da zadevno davčno pravilo spada na področje uporabe prostega pretoka kapitala iz člena 63 PDEU.

2. Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

57. Spomniti je treba, da člen 63 PDEU prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami, razen pod pogoji iz člena 65 PDEU. Čeprav neposredni davki spadajo v pristojnost držav članic, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da morajo te svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Unije in zlasti temeljnih svoboščin, zagotovljenih s to Pogodbo.[55] To pomeni, da države članice ne smejo sprejeti diskriminatornih ukrepov v škodo oseb, ki so uveljavile svojo pravico do prostega pretoka.

58. V skladu s sodno prakso Sodišča ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo ukrepe, ki bi lahko odvračali nerezidente od naložb v državi članici ali bi lahko odvračali rezidente te države članice od naložb v drugih državah.[56]

59. V zadevi Komisija proti Madžarski[57] je Sodišče v okviru tožbe zaradi kršitve preučilo, ali so s prostim pretokom kapitala združljive določbe nacionalne zakonodaje, ki so nalagale obveznosti registracije, prijave in javnosti za nekatere kategorije organizacij civilne družbe, ki *posredno ali neposredno* prejemajo pomoč iz tujine, ki presega neko mejno vrednost, in ki so določale možnost uporabe sankcij za organizacije, ki ne izpolnijo teh obveznosti. Razsodilo je, da so se navedene določbe nanašale na osebe iz drugih držav članic ali tretjih držav, ki *društvom ali ustanovam* s sedežem na Madžarskem zagotavljajo finančne pomoči, tako da določajo javno razkritje informacij o teh osebah in finančnih pomočeh, kar je lahko navedene osebe tudi odvrnilo od zagotavljanja takih pomoči. Nato je Sodišče poudarilo, da so navedene določbe, obravnavane v celoti, s tem drugače obravnavale ne le društva in ustanove s sedežem na Madžarskem, ki so prejemale finančne pomoči iz drugih držav članic ali tretjih držav,

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

54 Glej točki 49 in 50 zgoraj.

55 Sodba z dne 11. junija 2015, Berlington Hungary in drugi (C-98/14, EU:C:2015:386, točka 34).

56 Glej v tem smislu sodbo z dne 30. aprila 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, točka 22 in navedena sodna praksa).

57 Sodba z dne 18. junija 2020, Komisija/Madžarska (Preglednost društev) (C-78/18, EU:C:2020:476, točki 60 in 62).

v primerjavi s tistimi, ki so prejemale finančne pomoči iz madžarskega vira, ampak tudi osebe, ki tem društvom in ustanovam zagotavljajo finančne pomoči iz druge države članice ali tretje države, v primerjavi s tistimi, ki bi to opravljale iz kraja stalnega prebivališča ali sedeža na Madžarskem. [58]

60. V navedeni sodbi je Sodišče razsodilo, da različno obravnavanje glede na domači ali *tuji izvor* zadevnih finančnih pomoči pomeni posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva. [59]

61. V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da je zadevna davčna oprostitev na voljo le, če se projekt razvojne pomoči financira z nacionalnimi proračunskimi sredstvi. Takšno financiranje obstaja, kadar projekt v višini vsaj 75 % financira zvezno ministrstvo, pristojno za razvojno sodelovanje, ali zasebna družba za razvojno pomoč, v kateri ima država lastniški delež. Nasprotno pa projekt razvojne pomoči, financiran s tujimi sredstvi, [60] kot so sredstva iz ERS, spada na področje uporabe navodila ministrstva za finance, zato so plače, ki jih v okviru tega projekta izplača zadevno podjetje, obdavčene.

62. Ob uporabi zadevnega davčnega pravila davčna obravnava plač, ki jih izplačujejo podjetja, financirana z nacionalnimi proračunskimi sredstvi, in plač, ki jih izplačujejo podjetja, financirana s tujimi sredstvi, ni enaka. Podjetja, ki se financirajo s tujim kapitalom, nosijo večje davčno breme kot podjetja, ki se financirajo z nacionalnimi proračunskimi sredstvi. Prva so posledično v manj ugodnem položaju kot druga. [61]

63. Takšna razlika v davčni obravnavi vpliva na uporabo financiranja, ki ga prejmejo družbe za razvojno pomoč, [62] in sicer se zaradi razlike zvišajo stroški dela zadevnih projektov pomoči in zato zmanjšajo razpoložljiva sredstva za te projekte in kapital, ki je na voljo družbam. Po eni strani se mora zadevna družba v bistvu odločiti, ali bo, prvič, zaprosila za financiranje iz nacionalnih proračunskih sredstev ali iz ERS, drugič, ali bo zaposlila manjše število zaposlenih ali zaposlene, ki so v zadevnem sektorju manj konkurenčni, in/ali tretjič, ali bo zmanjšala druge stroške. Po drugi strani pa se delavec morda sooča z izbiro projektov pomoči v tujini, ki so finančno manj ugodni od projektov, financiranih z nacionalnimi proračunskimi sredstvi. Če delavec izbere projekt, ki ga financira ERS, se pristojnemu davčnemu organu odvede davek pri viru (ali lahko ta organ kot v obravnavani zadevi zahteva plačilo davka pozneje), kar pomeni, da je davčno breme te osebe veliko večje. [63]

64. Zato menim, da takšno zadevno davčno pravilo pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je v skladu s členom 63 PDEU prepovedana.

3. Obstoj utemeljenosti omejitve prostega pretoka kapitala na podlagi člena 65 PDEU

65. Iz sodne prakse glede člena 65(1) PDEU v povezavi s členom 65(3) te pogodbe izhaja, da je za to, da bi se nacionalna davčna zakonodaja štela za združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, nujno, da se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali da je utemeljeno z nujnim razlogom v splošnem interesu. [64]

58 Prav tam (točki 60 in 61).

59 Prav tam (točka 62).

60 Glej točko 47 zgoraj.

61 Glej po analogiji sodbo z dne 11. oktobra 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, točka 37).

62 Glej po analogiji sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, točki 25 in 26 ter navedena sodna praksa).

63 V obravnavani zadevi je bilo na obravnavi navedeno, da je znesek plačanega davka pomenil pokojninske prihranke RF.

64 Glej v tem smislu sodbo z dne 30. junija 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, točka 26 in navedena sodna praksa).

66. Prvič, glede primerljivosti položajev[65] je nemška vlada na obravnavi navedla, da sta položaj projekta pomoči, ki je financiran z nacionalnimi proračunskimi sredstvi, in položaj projekta, ki ga financira ERS, objektivno različna. Zlasti je trdila, da so projekti ERS morda financirani boljše od projektov, ki so financirani iz nacionalnih proračunov, zato so plače pri projektih ERS višje od plač pri projektih, ki so financirani iz nacionalnih proračunov.

67. V zvezi s tem je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso primerljivost položajev preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb.[66] Glede tega je treba pri presoji, ali je različno obravnavanje, ki izhaja iz zadevne ureditve, odsev položajev, ki so objektivno različni, uporabljati le upoštevna razlikovalna merila, ki jih določa zadevna ureditev.[67]

68. V obravnavani zadevi naj opozorim, da je zadevna davčna oprostitev vezana na razlikovalno merilo, ki v bistvu temelji na izvoru sredstev. V zvezi s projekti, ki se financirajo z nacionalnimi proračunskimi sredstvi, tožeča stranka navaja, da je namen oprostitve iz člena 34(c)(5) EStG podpreti ustanove za razvojno pomoč, ki zaradi oprostitve lažje pritegnejo najboljše delavce. Zato se zdi, da je splošni namen podpirati razvojne projekte v tujini. ERS je glavni instrument EU na področju razvojnega sodelovanja, ki je namenjen financiranju projektov, predvsem v državah AKP. Glede na te cilje je treba šteti, da so projekti, ki jih financira ERS, in projekti, ki so financirani z nacionalnimi proračunskimi sredstvi, v primerljivem položaju. Tudi če bi Sodišče preučilo utemeljitev nemške vlade, da so plače pri projektih ERS višje od plač pri projektih, ki so financirani iz nacionalnih proračunov, je treba poudariti, da vlada ni podkrepila te trditve, ki pa se nikakor ne nanaša na cilj zadevnega davčnega pravila. Zato menim, da se različna obravnava v postopku v glavni stvari nanaša na objektivno primerljiva položaja.

69. Drugič, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je omejitev prostega pretoka kapitala dopustna, le če je v primeru neposredne diskriminacije utemeljena z enim od razlogov, ki so izrecno določeni v Pogodbah, in, če je tako, le če je primerna za zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne presega tega, kar je nujno za njegovo uresničitev.[68]

70. V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da v spisu, ki je na voljo Sodišču, ni pojasnjeno, kakšen cilj je uresničeval nacionalni davčni organ, ko je določil merilo, da se mora ukrep razvojne pomoči financirati v višini vsaj 75 % z nacionalnimi proračunskimi sredstvi.

71. Po navedbah nemške vlade na obravnavi spada zadevno davčno pravilo na področje izvajanja suverenih pristojnosti Nemčije. V zvezi s tem je treba navesti, da je sicer naloga vsake države članice, da uredi svoj sistem obdavčitve dohodka, vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da morajo države članice svojo davčno avtonomijo vseeno izvrševati ob spoštovanju zahtev, ki izhajajo iz prava Unije, predvsem tistih, ki jih nalagajo določbe PDEU o prostem pretoku kapitala, v skladu s katerimi mora biti davčni sistem oblikovan nediskriminatorno.[69] Zato je treba zadevno utemeljitev zavrniti, ne da bi bilo treba preučiti njeno sorazmernost.

65 V teh sklepnih predlogih ne bom preučila upoštevnosti preizkusa primerljivosti, ki ni predmet obravnavane zadeve (v zvezi s tem glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, točka 22)).

66 Glej v tem smislu sodbe z dne 18. julija 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, točka 38); z dne 1. aprila 2014, Felixstowe Dock and Railway Company in drugi (C-80/12, EU:C:2014:200, točka 25), in z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, točka 32).

67 Sodbi z dne 2. junija 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, točka 49), in z dne 10. maja 2012, Santander Asset Management SGIIC in drugi (od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 28).

68 Glej v tem smislu sodbe z dne 25. aprila 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, točka 60); z dne 6. marca 2018, SEGRO (C-52/16 in C-113/16, EU:C:2018:157, točke 76 in naslednje), in z dne 18. junija 2020, Komisija/Madžarska (Preglednost društev) (C-78/18, EU:C:2020:476, točka 76 in navedena sodna praksa).

69 Glej v tem smislu sodbo z dne 30. januarja 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, točki 42 in 45 ter navedena sodna praksa).

4. Vmesni predlog

72. Ob upoštevanju navedenega predlagam, naj Sodišče na vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje uporabi davčnega pravila države članice, kot je to v postopku v glavni stvari in ki določa oprostitev dohodnine od plače, ki jo prejme zaposleni, ki je zadolžen za dejavnosti razvojne pomoči, le če se ta dejavnost financira z nacionalnimi proračunskimi sredstvi v višini vsaj 75 %, vendar se v skladu s tem pravilom zaposlenemu ugodnost takšne oprostitve odvzame, če je zadolžen za dejavnost enake vrste, ki se v enakem obsegu financira iz enega od ERS.

73. Vendar, nacionalno sodišče je v predložitveni odločbi prosilo Sodišče, naj preuči združljivost zadevnega davčnega pravila z načelom lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU v povezavi s členoma 208 in 210 PDEU. V nadaljevanju obravnavam to vprašanje, če se Sodišče ne bi strinjalo z zgornjim predlogom in bi se kljub temu odločilo, da preuči uporabo teh določb.

74. Preden se posvetim analizi vprašanja nacionalnega sodišča, kot ga je to sodišče oblikovalo, je treba poudariti – kot je bilo že pojasnjeno –[70] da iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da ima člen 63 PDEU *neposredni učinek*, zato se je nanj mogoče sklicevati pred nacionalnim sodiščem in doseči neuporabo nacionalnih pravil, ki so v nasprotju z njim. Vendar načelo lojalnega sodelovanja nima takšnega učinka.[71] Poleg tega je Sodišče to določbo večkrat uporabilo za nacionalno davčno pravo, kar pa ne velja za načelo lojalnega sodelovanja.[72] Zato ima sklicevanje na temeljne svoboščine notranjega trga in zlasti na prosti pretok kapitala manjši vpliv na pristojnosti držav članic kot sklicevanje na določbo člena 4(3) PEU v povezavi s členoma 208 in 210 PDEU na področju vzporednih pristojnosti, kar bom obravnavala spodaj.

D. Načelo lojalnega sodelovanja, ki se uporablja skupaj s pravili o pristojnostih iz Pogodb

75. Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba načelo lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU v povezavi s členoma 208 in 210 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalnemu davčnemu pravilu, kot je to v postopku v glavni stvari.

76. Za odgovor na to vprašanje bom, prvič, obravnavala izvajanje pristojnosti Evropske unije in držav članic na področju razvojnega sodelovanja. Drugič, preučila bom, ali nacionalno davčno pravilo, kot je to v postopku v glavni stvari, pomeni kršitev člena 4(3) PEU v povezavi s členom 4(4), in členoma 208 in 210 PDEU. Tretjič, obravnavala bom vprašanje neposrednega učinka teh določb.

70 Glej točko 42 zgoraj.

71 Glej sodbi z dne 24. oktobra 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), in z dne 15. januarja 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 Sodišče je že razsodilo, da se načelo lojalnega sodelovanja, določeno v členu 4(3) PEU, ne bi smelo razlagati tako, da povzroča nastanek neodvisne obveznosti držav članic, ki presega obveznosti, ki jih imajo te na podlagi členov 63 PDEU in 65 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 30. junija 2016, Riskin in Timmermans (C-176/15, EU:C:2016:488, točka 36), in sklep z dne 19. septembra 2012, Levy in Sebbag (C-540/11, neobjavljen, EU:C:2012:581, točke od 27 do 29)).

1. Izvajanje pristojnosti EU in držav članic

a) Pravila o pristojnosti na področju razvojnega sodelovanja in obveznost učinkovitosti

77. Najprej je treba poudariti, da ima lahko Evropska unija glede na področje izključne, deljene ali „podporne“ pristojnosti.[73] Področja teh posebnih pristojnosti so navedena v členih od 3 do 6 PDEU.

78. Na področju razvojnega sodelovanja člen 4(4) PDEU določa, da „ima Unija pristojnost ukrepanja in vodenja skupne politike, ne da bi izvajanje te pristojnosti oviralo države članice pri izvajanju njihovih pristojnosti“. Zadnjenavedena pristojnost torej ni vključena na seznam „standardnih“ deljenih pristojnosti iz člena 4(2) PDEU, na katerem so navedena področja, kot so notranji trg, kmetijstvo in ribištvo, varstvo potrošnikov in promet.[74] V zvezi z deljenimi pristojnostmi člen 2(2) PDEU določa prednostno pravico, po kateri „[d]ržave članice izvajajo svojo pristojnost, kolikor Unija svoje pristojnosti ne izvaja“. Nasprotno pa je s pravilom o pristojnosti iz člena 4(4) PDEU[75] določeno, da izvajanje pristojnosti Unije ne ovira držav članic pri izvajanju njihovih pristojnosti. Iz pristojnosti „je izklesano, kar bi lahko imenovali ‚ne-glavno področje deljene pristojnosti‘“,[76] „pristojnost, za katero ne velja prednostna pravica“[77] ali „vzporedna deljena pristojnost“.[78] Skratka, posebnost člena 4(4) PDEU je, da tako Uniji kot državam članicam omogoča, da svoje pristojnosti izvajajo vzporedno.[79]

79. Poleg tega je treba člen 4(4) PDEU razlagati v povezavi s členoma 208 in 210 PDEU, ki sta posebni določbi Pogodbe, s katerima se ureja področje razvojnega sodelovanja. Predvsem člen 208(1) PDEU določa, da se pristojnosti EU in držav članic „med seboj dopolnjujejo in krepijo“. Člen 210(1) PDEU določa tudi, da zaradi spodbujanja dopolnjevanja in *učinkovitosti* njihovega delovanja Unija in države članice lahko sprejemajo skupne ukrepe in da države članice po potrebi prispevajo k izvajanju programov pomoči Unije.

80. Po mojem mnenju iz tega izhaja, da člen 4(4), člen 208(1) in člen 210(1) PDEU kot samostojne določbe Evropski uniji in državam članicam nalagajo obveznost, da krepijo delovanje druga druge na področju razvojnega sodelovanja, da bi bilo to delovanje *učinkovito*. Poleg tega člen 4(4) PDEU določa, da Unija na področju razvojnega sodelovanja izvaja pristojnosti „ne da bi [to] oviralo države članice pri izvajanju njihovih pristojnosti“. Vendar te določbe Pogodbe ne vsebujejo nikakršne navedbe, ali za države članice obstaja podobna negativna obveznost, v skladu s katero

73 Glej člene 2(1), 2(2) in 2(5) PDEU. Z izrazom „podporen“ so zajete pristojnosti za izvajanje ukrepov za podporo, uskladitev ali dopolnitev ukrepov držav članic, ki jih ima Evropska unija v skladu s členom 2(5) PDEU.

74 Člen 4(2) PDEU je treba razlagati v povezavi s členom 2(2) PDEU. Nasprotno pa v skladu s členom 2(1) PDEU izključne pristojnosti preprečujejo delovanje držav članic in, podobno, v skladu s členom 2(2) PDEU deljene pristojnosti preprečujejo delovanje držav članic, potem ko Unija pristojnost začne izvajati.

75 Besedilo člena 4(3) PDEU je na splošno podobno glede pristojnosti na področjih raziskav, tehnološkega razvoja in vesolja.

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, str. 365–381, DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

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

78 Sklepni predlogi generalne pravobranilke T. Ćapeta v zadevi ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, opomba 59).

79 Pravilo prednostne pravice je mogoče opredeliti kot: „ko Unija uredi neko vprašanje, ga države članice ne morejo urejati same, dokler ureditev Unije ostane v veljavi“ (Sklepni predlogi generalne pravobranilke T. Ćapeta v zadevi ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, točka 73)). Zdi se, da je člen 4(4) PDEU izjema od členov 2(2) in 4(2) PDEU, ki določata deljene pristojnosti in pravilo prednostne pravice, obenem pa se zdi, da ne spada na področje uporabe člena 2(5) PDEU, ki določa, da je Unija pristojna za podporo, uskladitev ali dopolnitev ukrepov držav članic.

ne smejo ovirati ali omejevati izvajanja pristojnosti Unije na področju razvojnega sodelovanja. Zato je treba po mojem mnenju za razlago člena 4(4), člena 208(1) in člena 210(1) PDEU, ki vključuje vzajemnost med Unijo in državami članicami, uporabiti načelo lojalnega sodelovanja.

b) Načelo lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU

81. Za obravnavano zadevo se zdi besedilo tretjega pododstavka člena 4(3) PEU zelo upoštevno. Ta pododstavek državam članicam nalaga obveznost, da „podpirajo Unijo pri izpolnjevanju njenih nalog“ in da „se vzdržijo vseh ukrepov, ki bi lahko ogrozili uresničevanje ciljev Unije“.[80] Torej državam članicam nalaga pozitivno obveznost, da morajo podpirati Unijo pri izpolnjevanju njenih nalog, in splošno prepoved, da ne smejo sprejeti nobenega takšnega ukrepa. Naj dodam, da se ta odstavek nanaša na naloge in obveznosti Unije in ne na pravo Unije.[81]

82. V zvezi s tem naj poudarim, da je treba na področju razvojnega sodelovanja člen 4(3) PEU razlagati v povezavi s cilji iz člena 21 PEU.[82] Ravno v tem okviru se morajo države članice v skladu z načelom lojalnega sodelovanja, ki je določen v tretjem pododstavku člena 4(3) PEU, vzdržati sprejemanja vseh ukrepov, ki bi lahko otežili izpolnjevanje nalog Unije ali ogrozili uresničevanje ciljev Unije.

83. V zvezi s področjem uporabe načela lojalnega sodelovanja se načelo uporablja ne glede na to, ali je zadevna pristojnost izključna ali deljena.[83] V zadevi Komisija proti Švedski[84] je Sodišče na primer ugotovilo, da je Kraljevina Švedska kršila člen 4(3) PEU, ker je enostransko predlagala, da se določena snov doda v prilogo k mednarodni konvenciji na področju deljene pristojnosti. S tem se je ta država članica „oddaljila od skupne strategije, usklajene v Svetu“, kar je imelo posledice za Evropsko unijo.[85] Menim, da je treba to sodno prakso prenesti tudi na področje „vzporednih deljenih“ pristojnosti. Dejstvo, da Unija izvaja svojo pristojnost, ne glede na njeno naravo, pomeni, da morajo države članice spoštovati cilje, ki jih Evropska unija skuša doseči na zadevnem področju.

84. Zato iz člena 4(4), člena 208(1) in člena 210(1) PDEU v povezavi z načelom lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU izhaja, da morajo države članice podpirati Unijo pri izpolnjevanju njenih nalog in ne smejo ogroziti uresničevanja ciljev, ki jim Evropska unija sledi na področju razvojnega sodelovanja, ter morajo zagotavljati učinkovitost delovanja Unije na tem področju.[86]

80 Glej na primer sodbo z dne 27. novembra 2012, Pringl (C-370/12, EU:C:2012:756, točka 148).

81 Glej v tem smislu sodbo z dne 5. decembra 2017, Nemčija/Svet (C-600/14, EU:C:2017:935, točka 105). Glej splošneje Klamert, M., „Article 4“, v Kellerbauer, M., Klamert, M., in Tomkin, J. (ur.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, odstavek 26 in naslednji, in Guastaferro, B., „Sincere Cooperation and Respect for National Identities“ v Schütze, R., in Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, zv. 1, Oxford University Press, 2018, str. 354–383, ter Roes, T.,. *Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU, Cahiers de Droit Européen*, Issue 1, 2016, str. 253–284.

82 Sodba z dne 2. septembra 2021, Komisija/Svet (Sporazum z Armenijo) (C-180/20, EU:C:2021:658, točka 49 in navedena sodna praksa).

83 Glej v tem smislu sodbi z dne 2. junija 2005, Komisija/Luksemburg (C-266/03, EU:C:2005:341, točka 58), in z dne 14. julija 2005, Komisija/Nemčija (C-433/03, EU:C:2005:462, točka 64).

84 Glej sodbo z dne 20. aprila 2010, Komisija/Švedska (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Glej sodbo z dne 20. aprila 2010, Komisija/Švedska (C-246/07, EU:C:2010:203, točka 91). Navesti je tudi treba, da je Sodišče v tej zadevi uporabilo člen 4(3) PEU *neodvisno*, kot samostojno določbo, ker obveznost sodelovanja izhaja iz zahteve po enotnosti pri mednarodnem zastopanju Unije.

86 Glej točki 79 in 80 zgoraj.

c) Uporaba v obravnavani zadevi

85. V obravnavani zadevi je treba opozoriti, da gre za dva sklopa različnih pristojnosti, ki so se izvajale. Prvič, Unija je izvajala svojo „vzporedno deljeno pristojnost“ na področju razvojnega sodelovanja v skladu s členom 4(4), členom 208 in členom 210 PDEU.

86. Tako je na zunanji ravni, skupaj z državami članicami, sklenila Loméjsko konvencijo IV in Sporazum iz Cotonouja, ki sta bila potrjena s sklepi Sveta.[87] Sodišče je že razsodilo, da so države članice in Evropska unija „solidarno odgovorne“ za obveznosti, ki izhajajo iz Loméjske konvencije IV.[88] Izvajanje obveznosti, ki izhajajo iz teh sporazumov, je na notranji ravni Evropska unija uredila s Finančno uredbo 91/491/EGS v zvezi s 7. Evropskim razvojnim skladom in s Finančno Uredbo z dne 27. marca 2003 v zvezi z 9. Evropskim razvojnim skladom. Kot je bilo že pojasnjeno, je Komisija v skladu s sporazumi in konvencijami o ustanovitvi različnih ERS ter z ustreznima finančnima uredbama odgovorna za upravljanje s sedmim in devetim ERS.[89] Iz tega okvira izhaja, da je Unija v obravnavani zadevi svojo „vzporedno deljeno“ pristojnost na zunanji ravni izvajala s sprejetjem zgoraj omenjenih mešanih sporazumov in na notranji ravni s sprejetjem zadevnih finančnih uredb.

87. Drugič, Nemčija je z zadevnim davčnim pravilom sprejela davčni ukrep na področju neposredne obdavčitve, ki glede na sedanje stanje prava ni urejeno na ravni Unije,[90] ampak spada na področje uporabe pridržanih pristojnosti. Podobno je Nemčija pri sprejetju davčnega pravila izvajala tudi svojo pristojnost na področju razvojnega sodelovanja, saj je predmet tega pravila razvojna pomoč.

88. Medtem ko v zgoraj navedeni sodni praksi[91] res ni nikjer navedeno, ali se načelo lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU uporablja v zvezi z „vzporednimi deljenimi“ pristojnostmi iz člena 4(4), člena 208(1) in člena 210(1) PDEU, in če se, kako se uporablja, pa menim, da je te navedbe mogoče najti ob uporabi tako imenovane doktrine „omejitve pristojnosti“.[92] V skladu s to doktrino imajo države članice splošno obveznost, da izvajajo svoje pridržane pristojnosti ob upoštevanju prava Unije. V zvezi s tem morajo države članice, čeprav v sedanjem stanju razvoja prava Unije neposredna obdavčitev spada v njihove pristojnosti, to pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Unije[93] in po mojem mnenju tudi ob upoštevanju nalog in ciljev Unije. Enako velja, kadar država članica izvaja svoje pristojnosti na področju razvojnega sodelovanja. Zato ukrepi, ki jih države članice sprejemajo na področjih, ki se ne usklajujejo (ali se ne morejo usklajevati) znotraj Unije, kot sta neposredna obdavčitev in razvojno sodelovanje, niso izključeni iz področja uporabe načela lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU.

87 Glede Sporazuma iz Cotonouja se ob upoštevanju členov 2, 3 in 12 tega sporazuma zdi, da morajo pogodbenice tega sporazuma za njegovo izvajanje usklajevati svoje politike, torej pozitivne ukrepe v korist zadevnih držav, ne pa tudi sredstev teh politik. Podobne obveznosti izhajajo iz členov 2 in 9 Loméjske konvencije IV.

88 Tako je Sodišče razsodilo, da so Skupnost in države članice kot partnerice držav AKP solidarno odgovorne do slednjih držav za izpolnitev vseh obveznosti, ki izhajajo iz danih zavez, vključno z zavezami glede finančne pomoči (sodba z dne 2. marca 1994, Parlament/Svet (C-316/91, EU:C:1994:76, točka 29)). Ta sodna praksa se mora smiselno uporabljati tudi za Sporazum iz Cotonouja.

89 Glej točko 45 zgoraj.

90 Glej v tem smislu sodbi z dne 26. maja 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, točka 43), in z dne 23. februarja 2016, Komisija/Madžarska, (C-179/14, EU:C:2016:108, točka 171 in navedena sodna praksa).

91 Glej točko 83 zgoraj.

92 To doktrino je Sodišče uporabilo v zadevah na področju, na primer, socialne varnosti, organizacije izobraževalnih sistemov, organizacije sodstva in neposredne obdavčitve. Glej splošneje 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, str. 192.

93 Glej sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija (C-269/09, EU:C:2012:439, točka 47 in navedena sodna praksa).

89. Ob upoštevanju navedenega izhaja iz člena 4(4), člena 208(1) in člena 210(1) PDEU v povezavi z načelom lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU, da morajo države članice, tudi kadar izvajajo pridržane pristojnosti na področju neposredne obdavčitve in razvojnega sodelovanja, podpirati Unijo pri izpolnjevanju njenih nalog in ne smejo ogrozili uresničevanja ciljev, ki jim Unija sledi na področju razvojnega sodelovanja.

2. Obstoj kršitve člena 4(4), člena 208(1) in člena 210(1) PDEU v povezavi s členom 4(3) PEU

90. Najprej je treba poudariti, da bi morale države članice, ko se dogovorijo o oblikovanju skupnega sklada, kot je ERS, določiti pravila o obdavčitvi dohodkov, ki se financirajo v okviru tega sklada. Ker pa takšna pravila ne obstajajo, mora Sodišče obravnavano zadevo preučiti ob upoštevanju obstoječih določb primarnega prava. Ob tem se postavlja vprašanje, kaj se šteje za kršitev teh določb Pogodbe v povezavi z načelom lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU.

91. Ker morajo države članice podpirati Unijo pri izpolnjevanju njenih nalog in ne smejo ogrozili uresničevanja ciljev, ki jim Evropska unija sledi na področju razvojnega sodelovanja, iz tega po mojem mnenju izhaja, da ne smejo sprejemati nobenih ukrepov, ki zmanjšujejo učinkovitost delovanja Unije na tem področju. Poleg tega je dolžnost držav članic, da ustvarijo ustrezne pogoje za uresničevanje te naloge ali cilja. Torej vsak davčni ukrep, zaradi katerega se lahko zmanjšajo sredstva za financiranje projekta razvojne pomoči v državi AKP prejemnici, ne podpira Unije pri izpolnjevanju njenih nalog in otežuje uresničevanje ciljev, ki jim Evropska unija sledi na področju razvojnega sodelovanja. Če države članice obdavčijo sredstva, ki jih zagotavlja ERS, se zmanjša znesek finančne pomoči, ki jo prejmejo koristniki zadevnih projektov pomoči v državah AKP, in se ustvarijo *finančne ovire* za te projekte.[94] Zato ta davčni ukrep pomeni kršitev teh določb.

92. Kot je navedla RF,[95] je treba upoštevati cilje, ki so določeni v členu 21(2)(d) PEU in v Sporazumu iz Cotonouja, in sicer glede „izkoreninjenja revščine, trajnostnega razvoja in postopnega vključevanja držav AKP v svetovno gospodarstvo“. Z ustanovitvijo ERS in programov mikroprojektov, katerih namen je spodbujati širok nabor projektov v državah AKP,[96] so Unija in države članice za uresničevanje teh širokih ciljev uporabile zelo natančno določena sredstva.[97] Drugače povedano, s financiranjem, ki ga zagotavlja ERS za financiranje dejavnosti, ki se izvajajo v okviru programov mikroprojektov, se ti cilji konkretizirajo. V zvezi s tem programi mikroprojektov pomenijo „posredovanje EU, ki so ga začrtali Združeni narodi“, katerega cilj je zadovoljiti osnovne potrebe celotnega prebivalstva.[98]

93. Iz tega izhaja, da je cilj ERS, ko dodeli sredstva programu mikroprojektov, financiranje zadevnega programa in podpora lokalnemu prebivalstvu, v korist katerega se ta projekt izvaja. Nasprotno pa njegov namen ni financiranje proračuna ene od držav članic.[99] Zato ne glede na

94 Glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 1981, Bruce of Donington (C-208/80, EU:C:1981:194, točke od 14 do 20).

95 Glej točko 44 njenih stališč.

96 Programi mikroprojektov lahko vključujejo širok nabor projektov, in sicer „so bili procesi od šol, zdravstvenih centrov, vodnih in sanitarnih projektov, obratov za predelavo nafte in palmovih jedrc, stojnic na tržnicah do, med drugim, prepustov zasnovani v skladu s tem, da se oblikuje egalitarna družba, da enako vplivajo na revne in manjšinske skupine v družbi“. (Glej opombo 47 zgoraj.)

97 V zvezi s podeželskimi skupnostmi v zveznih državah Nigerije, kjer proizvajajo nafto (delta Nigra), je bilo navedeno, da posredovanje Unije „jasno kaže“ njeno zavezanost „svetovnim prizadevanjem za izkoreninjenje revščine“. Med letoma 1999 in 2012 so odhodki za tri programe mikroprojektov v devetih zveznih državah v regiji znašali več kot 210 milijonov EUR. Po poročanju se je zaradi programov mikroprojektov raven revščine v regiji dejansko znižala z vzpostavitvijo več kot 20.000 mikroprojektov v več kot 4000 podeželskih skupnostih v devetih zveznih državah, ki so bile vključene v programe. (Glej opombo 47 zgoraj.)

98 Prav tam.

99 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so projekti pomoči v tujini, ki se v višini vsaj 75 % financirajo z nacionalnimi proračunskimi sredstvi, oproščeni plačila davka od dohodka. Iz tega je razvidno, da formalno gledano ni nobenih ovir za oprostitev davka od tega dohodka.

prispevke za socialno varnost delavcev ali za druge podobne storitve, ki jih zagotavljajo države članice, te države načeloma ne smejo obdavčiti projektov in osebnih dohodkov v okviru projektov, ki jih financira ERS. Zaradi obdavčitve takšnih projektov, ki so namenjeni državam AKP, se zniža obseg finančne pomoči, ki jo prejmejo koristniki zadevnih projektov pomoči v teh državah, kar *samo po sebi* pomeni kršitev člena 4(4), člena 208(1) in člena 210(1) PDEU v povezavi s členom 4(3) PEU.

94. Poleg tega za ugotavljanje, ali so bile te določbe kršene, ni treba dokazati, da je bila davčna obravnava projektov, financiranih z nacionalnimi sredstvi, in projektov, ki jih financira ERS, različna. Torej so v nasprotju z omejitvami prostega pretoka kapitala te določbe Pogodbe lahko kršene, tudi če davčna obravnava teh dveh vrst projektov ni različna. Ker načelo lojalnega sodelovanja krši vsak nacionalni davčni ukrep, ki ne podpira Unije pri izpolnjevanju njenih nalog in otežuje uresničevanje ciljev Unije na področju razvojnega sodelovanja, vprašanje, ali zadevno davčno pravilo postavlja projekte, ki jih financira ERS, in zaposlene, ki delajo pri tem projektu, v slabši položaj, ni upoštevno za ugotavljanje kršitve teh določb Pogodbe. Nasprotno, za uporabo teh določb zadostuje ugotoviti, da je učinkovito izvajanje naloge ali cilja Unije oteženo.

3. Neposredni učinek

95. Neposredni učinek je možnost sklicevanja na pravilo prava Unije na nacionalni ravni, neposredno pred nacionalnim sodiščem, brez potrebe po dodatnem „posrednem sredstvu“ nacionalnega prava.[100] V zvezi s primarno zakonodajo je Sodišče načelo neposrednega učinka vzpostavilo v sodbi Van Gend & Loos,[101] vendar s pridržkom, da morajo biti obveznosti dovolj jasne, natančne in brezpogojne, da posameznikom podeljujejo pravico, na katero se lahko sklicujejo pred nacionalnim sodiščem.[102] Po mojem mnenju jedrnatega besedila člena 4(4), člena 208(1) in člena 210(1) PDEU v povezavi z načelom lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU ni mogoče razlagati tako, da vsebuje takšne obveznosti. Enako velja za določbe Lomejske konvencije IV in Sporazuma iz Cotonouja, o katerih so stranke razpravljale na obravnavi.[103]

96. Kljub temu je v obravnavani zadevi akt, ki ima neposredni učinek, sklep Komisije ali odredbodajalca, s katerim se Komisija odloči, da dodeli javno naročilo ali nepovratna sredstva, kar omogoča financiranje zadevne družbe. Načeloma se mora sprejeti sklep o dodelitvi javnega naročila ali nepovratnih sredstev ali pogodba med Komisijo, ki deluje v imenu ERS, in zadevno družbo, kjer so določene obveznosti vsake stranke. Žal tega akta ni v spisu, predloženem Sodišču. Vendar iz določb zadevnih finančnih uredb izhaja, da Komisija deluje kot organ, ki lahko sprejema pravno zavezujoče sklepe v zvezi s tretjimi osebami.[104] V obravnavani zadevi se na ta sklep lahko sklicuje zadevna družba in torej tudi RF. Vendar mora nacionalno sodišče ugotoviti obstoj in vsebino tega posamičnega sklepa.

100 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Neposredni učinek) (C-205/20, EU:C:2021:759, točka 32).

101 Sodba z dne 5. februarja 1963, Van Gend & Loos (26/62, EU:C:1986:1).

102 Glej sodbo z dne 24. junija 2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, točki 58 in 61).

103 Navedeni so bili členi 2, 3 in 9 Sporazuma iz Cotonouja.

104 Glej pooblastila in sklepe Komisije in odredbodajalca, ki so določeni v členih od 17 do 24 Finančne uredbe 91/491/EGS v zvezi s 7. Evropskim razvojnim skladom in v členih od 50 do 53 Finančne Uredbe z dne 27. marca 2003 v zvezi z 9. Evropskim razvojnim skladom. Poleg tega je treba poudariti, da so pogodbe, ki so sklenjene med podjetji in Komisijo ter se financirajo iz ERS, urejene s splošnimi pogoji za naročila storitev, ki jih financira ERS, ki so navedeni v Prilogi IV k Sklepu št. 3/90 Sveta ministrov AKP-EGS z dne 29. marca 1990 o sprejetju in uporabi splošnih predpisov, splošnih pogojev in pravilnika o postopku poravnave in arbitraže za naročila za gradnje, blago in storitve, ki jih financira ERS (UL 1990, L 382, str. 1).

4. Vmesni predlog

97. Ob upoštevanju navedenega predlagam, naj Sodišče na vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 4(4), člen 208(1) in člen 210(1) PDEU v povezavi z načelom lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU razlagati tako, da nasprotujejo uporabi davčnega pravila države članice, s katerim se zaposlenemu odvzame ugodnost davčne oprostitve, ker je ta zaposleni zadolžen za dejavnosti razvojne pomoči, ki jih financira ERS, saj država članica zaradi takšne obdavčitve financiranja iz ERS zniža znesek finančne podpore, ki jo prejmejo koristniki zadevnih projektov pomoči v tretjih državah, in se ustvarijo finančne ovire za te projekte.

IV. Predlog

98. Ob upoštevanju zgornjih preudarkov Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori:

1. Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje uporabi davčnega pravila države članice, ki določa oprostitev dohodnine od plače, ki jo prejme zaposleni, ki je zadolžen za dejavnosti razvojne pomoči, le če se ta dejavnost v višini vsaj 75 % financira z nemškimi proračunskimi sredstvi (bodisi jo financira zvezno ministrstvo, pristojno za razvojno sodelovanje, bodisi Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), vendar se zaposlenemu v skladu s tem pravilom ugodnost takšne oprostitve odvzame, če je zadolžen za dejavnost enake vrste, ki se v enakem obsegu financira iz enega od Evropskih razvojnih skladov (ERS).

2. Podredno:

   Člen 4(4), člen 208(1) in člen 210(1) PDEU v povezavi z načelom lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU je treba razlagati tako, da nasprotujejo uporabi davčnega pravila države članice, s katerim se zaposlenemu odvzame ugodnost davčne oprostitve, ker je ta zaposleni zadolžen za dejavnosti razvojne pomoči, ki jih financira ERS, saj država članica zaradi takšne obdavčitve financiranja iz ERS zniža znesek finančne podpore, ki jo prejmejo koristniki zadevnih projektov pomoči v tretjih državah, in se ustvarijo finančne ovire za te projekte.