LAILA MEDINA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. február 9.[1]

C-15/22. sz. ügy

RF
kontra
Finanzamt G

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Európai Fejlesztési Alap (EFA) – Jövedelemadó – A nemzeti költségvetési forrásból finanszírozott fejlesztési támogatáshoz kapcsolódó projektekkel kapcsolatos munkabérek adómentessége – Az EFA-ból finanszírozott projekttel kapcsolatban kapott munkabér eltérő kezelése – EUMSZ 63. cikk – A tőke szabad mozgása – Az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdése – Párhuzamos hatáskörök gyakorlása – EUMSZ 208. és EUMSZ 210. cikk – Fejlesztési együttműködés – A fejlesztési együttműködésre irányuló politikák előmozdítására vonatkozó kötelezettség – A lojális együttműködés elve – Az EU feladatainak teljesítésében való segítése – Az EU célkitűzéseinek megvalósítása – Közvetlen hatály”

1. A személyi jövedelemadó szempontjából eltérően kezelhetik-e a tagállamok a harmadik országokban megvalósított és az Európai Fejlesztési Alapból (a továbbiakban: EFA) finanszírozott fejlesztési együttműködési projektek[2] keretében dolgozó személyek munkabérét, mint a nemzeti költségvetési forrásból finanszírozott hasonló projektek keretében végzett munkáért kapott munkabért?

2. A jelen ügy tárgyát egy német nemzeti közigazgatási gyakorlat (a továbbiakban: szóban forgó nemzeti adószabály) képezi. A szóban forgó nemzeti adószabály jövedelemadó-mentességet biztosít az olyan külföldi fejlesztési támogatási projektek keretében végzett munkáért fizetett munkabérek tekintetében, amelyeket legalább 75%-os arányban a fejlesztési együttműködésért felelős szövetségi minisztérium vagy állami tulajdonban lévő privát fejlesztési segélyszervezet[3] (a továbbiakban együtt: nemzeti költségvetési forrás) finanszíroz. Az EFA-ból finanszírozott támogatási projekt keretében dolgozó munkavállaló munkabére azonban nem részesül ilyen mentességben.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 Az együttműködésnek számos formája lehet, de a „fejlesztési együttműködés” kifejezést általában a fejlesztési köztámogatás szinonimájaként értelmezik.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

3. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy úgy kell-e értelmezni a fejlesztési együttműködés területére vonatkozó EUMSZ 208. és EUMSZ 210. cikkel összefüggésben értelmezett, az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében rögzített lojális együttműködés elvét, hogy azzal ellentétes, ha a tagállamok megadóztatják az EFA-ból finanszírozott támogatási projektekkel kapcsolatban kapott munkabéreket, miközben a nemzeti költségvetési forrásból finanszírozott projekttel kapcsolatban kapott munkabér mentességben részesül az ilyen adóztatás alól. Emellett az említett adószabályból eredő eltérő bánásmód azt a kérdést is felveti, hogy alkalmazni kell-e a jelen ügyben a Szerződés alapvető szabadságokra vonatkozó rendelkezéseit.

4. Ebből következően a Bíróság előtt az a kényes feladat áll, hogy megállapítsa, hogy az alapvető szabadságok és/vagy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében rögzített lojális együttműködés elve alkalmazandó-e a fejlesztési együttműködés területén, és ha igen, hogyan. Ez egyáltalán nem egyszerű kérdés, mivel az Európai Unió és a tagállamok párhuzamos hatásköröket gyakorolhatnak ezen a területen.[4] A jelen ügy egy szélesebb körű globális vitát is érint, amely a fejlesztési támogatás adójogi kezelésével és hatékonyságával kapcsolatos.[5]

I. Jogi háttér

A. A nemzetközi jog

1. A IV. Loméi Egyezmény

5. Az 1989. december 15-én Lomében aláírt negyedik AKCS–EGK egyezményt az Afrikai, Karibi és Csendes-óceáni Államok Csoportja (a továbbiakban: AKCS-államok) és az Európai Gazdasági Közösség (EGK) kötötte meg egymással (a továbbiakban: IV. Loméi Egyezmény).[6] Ezt az egyezményt a Tanács és a Bizottság 1991. február 25-i határozata[7] hagyta jóvá.

6. A IV. Loméi Egyezmény 2. cikke értelmében „[a] jogilag kötelező erejű rendszeren és a közös intézmények meglétén nyugvó” AKCS–EGK együttműködés az alábbi elveket követve valósul meg: a partnerek közötti egyenlőség, szuverenitásuk tiszteletben tartása, kölcsönös érdek és egymásrautaltság, valamint az egyes államok ahhoz való joga, hogy meghatározzák saját politikai, társadalmi, kulturális és gazdaságpolitikai lehetőségeiket.

7. Ugyanezen egyezmény 9. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A jelen egyezmény eszközei hatékonyságának fokozása érdekében a szerződő felek saját hatáskörük keretei között iránymutatásokat, prioritásokat és intézkedéseket fogadnak el, amelyek elősegítik a jelen egyezményben meghatározott célkitűzések elérését […]”

4 Az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdése értelmében a fejlesztési együttműködés és a humanitárius segítségnyújtás területén az Unió hatáskörrel rendelkezik egyes intézkedések megtételére és közös politika folytatására; e hatáskör gyakorlása azonban nem akadályozhatja meg a tagállamokat saját hatásköreik gyakorlásában.

5 A közelmúltból lásd például: a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által 2022 januárjában indított Tax Treatment of Official Development Assistance Hub (a fejlesztési köztámogatás adójogi kezelése platform) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Lásd még a 2005-ben elfogadott és 2008-ban Accrában, az OECD által összehívott miniszteri szintű fórumokon megerősített, a segélyhatékonyságról szóló párizsi nyilatkozat (elérhető az alábbi címen: https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 HL 1991. L 229., 3. o.

7 91/400/ESZAK, EGK, HL 1991. L 229., 1. o.

2. A Cotonoui Megállapodás

8. Az egyrészről az [AKCS-államok], másrészről az Európai Közösség és tagállamai között, Cotonouban 2000. június 23-án aláírt partnerségi megállapodást (a továbbiakban: Cotonoui Megállapodás) [8] a 2002. december 19-i 2003/159/EK tanácsi határozat [9] fogadta el. E megállapodás 2003. április 1-jén lépett hatályba, a meglévő loméi egyezmények helyébe lépve.

9. A Cotonoui Megállapodás 2. cikke meghatározza „[a] jogilag kötelező erejű rendszeren és a közös intézmények meglétén nyugvó" AKCS–EK együttműködés alapvető elveit.

10. A Cotonoui Megállapodás 3. cikke értelmében „[a] felek […] meghozzák a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket az e megállapodásból eredő kötelezettségeik teljesítésének biztosítására és az abban foglalt célkitűzések elérésének lehetővé tételére. […]"

11. A Cotonoui Megállapodás 70. cikkének a) pontja értelmében az együttműködés támogatja „azon helyi szintű mikroprojekteket, amelyek gazdasági és társadalmi hatást gyakorolnak az emberek életére, megfelelnek a jelentkező és észlelt, elsőbbséget élvező szükségleteknek, és végrehajtásuk a kedvezményezett helyi közösség kezdeményezésére és tevékeny részvételével történik".

12. E megállapodás 71. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A mikroprojektek és a decentralizált együttműködési tevékenységek támogathatók a megállapodás pénzügyi erőforrásaiból. […]

(2) A mikroprojektek és a decentralizált együttműködés finanszírozásához való hozzájárulásokat az alap végzi, és ez esetben a hozzájárulás általában nem haladhatja meg az egyes projektek összköltségének háromnegyedét, és az indikatív programban rögzített határértéket. A fennmaradó részt a következőknek kell biztosítaniuk:

a) mikroprojektek esetében az érintett helyi közösség (természetben vagy szolgáltatások, illetve készpénz formájában a hozzájárulási képességhez igazítottan);

[…]

c) kivételes esetben az érintett AKCS-állam pénzügyi hozzájárulás formájában vagy az állami berendezések használata, illetve szolgáltatásnyújtás révén.

[…]"

B. Az uniós jog

13. Az EFA-k először az EGK-Szerződés egyik melléklete, majd a Tanácsban összeült tagállamok belső megállapodásai révén az AKCS-államokkal, valamint a tengerentúli országokkal és területekkel történő együttműködés finanszírozására jöttek létre. Az EFA minden olyan projektet vagy programot finanszíroz, amely hozzájárul az érintett országok gazdasági, társadalmi vagy kulturális fejlődéséhez. Az egyes EFA-k időtartama több – gyakran öt – év, és megegyezik azon

8 HL 2000. L 317., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 35. kötet, 3. o.

9 HL 2003. L 65., 27. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 46. kötet, 121. o.

különböző megállapodások és egyezmények időtartamával, amelyek útján az Európai Unió és tagállamai létrehozták az AKCS-államokkal a különleges partnerséget. Történetileg az EFA-k nem képezték az Unió általános költségvetésének részét. Ezért külön pénzügyi szabályzatok elfogadására került sor a nemzetközi megállapodásokból eredő kötelezettségek végrehajtása és különösen az EFA finanszírozásának kialakítása érdekében. [10]

1. A hetedik EFA [11]

14. Az Európai Gazdasági Közösség tagállamai kormányainak a Tanács keretében ülésező képviselői 1990. július 16-án elfogadták [a IV. Loméi Egyezmény] alapján nyújtandó közösségi támogatás finanszírozásáról és adminisztrációjáról szóló 91/401/EGK belső megállapodást. [12] E megállapodással a tagállamok létrehozták a hetedik EFA-t. Az e belső megállapodást végrehajtó rendelkezések a [IV. Loméi Egyezményen] alapuló fejlesztési finanszírozási együttműködésre alkalmazandó, 1991. július 29-i 91/491/EGK pénzügyi szabályzat [13] tárgyát képezik.

15. Az engedélyezésre jogosult tisztviselő úgy határozott, hogy a hetedik EFA-t 2008. augusztus 31-én lezárja. Az EFA-k lezárásáról rendelkező jogalap hiányában a megmaradt pénzeszközöket – a vonatkozó szerződésekkel és határozatokkal együtt – a kilencedik EFA-ra alkalmazandó pénzügyi szabályzat 3. része előírásainak alapján átvezették a kilencedik EFA keretébe. [14]

2. A kilencedik EFA

16. A Cotonoui Megállapodást követően elfogadták a tagállamok kormányainak a Tanács keretében ülésező képviselői közötti, a [Cotonoui Megállapodás] pénzügyi jegyzőkönyve alapján nyújtandó közösségi támogatás finanszírozásáról és adminisztrációjáról, továbbá az EK-Szerződés negyedik részének hatálya alá tartozó tengerentúli országok és területek számára nyújtandó pénzügyi támogatás elosztásáról szóló 2000/770/EK belső megállapodást. [15] Az e belső megállapodást végrehajtó rendelkezések a 2003. március 27-i pénzügyi szabályzat tárgyát képezik.

C. A német jog

17. Az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény, a továbbiakban: EStG) alapügy tényállására alkalmazandó változata 1. §-a (1) bekezdésének első mondata értelmében a Németországban állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyek ezen országban teljes körű jövedelemadó-kötelezettség alá tartoznak.

18. Az EStG 2. §-ának (1) bekezdése értelmében a jövedelemadó hatálya alá tartoznak azok a nem önálló tevékenységből származó jövedelmek, amelyeket az adóalany teljes körű jövedelemadó-kötelezettség alá tartozásának időszakában szerez.

10 2021-től az EFA-programokat beillesztették az uniós többéves költségvetési keretbe, és így ugyanúgy az Unió költségvetési rendeletei vonatkoznak rájuk, mint más uniós finanszírozási programokra. Lásd: https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_hu.

11 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat a hetedik és a kilencedik EFA-ra hivatkozik. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy mindkét említett EFA alkalmazandó-e a jelen ügyben.

12 HL 1991. L 229., 288. o.

13 HL 1991. L 266., 1. o.

14 Lásd a hetedik, nyolcadik, kilencedik és tizedik EFA 2008. évi végleges beszámolóját (HL 2009. C 274., 1. o.).

15 HL 2000. L 317., 355. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 35. kötet, 380. o.

19. Az EStG 34c. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben a teljes körű adókötelezett a külföldön szerzett jövedelme után a jövedelemszerzés szerinti államban a német jövedelemadónak megfelelő adó fizetésére köteles, a megállapított és kifizetett, illetve adókedvezménnyel csökkentett külföldi adó összege beszámítandó az ezen államban szerzett jövedelemre eső német jövedelemadó összegébe; […]

[…]

(5) A legfelsőbb tartományi adóhatóságok vagy az általuk felhatalmazott adóhatóságok a szövetségi pénzügyminisztérium beleegyezésével a külföldön szerzett jövedelemre eső német jövedelemadót egészében vagy részben elengedhetik, vagy annak összegét átalányban állapíthatják meg, amennyiben ez nemzetgazdasági okokból indokolt, illetve amennyiben az (1) bekezdés alkalmazása különösen nehéznek bizonyul.”

20. 1983. október 31-én a Bundesministerium der Finanzen (szövetségi pénzügyminisztérium, Németország) a munkavállalók külföldön végzett tevékenységből származó jövedelmeinek adóügyi kezelésére vonatkozó utasítást [16] (a továbbiakban: pénzügyminisztériumi utasítás) adott ki a legfelsőbb tartományi adóhatóságok számára. Ezen utasítás I. szakaszának 4. pontja előírja, hogy többek között a belföldi székhelyű szolgáltatók külföldön végzett, a technológiai vagy pénzügyi együttműködés keretében nyújtott német fejlesztési köztámogatással összefüggő tevékenysége jövedelemadó-mentességet élvez.

21. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a német adóhatóság a „német fejlesztési köztámogatás” kifejezést úgy értelmezte, hogy az csak a közvetlenül a német költségvetésből – vagy a fejlesztési együttműködésért felelős szövetségi minisztérium, vagy a GIZ által – finanszírozott fejlesztési támogatási intézkedéseket foglalja magában.

II. Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

22. RF 2009. április 12. és 2012. október 31. között egy németországi székhelyű fejlesztési segélyszervezet projektmenedzsereként dolgozott. RF a mikroprojektprogram (MPP, a továbbiakban: szóban forgó program) keretében határozott idejű munkaszerződés alapján Afrikában dolgozott. [17] A programot – részben vagy egészben – az Európai Unió és tagállamai forrásaiból finanszírozták a hetedik és kilencedik EFA keretében. [18]

23. RF lakóhelye és életvitelének központja ebben az időszakban Németországban volt, ahol ezért teljes körű adókötelezettség alá tartozott, munkahelye pedig Afrikában volt.

24. Mivel a fejlesztési segélyszervezet úgy ítélte meg, hogy RF munkabére a pénzügyminisztériumi utasítás alapján adómentes, a 2011-es és 2012-es pénzügyi évek vonatkozásában nem vont le forrásadót e munkabér után, és nem fizette meg ezt az adót az illetékes adóhatóságnak. A

16 BStBl. 1983. I, 470. o.

17 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmaz semmilyen pontosítást az érintett országot illetően, de RF megemlíti, hogy Nigériáról van szó (lásd az írásbeli észrevételek 6. pontját).

18 Amint azt már említettem, a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az RF által végzett munka a hetedik és a kilencedik EFA-hoz is kapcsolódott-e.

Bírósághoz benyújtott iratok szerint e szervezet részére eredetileg mentességi igazolást állítottak ki, amelyet a pénzügyminisztériumi utasítás betartásának feltételéhez kötöttek. RF munkabérét Afrikában, a munkavégzés helyén sem adóztatták meg.

25. A fejlesztési segélyszervezetet az illetékes adóhatóság béradó-ellenőrzés alá vonta. E hatóság megállapította, hogy a programot nem a fejlesztési együttműködésért felelős szövetségi minisztérium vagy a GIZ, hanem az EFA finanszírozta. Ezért 2014. február 13-i adómegállapító határozatával e hatóság megállapította, hogy RF munkabére 2011 és 2012 vonatkozásában jövedelemadó hatálya alá tartozik.

26. RF panaszt nyújtott be e határozattal szemben az említett hatósághoz, amely elutasította azt. RF ezt követően keresetet indított a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) előtt, amely keresetet elutasította. RF felülvizsgálati kérelmet terjesztett ezen ítélettel szemben a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország; a továbbiakban: kérdést előterjesztő bíróság) elé.

27. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban megállapítja, hogy a nemzeti jog alapján a felülvizsgálati kérelem megalapozatlan, mivel RF munkabérét nem közvetlenül nemzeti költségvetési forrásból finanszírozták, és külföldi tevékenysége ezért nem kapcsolódott német fejlesztési köztámogatáshoz. A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a közigazgatás által tett megkülönböztetés az egyenlő bánásmód elvével sem ellentétes, mivel a szóban forgó adókedvezményt a német gazdaság egyes ágazatainak támogatása indokolja, és ezért az alkotmányosan igazolt.

28. A kérdést előterjesztő bíróságnak mindazonáltal kétségei vannak a szóban forgó szabályozás uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően. Rámutat arra, hogy a Petersen ügytől[19] eltérően a szóban forgó adószabály nem korlátozza a szabad mozgást és különösen a munkavállalók szabad mozgását, mivel egyetlen munkavállalót vagy munkáltatót sem ér hátrányos megkülönböztetés azon az alapon, hogy másik tagállamból származik.

29. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a szóban forgó adószabály ellentétes lehet az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elvével. RF e tekintetben arra hivatkozik, hogy ezen elvből és a tagállamoknak a fejlesztési politikáik összehangolására vonatkozó kötelezettségéből az következik, hogy az uniós forrásokból finanszírozott projekteket a szóban forgó adómentesség hatálya alá kell vonni. A kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal úgy véli, hogy a tagállamokat a fejlesztési támogatás területén megillető saját hatáskörre tekintettel kétséges, hogy megtiltható-e számukra, hogy a külkereskedelmük előmozdítására irányuló fejlesztésitámogatás-politikai intézkedéseket fogadjanak el. A Cotonoui Megállapodásból sem ered ilyen kötelezettség.

30. Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EUSZ 4. cikk (3) bekezdését és az EUMSZ 210. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 208. cikket, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti közigazgatási gyakorlat, amely szerint az adóról való lemondást nem állapítják meg azokban az esetekben, amikor a fejlesztési együttműködési projektet az [EFA-ból] finanszírozzák, miközben bizonyos feltételek mellett eltekintenek azon munkabér megadóztatásától, amelyet a munkavállaló fennálló

[19] 2013. február 28-i Petersen ítélet (C-544/11, EU:C:2013:124).

munkaviszony alapján a technológiai vagy pénzügyi együttműködés keretében nyújtott német fejlesztési köztámogatással összefüggő azon tevékenység fejében kap, amelyet legalább 75%-[os arányban] a fejlesztési együttműködésért felelős szövetségi minisztérium vagy állami tulajdonban lévő privát fejlesztési segélyszervezet finanszíroz?”

31. RF, a német kormány és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. Ezek a felek a 2022. november 23-i tárgyaláson szóbeli észrevételt is előterjesztettek.

III. Értékelés

A. Előzetes megjegyzések

32. Először is, a német kormány anélkül, hogy formálisan kifogást emelne az előterjesztett kérdéssel szemben, kétségeit fejezi ki annak elfogadhatóságát illetően. Írásbeli észrevételeiben és a tárgyaláson lényegében azt állította, hogy a szóban forgó nemzeti adószabály által előírt mentesség szükségszerűen megköveteli, hogy a projektet legalább 75%-os arányban nemzeti költségvetési forrásból finanszírozzák. Más szóval, ahhoz, hogy az adószabály alkalmazható legyen, a munkavállaló által kapott munkabérnek olyan tevékenységből kell származnia, amely a finanszírozásának legalább 75%-át e forrásból kapja. Ez azonban nem jelenti azt, hogy az ilyen tevékenység teljes mértékben mentesül az adó alól, mivel a tevékenységnek az a része, amelyet nem ilyen forrásból finanszíroznak, továbbra is adóköteles (vagyis legfeljebb 25%-os arányban).

33. E tekintetben rámutatok arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. [20]

34. Véleményem szerint, bár lehetnek hiányosságok az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban ismertetett jogi háttér tekintetében, egyértelmű a szóban forgó nemzeti adószabály működésének módja. A nemzeti bíróság lényegében kifejtette, hogy az említett szabály szerint a fejlesztési támogatások területén végzett tevékenységért kapott munkabér jövedelemadó-mentes, amennyiben a tevékenységet nemzeti költségvetési forrásokból finanszírozzák, míg az EFA-forrásokból finanszírozott tevékenységért kapott munkabér adóköteles. Következésképpen úgy vélem, hogy a Bíróság a szóban forgó adószabály értékelésével összefüggésben megadhatja a kérdést előterjesztő bíróság részére az uniós jog értelmezési szempontjait.

35. Másodszor, kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 208. és EUMSZ 210. cikkel összefüggésben értelmezett EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével ellentétes-e a szóban forgó nemzeti adószabály. Írásbeli észrevételeiben a Bizottság mindazonáltal azt javasolta, hogy a kérdés szövegébe foglalják bele a Szerződésekben rögzített alapvető szabadságokra való kifejezett hivatkozást. Írásbeli kérdéseiben ezért a Bíróság azt kérte, hogy a felek a tárgyaláson adjanak választ az alapvető szabadságok tekintetében. A tárgyaláson RF és a Bizottság egyaránt azt állította, hogy a szóban forgó adószabály az alapvető szabadságok körébe tartozik, míg a német kormány szerint e szabadságok nem alkalmazandók a jelen ügyben.

[20] Lásd többek között: 2010. szeptember 8-i Winner Wetten ítélet (C-409/06, EU:C:2010:503, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36. Emlékeztetek arra, hogy adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket. A Bíróság ezenkívül figyelembe vehet olyan uniós jogi szabályokat, amelyekre a nemzeti bíróság a kérdésében nem hivatkozott. [21]

37. E tekintetben először is meg kell jegyezni, hogy bár előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a nemzeti bíróság hivatkozik az EUMSZ 45. cikkben rögzített szabad mozgásra és a Cotonoui Megállapodás rendelkezéseire, arra a következtetésre jut, hogy e rendelkezésekkel nem ellentétes a szóban forgó nemzeti szabály, mivel RF nem egy másik tagállamból származó munkavállaló. [22]

38. Fontos megjegyezni, hogy a Petersen ügyben [23] előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem a pénzügyminisztériumi utasításban foglalt, a jelen ügy tárgyát képezővel azonos nemzeti adószabályra vonatkozott. A Bíróság azonban e szabály másik vonatkozását vizsgálta, jelesül a munkáltató székhelyét. A Petersen ügyben a szóban forgó munkavállalót egy Dániában székhellyel rendelkező munkáltató foglalkoztatta, amely egy, a dániai nemzetközi fejlesztési ügynökség által finanszírozott fejlesztési támogatási projektet hajtott végre. A Bíróság megjegyezte, hogy a jövedelemadó-mentességhez a munkáltatónak Németországban kell székhellyel rendelkeznie, és megállapította, hogy ez a követelmény a munkavállalók szabad mozgásának az EUMSZ 45. cikk által tiltott korlátozásának minősül. [24] A jelen ügyben az alapügy tényállása nem érinti ugyanezt a követelményt (amely voltaképpen teljesül), mivel mind RF, mind a fejlesztési segélyszervezet Németországban rendelkezik lakóhellyel, illetve székhellyel. Mindenesetre a munkavállalók szabad mozgása szempontjából tisztán belső helyzetről van szó.

39. Hangsúlyozom azonban, hogy a szóban forgó nemzeti adószabály a támogatási projekthez nyújtott *források eredete* alapján is eltérően kezeli a munkavállalókat. Az adómentességet attól függően biztosítják az adott projekt keretében dolgozó munkavállaló számára, vagy tagadják meg tőle, hogy a fejlesztési együttműködési projektet közvetlenül nemzeti költségvetési forrásból vagy EFA-forrásból finanszírozzák-e. Indokolt tehát annak megállapításával kezdeni, hogy alkalmazható-e a jelen ügyben más alapvető szabadság, és ha igen, akkor melyik.

B. A többi alapvető szabadság relevanciájáról

40. Az immár állandó ítélkezési gyakorlatból egyértelműen kitűnik, hogy annak meghatározásakor, hogy valamely nemzeti intézkedés egy alapvető szabadság körébe tartozik-e, az érintett jogszabály *célját* kell figyelembe venni. [25]

41. A fent már említett okokból [26] úgy vélem, hogy az alapügy nem vizsgálható az EUMSZ 45. cikkre tekintettel. Mindazonáltal az a körülmény, hogy a jelen ügy a szóban forgó nemzeti adószabály határt átlépő munkavállalókra gyakorolt hatására vonatkozik, nem pedig arra, hogy az milyen hatással van a támogatási projektek finanszírozására, nem zárja ki a többi

21 2016. október 13-i M. és S. ítélet (C-303/15, EU:C:2016:771, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. május 31-i Zheng ítélet (C-190/17, EU:C:2018:357, 27. pont).

22 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 29. és 30. pontja. Hangsúlyoznom kell azonban, hogy RF németországi lakosként a szóban forgó harmadik országban végezte feladatait a szóban forgó támogatási program keretében.

23 2013. február 28-i ítélet, C-544/11, EU:C:2013:124.

24 Uo., 39–43. pont.

25 Lásd különösen: 2010. július 1-jei Dijkman és Dijkman-Lavaleije ítélet (C-233/09, EU:C:2010:397, 26. pont); 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707, 90. pont); 2015. május 21-i Wagner-Raith ítélet (C-560/13, EU:C:2015:347, 31. pont).

26 Lásd a fenti 38. pontot.

alapvető szabadság alkalmazását, kivéve ha e többi alapvető szabadságot járulékosnak kell tekinteni a munkavállalók szabad mozgásához képest.[27] A Bíróság megállapította, hogy bizonyos különleges helyzetekben, amikor a szóban forgó szabályozás szempontjából két alapvető szabadság egyformán fontos, e helyzetek egyszerre mindkét alapvető szabadsághoz kapcsolódnak.[28] A vonatkozó ítélkezési gyakorlat szerint ilyen különleges helyzet állhat elő, ha az alapvető szabadságok egyike nem alkalmazandó a szóban forgó esetre, mivel – e szabadság szempontjából – a helyzet *minden eleme* egyetlen tagállamra korlátozódik.[29] Nem feltétlenül ez a helyzet azonban a többi alapvető szabadság szempontjából. Ebből következik, hogy a szóban forgó helyzet a munkavállalók szabad mozgása tekintetében adott esetben egyetlen tagállamra korlátozódik, más szabadságok tekintetében azonban határokon átnyúló elemmel rendelkezik.

42. Megjegyzem, hogy a jelen ügyben az alapügyben szereplőhöz hasonló adószabály eltérő bánásmódot eredményez *a források eredetétől* függően. Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból egyértelműen kitűnik, a szóban forgó adómentességet a nemzeti költségvetési forrásból finanszírozott külföldi fejlesztési támogatási tevékenység tekintetében biztosítják, de megtagadják, ha a finanszírozást az EFA nyújtja. E tekintetben a Bíróság nagytanácsa közelmúltbeli Bizottság kontra Magyarország ítéletében[30] megállapította, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely eltérő bánásmódot biztosít a magyarországi egyesületek és alapítványok tekintetében az általuk kapott pénzügyi támogatások belföldi vagy „külföldi” eredete szerint, az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik.[31] Ezért, mivel a szóban forgó eltérő bánásmód a források eredetén alapul, a jelen ügyben meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti adószabály érintheti-e, és ha igen, milyen mértékben, az EUMSZ 63. cikkben rögzített szabad tőkemozgás gyakorlását. E tekintetben hangsúlyoznom kell, hogy az EUMSZ 63. cikket illetően a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy e cikk *közvetlen hatállyal* rendelkezik, és így hivatkozni lehet rá a nemzeti bíróság előtt, és a vele ellentétes nemzeti jogszabályok alkalmazhatatlanságához vezethet.[32]

43. E közvetlen hatályra, valamint az RF és a Bizottság által előadott szóbeli érvekre tekintettel először azt vizsgálom meg, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 63. cikket, hogy azzal ellentétes valamely tagállam olyan adószabályának alkalmazása, amely csak akkor biztosítja a fejlesztési támogatási tevékenységet végző munkavállaló által kapott munkabér jövedelemadó-mentességét, ha e tevékenységet legalább 75%-os arányban nemzeti költségvetési forrásból finanszírozzák, megfosztja azonban a munkavállalót e mentesség igénybevételének lehetőségétől, ha az általa végzett, ugyanilyen jellegű tevékenységet ugyanilyen mértékben az EFA-k valamelyike finanszírozza.

27 A Bíróság megállapította, hogy amennyiben valamely nemzeti intézkedés egyszerre két alapvető szabadsághoz kapcsolódik, a szóban forgó rendelkezést főszabály szerint csak e két alapvető szabadság egyikére tekintettel kell megvizsgálni, ha az alapügyben szereplő körülmények között bebizonyosodik, hogy az egyik szabadság a másikhoz képest teljesen másodlagos és ahhoz kapcsolható (lásd ebben az értelemben: 2004. október 14-i Omega ítélet, C-36/02, EU:C:2004:614, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2009. szeptember 17-i Glaxo Wellcome ítélet, C-182/08, EU:C:2009:559, 37. pont).

28 Lásd például: 2009. június 11-i X és Passenheim-van Schoot ítélet (C-155/08 és C-157/08, EU:C:2009:368, 40. pont). A letelepedés szabadsága és a tőke szabad mozgása között átfedés lehet, különösen a részesedések és az osztalékok esetében (lásd ebben az értelemben: 2007. május 24-i Holböck ítélet, C-157/05, EU:C:2007:297, 23. és 24. pont).

29 Lásd ebben az értelemben: 2013. május 8-i Libert és társai ítélet (C-197/11 és C-203/11, EU:C:2013:288, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2016. november 15-i Ullens de Schooten ítélet (C-268/15, EU:C:2016:874, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 2020. június 18-i Bizottság kontra Magyarország (Egyesületek átláthatósága) ítélet (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 Uo., 61., 62. és 65. pont.

32 Lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 14-i The Trustees of the BT Pension Scheme ítélet (C-628/15, EU:C:2017:687, 49. pont).

C. Az EUMSZ 63. cikkben rögzített szabad tőkemozgásról

1. Az EUMSZ 63. cikk hatályáról

a) Területi hatály

44. Először is, az EUMSZ 63. cikk értelmében tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás. A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a szóban forgó eltérő adójogi bánásmód nem minősül a Szerződések értelmében vett hátrányos megkülönböztetésnek, mivel a közvetlenül uniós forrásból finanszírozott külföldi fejlesztési támogatási tevékenység nem minősül másik tagállamból származó finanszírozásnak.[33]

45. E tekintetben megjegyzem, hogy a jelen ügyben a fejlesztési segélyszervezet részére a külföldi fejlesztési támogatási tevékenységek céljára nyújtott finanszírozást az EFA-k biztosítják. Amint azt a fenti 13. és 16. pontban kifejtettem, az EFA-k finanszírozását a tagállamok kormányainak a Tanács keretében ülésező képviselői közötti belső megállapodással fogadták el, és azt pénzügyi szabályzatok szabályozzák. Ezért, bár a szóban forgó szervezet részére nem közvetlenül egy másik tagállam nyújtotta a finanszírozást, az (akkoriban) közösségi pénzügyi támogatáshoz szükséges kiadásokat közvetlenül a tagállamok vállalták,[34] amelyek pénzügyi hozzájárulást nyújtottak az EFA-knak. A kilencedik EFA 2009-es pénzügyi évre vonatkozó végleges beszámolójából például kiderül, hogy az EFA forrásait az uniós tagállamok *ad hoc* hozzájárulásai jelentik.[35] Hozzáteszem, hogy a pénzügyi szabályzatok szerint a Bizottság „saját felelősségére kezeli az EFA-t”, és kinevezi többek között az EFA engedélyezésre jogosult főtisztviselőjét és pénzügyi ellenőrét.[36] Röviden, az alapügyben szóban forgó időszakban az EFA kormányközi jellegű volt, és az uniós költségvetésen kívül maradt annak ellenére, hogy forrásainak többségét az Európai Bizottság kezelte.[37]

46. Véleményem szerint e megállapításból az alábbi következtetések vonhatók le. Először is, ha a szóban forgó szervezet részére nyújtott finanszírozás német költségvetési forrásból származik, akkor a helyzet tisztán belső helyzetnek tekinthető. A jelen helyzetben azonban a finanszírozást külső jogalanyok nyújtják, mégpedig az EFA, amely a fent említett[38] jellemzőkkel rendelkezik. Másodszor, az EFA-ból nyújtott finanszírozás a tagállamok közvetlen hozzájárulásaiból áll. Ezért az *más tagállamokból* származó tőke mozgásának tekinthető. A határokon átnyúló elemet, amely a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseit alkalmazhatóvá teszi, a tőkének az EFA-tól a szóban forgó szervezethez történő mozgása képezi.

33 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 30. pontja.

34 Lásd: 1994. március 2-i Parlament kontra Tanács ítélet (C-316/91, EU:C:1994:76, 4. pont). Ezen ügyben a Bíróság megállapította, hogy a közösségi pénzügyi támogatáshoz szükséges kiadások nem közösségi, hanem közvetlenül a tagállamok által vállalt kiadások, és így nem képezik az Európai Közösségek általános költségvetésének részét.

35 Lásd a 8., 9. és 10. európai fejlesztési alap 2009-es pénzügyi évre szóló végleges beszámolóját (HL 2010. C 310., 1. o.). E dokumentum hozzáfűzi, hogy a tagállami képviselők megközelítőleg ötévente kormányközi konferencián találkoznak, ahol döntenek az Alap teljes összegéről, és megvizsgálják a végrehajtást. 2009-ben és 2008-ban a kilencedik EFA-ban részt vevő 15 tagállamtól kértek hozzájárulást. A Bizottság a Bíróság előtt megjegyezte, hogy a hetedik EFA (1990–1995) 10 940 millió ECU-t tett ki tagállami hozzájárulások formájában (beleértve Németországot is, 2840 millió ECU erejéig). Ez azt jelenti, hogy a finanszírozás 8100 millió ECU-s (74%-os) részét Németországtól eltérő államok nyújtották. A Bizottság hozzáteszi, hogy a kilencedik EFA (2000–2007) 13 800 millió eurós tagállami hozzájárulást és 1700 millió eurós európai beruházási banki hozzájárulást foglalt magában. Németország kilencedik EFA-ban való részvételét nem részletezik a Bizottság észrevételei.

36 Lásd a 91/491 pénzügyi szabályzat 9. cikkének (1) bekezdését, 11. és 13. cikkét, valamint a kilencedik EFA-ra alkalmazandó, 2003. március 27-i pénzügyi szabályzat 1. cikkének (2) bekezdését, 18. és 27. cikkét.

37 Megjegyzem továbbá, hogy a jelen ügyben szóban forgónak tűnő MPP tekintetében az érintett helyi közösség és kivételes esetben az érintett AKCS-állam is teljesíthet hozzájárulásokat (lásd a Cotonoui Megállapodás 71. cikke (2) bekezdésének a) és c) pontját).

38 Lásd a fenti 13–16. és 45. pontot.

47. A fenti megfontolásokra tekintettel úgy vélem, hogy az EUMSZ 63. cikkben rögzített szabad tőkemozgás területi hatályának ki kell terjednie a tagállamok által létrehozott külföldi közös alap – mint amilyen az EFA – és a tagállamok egyikében található szervezet közötti tőkemozgásokra. A jelen ügy szempontjából ez azt jelenti, hogy rendelkezésre áll egy határokon átnyúló elem.

b) Tárgyi hatály

48. Ami az EUMSZ 63. cikk tárgyi hatályát illeti, bár az EUM-Szerződés nem határozza meg a „tőkemozgás" fogalmát, az ítélkezési gyakorlat számos útmutatással szolgál, amely lehetővé teszi e fogalom körvonalainak meghatározását. Ilyen fogalommeghatározás hiányában a Bíróság gyakran támaszkodott a másodlagos jog által biztosított felsorolásra, nevezetesen a tőkemozgások nómenklatúrájára.[39] A jelen ügyben ez a nómenklatúra nem foglalja magában kifejezetten az EFA-ból nyújtott finanszírozást.[40] Ez a nómenklatúra mindazonáltal csupán irányadó szereppel bír a tőkemozgás fogalmának meghatározása kapcsán,[41] ami azt jelenti, hogy a Bíróság a „klasszikus" gazdasági jelentésen túlra is kiterjesztheti a tőke fogalmát.[42] A Bíróság már megállapította például, hogy az örökségek és hagyatékok a tőkemozgás fogalmába tartoznak.[43] Így a tőke szabad mozgását már alkalmazta egy nonprofit szervezetnek minősülő vallási egyesület által kapott örökség után fizetendő illetékre.[44] E fogalom magában foglalja továbbá a földterületekre vonatkozó haszonélvezeti jogok megszerzésére irányuló ingatlanberuházásokat is.[45]

49. Noha a „tőke" fogalmának gazdasági és jogi jelentése nem mindig azonos,[46] a jelen ügyben vitathatatlanul kijelenthető, hogy az olyan pénzügyi támogatás, mint amilyet egy alap nyújt egy Németországban székhellyel rendelkező fejlesztési segélyszervezet részére, a tőke fogalmába tartozik, mivel – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatokra is figyelemmel – pénzösszegnek egy szervezet részére, az e szervezet által megvalósított fejlesztési projekt céljára történő átutalását foglalja magában.

50. Ha a Bíróság úgy dönt, hogy a „tőkemozgás" fogalma magában foglalja az ilyen pénzügyi támogatást, a következő kérdés az lenne, hogy az magában foglalja-e az említett szervezet által a külföldi fejlesztési támogatási projekt keretében dolgozó személynek fizetett munkabért. E tekintetben a Bíróságnak meg kell állapítania, hogy a szóban forgó „mozgás" az EFA és a tagállami szervezet közötti, vagy az EFA és az érintett AKCS-államban megvalósított kedvezményezett projekt közötti mozgást jelenti-e. Véleményem szerint a „mozgás" fogalmának a „támogatás" egészére, vagyis az adományozótól (az EFA-tól) a kedvezményezett, vagyis az érintett AKCS-államban megvalósított szóban forgó program felé irányuló pénzügyi mozgásra kell

39 A[z EK-]Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL 1988. L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) (az EK-Szerződés 67. cikkét hatályon kívül helyezte az Amszterdami Szerződés) I. mellékletében foglalt nómenklatúra.

40 A Bíróság megállapíthatja, hogy az említett nómenklatúra értelmében vett pénzügyi műveletről van szó. Az 1984. január 31-i Luisi és Carbone ítéletben (286/82 és 26/83, EU:C:1984:35) a Bíróság megállapította például, hogy a tőkemozgások lényegében az érintett összeg elhelyezéséhez vagy befektetéséhez kapcsolódnak. Főszabály szerint tehát pénzügyi műveletekről van szó, amelyek a folyó fizetésektől abban különböznek, hogy előbbiek a vagyon létrehozására irányulnak.

41 2018. március 6-i SEGRO és Horváth ítélet (C-52/16 és C-113/16, EU:C:2018:157, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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 kiadás, Oxford Academic, 2009. szeptember 1., 45–47. oldal.

43 Lásd ebben az értelemben: 2012. április 26-i van Putten ítélet (C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, 29. pont); 2015. július 16-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-485/14, nem tették közzé, EU:C:2015:506, 22. pont).

44 Lásd: 2011. február 10-i Missionswerk Werner Heukelbach ítélet (C-25/10, EU:C:2011:65, 23. pont).

45 2018. március 6-i SEGRO és Horváth ítélet (C-52/16 és C-113/16, EU:C:2018:157, 57. pont).

46 Lásd a fenti 42. lábjegyzetet.

vonatkoznia.[47] A tagállami szervezet csak egy lépés az említett program finanszírozásában, amely programnak ki kell elégítenie az AKCS-államok helyi közösségeinek szükségleteit. A „mozgás" fogalmának ezért az adományozó és a kedvezményezett közötti lánc valamennyi láncszemét magában kell foglalnia.[48] Mivel a fejlődő országok tekintetében nemzetközi ösztönzők léteznek az adók csökkentésére, magától értetődő, hogy a „támogatás" fogalma az EFA-tól az AKCS-államokbeli kedvezményezett felé irányuló *teljes pénzügyi mozgást* magában foglalja.

51. Következésképpen úgy vélem, hogy az alapügyben szóban forgó adószabály, amennyiben az az EFA-ból finanszírozott és egy tagállami szervezet által kapott jövedelemre vonatkozik, az EUMSZ 63. cikk értelmében vett „tőkemozgás" fogalmába tartozik.

c) Személyi hatály

52. Az EUMSZ 63. cikk személyi hatályának meghatározása két kérdés eldöntését igényli. Először is, a Bíróságnak el kell döntenie, hogy e rendelkezés alkalmazandó-e személyi szempontból az olyan jövedelemre, amelyet az EFA – egy, a tagállamok által az ezen államok által elfogadott pénzügyi szabályzat alapján létrehozott közalap – finanszíroz, és amelyet egy valamely tagállamban székhellyel rendelkező fejlesztési segélyszervezet kap, valamint másodszor, hogy az ilyen szervezet munkavállalója hivatkozhat-e erre az alapvető szabadságra.

53. Mengozzi főtanácsnok hangsúlyozta „a tőke szabad mozgásának jellegé[t], amely sokkal inkább az ügyletek tárgyára, mint az azt gyakorló személyek jellegére összpontosul".[49] Ugyanezen gondolatmenetet követve a Bíróság már megállapította például, hogy a tőke szabad mozgása alkalmazandó egy jövedelemszerző cél nélküli közhasznú alapítvány által végzett műveletekre[50] és egy nonprofit szervezetnek minősülő vallási egyesület által kapott örökség után fizetendő illetékre[51]. Ezenfelül, amennyiben a Bíróság EK- vagy EU-alapnak tekinti az EFA-t, az Európai Unió tisztviselőire más alapvető szabadságok is vonatkoznak,[52] és így e szabadságok az Európai Unió és a tagállam közötti különböző típusú – személyi vagy tárgyi – mozgásokra alkalmazandók.

54. Kétségtelen, hogy az olyan szervezet, amelynek fejlesztési támogatási projektjeit az EFA finanszírozza, e tőke kedvezményezettjeként vitathatja a szóban forgó adószabálynak a tőke szabad mozgásával való összeegyeztethetőségét. Általánosságban a valamely szervezet termelési

47 E tekintetben azt is megjegyzem, hogy a jelen ügyben szóban forgó MPP-k az Unió és az AKCS-államok fejlesztési együttműködésének eszközei. Nigériában például 1999 és 2012 között különböző MPP-k valósultak meg a régió 9 állama tekintetében, mint például az MPP3 (2000–2004), az MPP6 (2004–2008) és az MPP9 (2008–2012), amelyekre 210 millió eurót költöttek. Lásd: 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, 459–481. o.

48 Lásd ebben az értelemben: The United Nations Guidelines on the tax treatment of government-to-government aid projects (az Egyesült Nemzetek Szervezetének a kormányok közötti támogatási projektek adójogi kezelésére vonatkozó iránymutatásai). Elérhető az alábbi címen:
https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf,
10. és 37. pont.

49 Mengozzi főtanácsnok Persche ügyre vonatkozó indítványa (C-318/07, EU:C:2008:561, 35. pont); lásd még: Stix-Hackl főtanácsnok Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyre vonatkozó indítványa (C-386/04, EU:C:2005:785, 58–60. pont).

50 2006. szeptember 14-i Centro di Musicologia Walter Stauffer ítélet (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 Lásd: 2011. február 10-i Missionswerk Werner Heukelbach ítélet (C-25/10, EU:C:2011:65).

52 Mivel a Bíróság megállapította, hogy az Európai Unió tisztviselője vagy szerződéses alkalmazottja jövedelmének kezelése az alapvető szabadságok valamelyikének körébe, például az EUMSZ 45. cikk hatálya alá tartozik (2006. február 16-i Öberg ítélet, C-185/04, EU:C:2006:107, 12. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. október 6-i Adrien és társai ítélet, C-466/15, EU:C:2016:749, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), az EFA-ból finanszírozott jövedelemnek szintén az EUMSZ 63. cikk hatálya alá kell tartoznia. Ha a közvetlenül az uniós költségvetésből finanszírozott jövedelem az EUMSZ 45. cikk korlátozásának minősülhet, akkor az EFA-ból mint az uniós tagállamok által létrehozott alapból történő finanszírozásnak az alapvető szabadságok körébe kell tartoznia.

folyamatához vagy szolgáltatásaihoz hozzájáruló munkavállaló inputnak vagy termelési tényezőnek minősül.[53] Más szóval, a munkavállalóval való bánásmód hatással van a szervezetre és annak input-output értékére. A munkaerőköltségek befolyásolják például a szervezet által alkalmazható munkavállalók számát és minőségét. Ezért, mivel a „mozgás" fogalmának az EFA és az AKCS-államban megvalósuló projekt közötti lánc minden elemét magában kell foglalnia,[54] annak az adott projektben részt vevő és a szervezet inputjának minősülő munkavállaló munkabérét is magában kell foglalnia.

55. Ezenkívül érdemes megjegyezni, hogy az alapügybeli jogvitát – bizonyos mértékben – a szóban forgó szervezet váltotta ki, amely eredetileg mentességi igazolást kapott RF munkabére tekintetében, és amely nem vont le forrásadót e munkabér után. E mulasztás eredményeként a német adóhatóság úgy döntött, hogy követeli RF-től a 2011 és 2012 vonatkozásában fizetendő jövedelemadót. Úgy tűnik számomra, hogy RF-nek lehetőséggel kell rendelkeznie arra, hogy ezen alapvető szabadságra hivatkozzon annak érdekében, hogy megvédje munkabérét az uniós joggal alkalmasint összeegyeztethetetlen adóktól. Az RF által kapott munkabért mind a jelen jogvita, mind a szóban forgó adószabály által követett célok szempontjából a szervezet által az EFA-tól kapott tőke részének kell tekinteni. Így RF hivatkozhat ezen alapvető szabadságra.

56. A fentiekre tekintettel és a német kormány tárgyaláson képviselt álláspontjával ellentétben úgy vélem, hogy a szóban forgó adószabály az EUMSZ 63. cikkben rögzített szabad tőkemozgás körébe tartozik.

2. A tőke szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

57. Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk értelmében – az EUMSZ 65. cikkben foglalt indokokra is figyelemmel – tilos a tagállamok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog és különösen a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.[55] Ez azt jelenti, hogy a tagállamoknak tartózkodniuk kell attól, hogy a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorló személyek hátrányára hátrányosan megkülönböztető intézkedéseket fogadjanak el.

58. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat.[56]

59. A Bizottság kontra Magyarország ügyben[57] a Bíróság egy kötelezettségszegési eljárás keretében a nemzeti szabályozás azon rendelkezéseinek a tőke szabad mozgásával való összeegyeztethetőségét vizsgálta, amelyek nyilvántartásba vételi, bejelentési és közzétételi kötelezettségeket írtak elő a bizonyos összeghatárt meghaladó mértékű külföldi támogatásban *közvetlenül vagy közvetve* részesülő civil szervezetek egyes kategóriái tekintetében, és szankciókat

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

54 Lásd a fenti 49. és 50. pontot.

55 2015. június 11-i Berlington Hungary és társai ítélet (C-98/14, EU:C:2015:386, 34. pont).

56 Lásd ebben az értelemben: 2020. április 30-i Société Générale ítélet (C-565/18, EU:C:2020:318, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 2020. június 18-i Bizottság kontra Magyarország (Egyesületek átláthatósága) ítélet (C-78/18, EU:C:2020:476, 60. és 62. pont).

helyeztek kilátásba az e kötelezettségeknek eleget nem tévő szervezetekkel szemben. A Bíróság megállapította, hogy az említett rendelkezések azokra a más tagállamokból vagy harmadik országokból származó személyekre irányulnak, akik a magyarországi egyesületeknek vagy alapítványoknak pénzügyi támogatást nyújtanak, mivel az ilyen személyekre és pénzügyi támogatásokra vonatkozó információk nyilvánosságra hozatalát írják elő, ami szintén visszatarthatja az említett személyeket a támogatások nyújtásától. A Bíróság ezt követően hangsúlyozta, hogy e rendelkezések összességükben tekintve nemcsak a más tagállamból vagy harmadik országból származó pénzügyi támogatásban részesülő, magyarországi egyesületek és alapítványok tekintetében biztosítanak eltérő bánásmódot a magyar forrásból származó pénzügyi támogatásban részesülő egyesületekhez és alapítványokhoz képest, hanem azon személyek tekintetében is, akik ezen egyesületek és alapítványok számára más tagállamból vagy harmadik országból nyújtanak pénzügyi támogatást, a magyarországi lakóhelyről vagy székhelyről támogatást nyújtókhoz képest. [58]

60. Ezen ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a szóban forgó pénzügyi támogatások belföldi vagy *külföldi eredete* szerinti eltérő bánásmód állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül. [59]

61. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból egyértelműen kitűnik, hogy a szóban forgó adómentesség csak akkor vehető igénybe, ha a fejlesztési támogatási projektet nemzeti költségvetési forrásból finanszírozzák. Ilyen finanszírozásra akkor kerül sor, ha a projektet legalább 75%-os arányban a fejlesztési együttműködésért felelős szövetségi minisztérium vagy állami tulajdonban lévő privát fejlesztési segélyszervezet finanszírozza. Ezzel szemben az EFA-hoz hasonló külföldi forrásból finanszírozott fejlesztési támogatási projekt [60] a pénzügyminisztériumi utasítás hatálya alá tartozik, és ezért az e projekt keretében a szóban forgó szervezet által fizetett munkabérek adókötelesek.

62. A szóban forgó adószabály alkalmazása esetén a nemzeti költségvetési forrásból finanszírozott szervezetek által fizetett munkabérek és a külföldi forrásból finanszírozott szervezetek által fizetett munkabérek adójogi kezelése eltérő. A külföldi tőkéből finanszírozott szervezeteknek magasabb az adóterhük, mint a nemzeti költségvetési forrásból finanszírozott szervezeteknek. Az előbbiek ennélfogva az utóbbiaknál kedvezőtlenebb helyzetben vannak. [61]

63. Az ilyen eltérő adójogi kezelés hatással van a fejlesztési segélyszervezetek által kapott pénzeszközök felhasználására, [62] növeli ugyanis a szóban forgó támogatási projektek munkaerőköltségeit, és így csökkenti az e projektek tekintetében rendelkezésre álló forrásokat és a szervezetek rendelkezésére bocsátott tőkét. Lényegében egyfelől a szóban forgó szervezetnek el kell döntenie, hogy egyrészt nemzeti költségvetési forrásból vagy az EFA-ból igényel-e finanszírozást, másrészt, hogy kevesebb vagy az érintett ágazatban kevésbé versenyképes munkavállalót alkalmaz-e, és/vagy harmadrészt, hogy egyéb költségeit csökkenti-e. A munkavállaló másfelől azzal szembesülhet, hogy olyan külföldi támogatási projekteket kell választania, amelyek pénzügyi szempontból kevésbé előnyösek, mint a nemzeti költségvetési

58 Uo., 60. és 61. pont.

59 Uo., 62. pont.

60 Lásd a fenti 47. pontot.

61 Lásd analógia útján: 2007. október 11-i Hollmann ítélet (C-443/06, EU:C:2007:600, 37. pont).

62 Lásd analógia útján: 2013. október 17-i Welte ítélet (C-181/12, EU:C:2013:662, 25. és 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

forrásból finanszírozott projektek. Ha a munkavállaló az EFA-ból finanszírozott projekteket választja, az illetékes adóhatóság levonja a forrásadót (vagy – mint a jelen esetben – később is követelheti az adó megfizetését), ami azt jelenti, hogy e személy adóterhe sokkal magasabb.[63]

64. Következésképpen úgy vélem, hogy az ilyen szóban forgó adószabály a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk által tiltott korlátozását jelenti.

3. A tőke szabad mozgása korlátozásának az EUMSZ 65. cikken alapuló igazolása fennállásáról

65. A Bíróságnak az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy ahhoz, hogy valamely nemzeti adójogi szabályozás összeegyeztethető legyen a Szerződés szabad tőkemozgásról szóló rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozzon, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy hogy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja.[64]

66. Először is, a helyzetek összehasonlíthatóságát illetően[65] a német kormány a tárgyaláson kijelentette, hogy egy nemzeti költségvetési forrásból és az EFA-ból finanszírozott támogatási projekt helyzete objektíve eltérő. Különösen azzal érvelt, hogy az EFA-projektek jobb finanszírozásban részesülhetnek, mint a nemzeti finanszírozású projektek, és így az EFA-projektekhez kapcsolódó munkabérek magasabbak, mint a nemzeti finanszírozású projektekhez kapcsolódó munkabérek.

67. E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a helyzetek összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját.[66] Ennek során csak a szóban forgó szabályozás által megállapított releváns megkülönböztető kritériumokat kell figyelembe venni annak mérlegelése során, hogy az ilyen szabályozásból eredő eltérő bánásmód a helyzetek objektív eltérését tükrözi-e.[67]

68. Megjegyzem, hogy a jelen esetben a szóban forgó adómentesség olyan megkülönböztető kritériumhoz kötődik, amely lényegében a források eredetén alapul. A nemzeti költségvetési forrásból finanszírozott projekteket illetően a felperes kifejti, hogy az EStG 34c. §-ának (5) bekezdésében előírt mentesség célja a fejlesztési segélyszervezetek támogatása azáltal, hogy elősegítik számukra a legjobban teljesítő munkavállalók alkalmazását. Úgy tűnik tehát, hogy az általános cél a külföldi fejlesztési projektek támogatása. Az EFA a fejlesztési együttműködés fő uniós eszköze, amelynek célja projektek finanszírozása különösen az AKCS-államokban. E célokra tekintettel az EFA-ból finanszírozott projekteket és a nemzeti költségvetési forrásból finanszírozott projekteket összehasonlítható helyzetben lévőnek kell tekinteni. Még ha a Bíróság vizsgálná is azt a német kormány által hivatkozott azon igazoló okot, hogy az EFA-projektekhez kapcsolódó munkabérek magasabbak, mint a nemzeti finanszírozású projektekkel kapcsolatban

63 A jelen ügyben a tárgyaláson azzal érveltek, hogy az adóként megfizetett összeg RS nyugdíj-megtakarítását képezte.

64 Lásd ebben az értelemben: 2016. június 30-i Feilen ítélet (C-123/15, EU:C:2016:496, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65 A jelen indítványban nem vizsgálom az összehasonlíthatósági teszt relevanciáját, amely nem vitatott (lásd e tekintetben: Kokott főtanácsnok Nordea Bank ügyre vonatkozó indítványa, C-48/13, EU:C:2014:153, 22. pont).

66 Lásd ebben az értelemben: 2007. július 18-i Oy AA ítélet (C-231/05, EU:C:2007:439, 38. pont); 2014. április 1-jei Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet (C-80/12, EU:C:2014:200, 25. pont); 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 32. pont).

67 2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet (C-252/14, EU:C:2016:402, 49. pont); 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 28. pont).

fizetett munkabérek, hangsúlyozni kell, hogy a kormány nem támasztotta alá ezt az érvet, amely mindenesetre nem a szóban forgó adószabály célján alapul. Következésképpen úgy vélem, hogy az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmód objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.

69. Másodszor, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a tőke szabad mozgásának korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt – közvetlen hátrányos megkülönböztetés esetén – a Szerződésekben kifejezetten előírt valamely ok igazolja, és – ha ez a helyzet – csak ha az alkalmas a szóban forgó cél megvalósításának biztosítására, és nem lépi túl az ahhoz szükséges mértéket.[68]

70. Meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem derül ki pontosan, hogy mi volt a nemzeti adóhatóság célja azon kritérium meghatározásával, hogy a fejlesztési támogatási intézkedést legalább 75%-os arányban nemzeti költségvetési forrásból kell finanszírozni.

71. A német kormány tárgyaláson tett kijelentései szerint a szóban forgó adószabály Németország szuverén hatáskörébe tartozik. Ezzel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy bár az egyes tagállamoknak kell megszervezniük a jövedelmek adóztatására vonatkozó rendszerüket, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint mindazonáltal a tagállamoknak az adójogi autonómiájukat az uniós jogból eredő, különösen az EUMSZ-nak a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseiben előírt követelmények betartásával kell gyakorolniuk, ami az adórendszer megkülönböztetésmentes kialakítását feltételezi.[69] A szóban forgó igazoló okot következésképpen el kell utasítani, anélkül hogy meg kellene vizsgálni annak arányosságát.

4. Közbenső következtetés

72. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ adja, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállam alapügyben szereplőhöz hasonló olyan adószabályának alkalmazása, amely csak akkor biztosítja a fejlesztési támogatási tevékenységet végző munkavállaló által kapott munkabér jövedelemadó-mentességét, ha e tevékenységet legalább 75%-os arányban nemzeti költségvetési forrásból finanszírozzák, megfosztja azonban a munkavállalót e mentesség igénybevételének lehetőségétől, ha az általa végzett, ugyanilyen jellegű tevékenységet ugyanilyen mértékben az EFA-k valamelyikéből finanszírozzák.

73. Előzetes döntéshozatalra utaló határozatában azonban a nemzeti bíróság azt kérte a Bíróságtól, hogy vizsgálja meg a szóban forgó adószabálynak az EUMSZ 208. és EUMSZ 210. cikkel összefüggésben értelmezett, az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elvével való összeegyeztethetőségét. Csak arra az esetre, ha a Bíróság nem ért egyet a fenti következtetéssel, és mégis úgy dönt, hogy megvizsgálja e rendelkezések alkalmazását, az alábbiakban megvizsgálom e kérdést.

74. Mielőtt rátérnék a nemzeti bíróság által megfogalmazott kérdés elemzésére, hangsúlyozom, hogy – amint azt már kifejtettem –[70] a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az EUMSZ 63. cikk *közvetlen hatállyal* rendelkezik, és így hivatkozni lehet rá a nemzeti

68 Lásd ebben az értelemben: 2013. április 25-i Jyske Bank Gibraltar ítélet (C-212/11, EU:C:2013:270, 60. pont); 2018. március 6-i SEGRO és Horváth ítélet (C-52/16 és C-113/16, EU:C:2018:157, 76. és azt követő pontok); 2020. június 18-i Bizottság kontra Magyarország (Egyesületek átláthatósága) ítélet (C-78/18, EU:C:2020:476, 76. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

69 Lásd ebben az értelemben: 2020. január 30-i Köln-Aktienfonds Deka ítélet (C-156/17, EU:C:2020:51, 42. és 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

70 Lásd a fenti 42. pontot.

bíróság előtt, és a vele ellentétes nemzeti jogszabályok alkalmazhatatlanságához vezethet. A lojális együttműködés elve mindazonáltal nem rendelkezik ilyen hatállyal.[71] Ezen túlmenően a Bíróság többször alkalmazta az említett rendelkezést a nemzeti adójogra, a lojális együttműködés elve esetében azonban nem ez a helyzet.[72] Ezért a belső piac alapvető szabadságaira és különösen a tőke szabad mozgására való hivatkozás kevésbé korlátozza a tagállamok hatásköreit, mint az EUMSZ 208. és EUMSZ 210. cikkel összefüggésben értelmezett EUSZ 4. cikk (3) bekezdésére való hivatkozás a párhuzamos hatáskörök területén, amit lentebb fogok tárgyalni.

D. A lojális együttműködés elvének a Szerződésekben foglalt hatásköri szabályokkal együtt történő alkalmazásáról

75. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 208. és EUMSZ 210. cikkel összefüggésben értelmezett, az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elvét, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti adószabály.

76. E kérdés megválaszolása érdekében először is megvizsgálom a hatásköröknek az Európai Unió és a tagállamok által a fejlesztési együttműködés területén történő gyakorlását. Másodszor, megvizsgálom, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti adószabály sérti-e az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdésével, valamint az EUMSZ 208. és EUMSZ 210. cikkel összefüggésben értelmezett EUSZ 4. cikk (3) bekezdését. Harmadszor, e rendelkezések közvetlen hatályának kérdésével foglalkozom.

1. A hatásköröknek az Unió és a tagállamok általi gyakorlásáról

a) A fejlesztési együttműködés területén alkalmazandó hatásköri szabályok és az eredményesség követelménye

77. Kiindulásként rá kell mutatnom arra, hogy az Európai Unió – a területtől függően – kizárólagos, megosztott vagy „támogató” hatáskörrel rendelkezhet.[73] Az említett különös hatáskörök területeit az EUMSZ 3–6. cikk sorolja fel.

78. Az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdése értelmében a fejlesztési együttműködés területén az Európai Unió „hatáskörrel rendelkezik egyes intézkedések megtételére és közös politika folytatására” azzal, hogy „e hatáskör gyakorlása azonban nem akadályozhatja meg a tagállamokat saját hatásköreik gyakorlásában”. Az utóbbi hatáskör így nem szerepel a „rendes” megosztott hatásköröknek az EUMSZ 4. cikk (2) bekezdésében foglalt felsorolásában, amely olyan területeket tartalmaz, mint például a belső piac, a mezőgazdaság és halászat, a fogyasztóvédelem és a közlekedés.[74] A megosztott hatásköröket illetően az EUMSZ 2. cikk (2) bekezdése az előfoglalás elvét követi,

71 Lásd: 1973. október 24-i Schlüter ítélet (9/73, EU:C:1973:110); 1986. január 15-i Hurd ítélet (44/84, EU:C:1986:2).

72 A Bíróság már megállapította, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében rögzített lojális együttműködés elvét nem lehet úgy értelmezni, hogy az a tagállamok terhére olyan kötelezettséget keletkeztet, amely túlmegy a tagállamokat az EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 65. cikk értelmében terhelő kötelezettségeken (lásd ebben az értelemben: 2016. június 30-i Riskin és Timmermans ítélet, C-176/15, EU:C:2016:488, 36. pont; 2012. szeptember 19-i Levy és Sebbag végzés, C-540/11, nem tették közzé, EU:C:2012:581, 27–29. pont).

73 Lásd az EUMSZ 2. cikk (1), (2) és (5) bekezdését. A „támogató” kifejezés a tagállamok intézkedéseit támogató, összehangoló vagy kiegészítő intézkedések megtételére vonatkozó hatásköröket foglalja magában, amelyekkel az Európai Unió az EUMSZ 2. cikk (5) bekezdése szerint rendelkezik.

74 Az EUMSZ 4. cikk (2) bekezdését az EUMSZ 2. cikk (2) bekezdésével összefüggésben kell értelmezni. Ezzel szemben az EUMSZ 2. cikk (1) bekezdése szerint a kizárólagos hatáskörök megakadályozzák a tagállamokat a fellépésben, és ehhez hasonlóan az EUMSZ 2. cikk (2) bekezdése szerint a megosztott hatáskörök kizárják a tagállami fellépést, ha azokat az EU már gyakorolta.

amely szerint „[a] tagállamok [a] hatáskörüket csak olyan mértékben gyakorolhatják, amilyen mértékben az Unió hatáskörét nem gyakorolta”. Ezzel szemben az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdésében foglalt hatásköri szabály[75] kimondja, hogy az Európai Unió hatáskörének gyakorlása nem akadályozza meg a tagállamokat saját hatásköreik gyakorlásában. Kialakításánál fogva ez „a megosztott hatáskör nem elsődleges területének”,[76] „olyan hatáskörnek, amelyre nem vonatkozik az előfoglalás”[77], vagy „megosztott párhuzamos hatáskörnek”[78] nevezhető. Röviden, az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdése azzal a sajátossággal bír, hogy az Unió és a tagállamok számára egyaránt lehetővé teszi hatásköreik párhuzamos gyakorlását.[79]

79. Ezenfelül az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdését az EUMSZ 208. és EUMSZ 210. cikkel összefüggésben kell értelmezni, amelyek a Szerződésnek a fejlesztési együttműködés területére vonatkozó különös rendelkezései. Az EUMSZ 208. cikk (1) bekezdése különösen úgy rendelkezik, hogy az Unió és a tagállamok hatáskörei „kiegészítik és erősítik egymást”. Az EUMSZ 210. cikk (1) bekezdése értelmében továbbá tevékenységeik egymást kiegészítő jellegének és *eredményességének* előmozdítása érdekében az Unió és a tagállamok együttesen is felléphetnek, és a tagállamok szükség szerint hozzájárulnak az uniós segélyprogramok végrehajtásához.

80. Véleményem szerint ebből az következik, hogy az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdése, az EUMSZ 208. cikk (1) bekezdése és az EUMSZ 210. cikk (1) bekezdése mint önálló rendelkezések arra kötelezik az Európai Uniót és a tagállamokat, hogy a fejlesztési együttműködés területén erősítsék egymás tevékenységeit azok *eredményessége* érdekében. Emellett az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a fejlesztési együttműködés területén fennálló uniós hatáskör gyakorlása „nem akadályozhatja meg a tagállamokat saját hatásköreik gyakorlásában”. A Szerződés e rendelkezései azonban hallgatnak arról, hogy fennáll-e olyan hasonló negatív kötelezettség a tagállamok tekintetében, amely szerint tartózkodniuk kell attól, hogy akadályozzák vagy gátolják az Unió fejlesztési együttműködés területén fennálló hatáskörének gyakorlását. Ezért az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdésének, az EUMSZ 208. cikk (1) bekezdésének és az EUMSZ 210. cikk (1) bekezdésének az Unió és a tagállamok közötti viszonosságot magában foglaló értelmezése véleményem szerint megköveteli a lojális együttműködés elvének alkalmazását.

b) Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elve

81. A jelen ügy szempontjából az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése harmadik albekezdésének szövege rendkívül relevánsnak tűnik. Ez az albekezdés azt a kötelezettséget rója a tagállamokra, hogy „segít[sé]k az Uniót feladatainak teljesítésében”, és hogy „tartózkod[ja]nak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyeztetheti az Unió célkitűzéseinek megvalósítását”.[80] Az tehát pozitív

[75] Az EUMSZ 4. cikk (3) bekezdése nagyjából azonos megfogalmazást tartalmaz a kutatás, technológiafejlesztés és űrkutatás területén.

[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, 365–381. o., DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

[77] Lásd: Cremona, M., „Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process”, in: Dashwood, A. és Maresceau, M. (szerk.), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, 44. o.

[78] Lásd: Ćapeta főtanácsnok ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft ügye vonatkozó indítványa (C-500/20, EU:C:2022:79, 59. lábjegyzet).

[79] Az előfoglalási szabály úgy határozható meg, hogy „ha az EU egyszer már szabályozott valamely kérdést, akkor a tagállamok önmagukban mindaddig nem szabályozhatják azt, ameddig az uniós szabályozás hatályban marad” (Ćapeta főtanácsnok ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft ügyre vonatkozó indítványa, C-500/20, EU:C:2022:79, 73. pont). Úgy tűnik, hogy az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdése kivételt képez az EUMSZ 2. cikk (2) bekezdése és az EUMSZ 4. cikk (2) bekezdése alól, amelyek a megosztott hatásköröket és az előfoglalási szabályt rögzítik, de úgy tűnik, hogy nem tartozik az EUMSZ 2. cikk (5) bekezdésének hatálya alá, amely a tagállamok intézkedéseinek támogatására, összehangolására vagy kiegészítésére vonatkozó uniós hatásköröket rögzíti.

[80] Lásd például: 2012. november 27-i Pringle ítélet (C-370/12, EU:C:2012:756, 148. pont).

kötelezettséget ír elő az Unió feladatainak teljesítésében való segítésére, és általános tilalmat a tagállamok számára ilyen intézkedések elfogadására vonatkozóan. Hozzáteszem, hogy ez az albekezdés az Unió feladataira és célkitűzéseire hivatkozik, nem pedig az uniós jogra.[81]

82. Az összefüggést illetően rámutatok arra, hogy a fejlesztési együttműködés területén az EUSZ 4. cikk (3) bekezdését az EUSZ 21. cikkben említett célokkal összefüggésben kell értelmezni.[82] Éppen ebben az összefüggésben a tagállamok kötelesek az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének harmadik albekezdésében rögzített lojális együttműködés elve alapján tartózkodni minden olyan intézkedés elfogadásától, amely megnehezítheti az Unió feladatainak teljesítését, vagy veszélyeztetheti az Unió célkitűzéseinek megvalósítását.

83. Ami a lojális együttműködés elvének terjedelmét illeti, ez az elv attól függetlenül alkalmazandó, hogy az érintett hatáskör kizárólagos vagy megosztott jellegű-e.[83] A Bizottság kontra Svédország ítéletben[84] a Bíróság megállapította például, hogy a Svéd Királyság megsértette az EUSZ 4. cikk (3) bekezdését, amikor egy megosztott hatáskörbe tartozó területen egyoldalúan javasolta egy bizonyos anyagnak egy nemzetközi egyezmény mellékletébe való felvételét. Ezzel ugyanis ez a tagállam „elhatárolódott a Tanácson belül kialakított közös stratégiától", és ez következményekkel járt az Európai Unióra nézve.[85] Véleményem szerint ezen ítélkezési gyakorlatnak a „megosztott párhuzamos" hatáskörök területére is átültethetőnek kell lennie. Az a körülmény ugyanis, hogy az Európai Unió – függetlenül annak jellegétől – gyakorolta a hatáskörét, azt jelenti, hogy a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az Európai Unió által a szóban forgó területen megvalósítani kívánt célkitűzéseket.

84. Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elvével összefüggésben értelmezett EUMSZ 4. cikk (4) bekezdéséből, EUMSZ 208. cikk (1) bekezdéséből és EUMSZ 210. cikk (1) bekezdéséből ennélfogva az következik, hogy a tagállamok kötelesek segíteni az Uniót feladatainak teljesítésében, és nem veszélyeztethetik az Európai Unió által a fejlesztési együttműködés területén követett célkitűzések megvalósítását, azaz kötelesek biztosítani az Unió e területen folytatott tevékenységeinek eredményességét.[86]

c) A jelen ügyre történő alkalmazás

85. A jelen ügyben meg kell jegyezni, hogy két különböző hatáskör gyakorlására került sor. Először is, az Európai Unió gyakorolta „megosztott párhuzamos hatáskörét" a fejlesztési együttműködés területén az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdésének, valamint az EUMSZ 208. és EUMSZ 210. cikknek megfelelően.

81 Lásd ebben az értelemben: 2017. december 5-i Németország kontra Tanács ítélet (C-600/14, EU:C:2017:935, 105. pont). Lásd általánosabban: Klamert, M., „Article 4", in: Kellerbauer, M., Klamert, M., és Tomkin, J. (szerk.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, 26. és azt követő pontok; Guastaferro, B., „Sincere Cooperation and Respect for National Identities" in: Schütze, R., és Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, 1. kötet, Oxford University Press, 2018, 354–383. o.; Roes, T., *Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU*, *Cahiers de Droit Européen*, 1. kiadás, 2016, 253–284. o.

82 2021. szeptember 2-i Bizottság kontra Tanács (Örményországgal kötött megállapodás) ítélet (C-180/20, EU:C:2021:658, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

83 Lásd ebben az értelemben: 2005. június 2-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-266/03, EU:C:2005:341, 58. pont); 2005. július 14-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-433/03, EU:C:2005:462, 64. pont).

84 Lásd: 2010. április 20-i Bizottság kontra Svédország ítélet (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Lásd: 2010. április 20-i Bizottság kontra Svédország ítélet (C-246/07, EU:C:2010:203, 91. pont). Azt is meg kell jegyezni, hogy ebben az ügyben a Bíróság *önállóan*, önálló rendelkezésként alkalmazta az EUSZ 4. cikk (3) bekezdését, mivel az együttműködési kötelezettség az Európai Unió egységes nemzetközi képviseletének követelményéből fakad.

86 Lásd a fenti 79. és 80. pontot.

86. Különösen külsőleg, a tagállamokkal együtt megkötötte a IV. Loméi Egyezményt és a Cotonoui Megállapodást, amelyeket tanácsi határozatok hagytak jóvá.[87] A Bíróság már megállapította, hogy a tagállamokat és az Európai Uniót „együttes felelősség” terheli a IV. Loméi Egyezményből eredő kötelezettségek tekintetében.[88] Az e megállapodásokból eredő kötelezettségeket az Európai Unió belsőleg a hetedik EFA-ra alkalmazandó 91/491/EGK pénzügyi szabályzattal, valamint a kilencedik EFA-ra alkalmazandó, 2003. március 27-i pénzügyi szabályzattal hajtotta végre. Amint azt már kifejtettem, a különböző EFA-kat létrehozó megállapodások és egyezmények, valamint a vonatkozó pénzügyi szabályzatok alapján a Bizottság felelős a hetedik és a kilencedik EFA kezeléséért.[89] E keretből az következik, hogy a jelen ügyben az Unió külsőleg a fent említett vegyes megállapodások megkötésével, belsőleg pedig a szóban forgó pénzügyi szabályzatok elfogadásával gyakorolta „megosztott párhuzamos” hatáskörét.

87. Másodszor, a szóban forgó adószabály révén Németország egy adóintézkedést fogadott el a közvetlen adóztatás területén, ami – a jog jelen állapotában – nem az Európai Unió hatáskörébe,[90] hanem a tagállamok fenntartott hatáskörébe tartozik. Hasonlóképpen, az adószabály elfogadásával Németország a fejlesztési együttműködés területén fennálló hatáskörét is gyakorolta, mivel e szabály tárgyát a fejlesztési támogatás képezi.

88. Igaz ugyan, hogy a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat[91] nem ad iránymutatást arra vonatkozóan, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elve alkalmazandó-e, és ha igen, hogyan, az EUMSZ 4. cikk (4) bekezdésében, az EUMSZ 208. cikk (1) bekezdésében és az EUMSZ 210. cikk (1) bekezdésében rögzített „megosztott párhuzamos” hatáskörök tekintetében, úgy vélem, hogy ezen iránymutatáshoz hozzá lehet jutni az úgynevezett „a hatáskörök körülhatárolása” elméletnek az alkalmazásával.[92] Ezen elmélet szerint a tagállamokat általános kötelezettség terheli azt illetően, hogy fenntartott hatásköreiket az uniós jog megfelelő figyelembevételével gyakorolják. E tekintetben, még ha az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak is, ez utóbbiak e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni,[93] és – véleményem szerint – emellett az Unió feladatainak és célkitűzéseinek tiszteletben tartásával. Ugyanez vonatkozik arra az esetre is, ha valamely tagállam a fejlesztési együttműködés területén gyakorolja hatásköreit. Ezért a tagállamok által olyan területeken hozott intézkedések, amelyek nem képezték (vagy nem képezhetik) az Európai Unión belüli harmonizáció tárgyát, mint például a közvetlen adóztatás és a fejlesztési együttműködés, nincsenek kizárva az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elvének hatálya alól.

87 Ami a Cotonoui Megállapodást illeti, e megállapodás 2., 3. és 12. cikkére tekintettel úgy tűnik, hogy annak végrehajtása érdekében az e megállapodásban részes feleknek össze kell hangolniuk politikáikat, azaz az érintett államok javára hozott pozitív intézkedéseket, e politikák eszközeit azonban nem. Hasonló kötelezettségek erednek a IV. Loméi Egyezmény 2. és 9. cikkéből.

88 A Bíróság megállapította különösen, hogy a Közösséget és tagállamait mint az AKCS-államok partnereit együttes felelősség terheli az utóbbi államokkal szemben a kötelezettségvállalásokból eredő valamennyi kötelezettség teljesítése tekintetében, a pénzügyi támogatással kapcsolatos kötelezettségeket is ideértve (1994. március 2-i Parlament kontra Tanács ítélet, C-316/91, EU:C:1994:76, 29. pont). Ezen ítélkezési gyakorlatnak *mutatis mutandis* alkalmazandónak kell lennie a Cotonoui Megállapodásra.

89 Lásd a fenti 45. pontot.

90 Lásd ebben az értelemben: 2016. május 26-i NN (L) International ítélet (C-48/15, EU:C:2016:356, 43. pont); 2016. február 23-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-179/14, EU:C:2016:108, 171. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

91 Lásd a fenti 83. pontot.

92 A Bíróság például a szociális biztonság, az oktatási rendszerek szervezeti felépítése, az igazságszolgáltatás szervezete és a közvetlen adóztatás területén felmerült ügyekben alkalmazta ezt az elméletet. Lásd általánosabban: 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, 192. o.

93 Lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-269/09, EU:C:2012:439, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

89. A fenti megfontolásokra tekintettel az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elvével összefüggésben értelmezett EUMSZ 4. cikk (4) bekezdéséből, EUMSZ 208. cikk (1) bekezdéséből és EUMSZ 210. cikk (1) bekezdéséből az következik, hogy a tagállamok akkor is kötelesek segíteni az Uniót feladatainak teljesítésében, és akkor sem veszélyeztethetik az Európai Unió által a fejlesztési együttműködés területén követett célkitűzések megvalósítását, ha fenntartott hatásköreiket gyakorolják a közvetlen adóztatás és a fejlesztési együttműködés területén.

2. Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett EUMSZ 4. cikk (4) bekezdése, EUMSZ 208. cikk (1) bekezdése és EUMSZ 210. cikk (1) bekezdése megsértésének fennállásáról

90. Elöljáróban hangsúlyoznom kell, hogy amennyiben a tagállamok megállapodnak az EFA-hoz hasonló közös alap létrehozásában, úgy szabályokat kell alkotniuk az ezen alap keretében nyújtott finanszírozás jövedelemadóztatására vonatkozóan. Ilyen szabályok hiányában azonban a Bíróságnak a hatályos elsődleges jogi rendelkezések fényében kell megvizsgálnia a jelen ügyet. Az a kérdés merül fel, hogy mi minősül a Szerződés ezen, az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elvével összefüggésben értelmezett rendelkezései megsértésének.

91. Mivel a tagállamok kötelesek segíteni az Uniót feladatainak teljesítésében, és nem veszélyeztethetik az Európai Unió által a fejlesztési együttműködés területén követett célkitűzések megvalósítását, ebből véleményem szerint az következik, hogy nem hozhatnak olyan intézkedéseket, amelyek csökkentik az Unió e területen folytatott tevékenységeinek eredményességét. Ezenfelül a tagállamok feladata, hogy megteremtsék a megfelelő feltételeket az említett feladat teljesítéséhez vagy az említett célkitűzés megvalósításához. Így bármely olyan adóintézkedés, amely csökkentheti a kedvezményezett AKCS-államban megvalósított fejlesztési támogatási projekt finanszírozására irányuló támogatást, nem segíti az Uniót feladatainak teljesítésében, és megnehezíti az Európai Unió által a fejlesztési együttműködés területén követett célkitűzések megvalósítását. Az EFA-ból nyújtott finanszírozás tagállamok általi megadóztatása ugyanis csökkenti az AKCS-államokban megvalósított szóban forgó támogatási projektek kedvezményezettjei által kapott pénzügyi támogatás összegét, és *pénzügyi akadályokat* gördít e projektek elé.[94] Ez az adóintézkedés ezért sérti az említett rendelkezéseket.

92. Amint azt RF állította,[95] figyelembe kell venni különösen az EUSZ 21. cikk (2) bekezdésének d) pontjában és a Cotonoui Megállapodásban meghatározott, nevezetesen „a szegénység megszüntetésére, a fenntartható fejlődésre és az AKCS-országoknak a világ gazdaságába való fokozatos integrációjára” irányuló célkitűzéseket. Az EFA-nak és az MPP-knek az AKCS-államokban megvalósítandó projektek széles körének[96] előmozdítása érdekében történő létrehozásával az Európai Unió és a tagállamok nagyon konkrét eszközöket vezettek be ezen

94 Lásd ebben az értelemben: Bruce of Donington ítélet (C-208/80, EU:C:1981:194, 14–20. pont).

95 Lásd észrevételeinek 44. pontját.

96 Az MPP-k valóban a projektek széles körét foglalhatják magukban, „az iskolatömböktől kezdve az egészségügyi központokon, a vízzel és a megfelelő higiéniás létesítményekkel kapcsolatos projekteken, az olaj- és pálmamag-feldolgozó üzemeken, a piaci árusítóhelyeken, a vízátvezető csatornákon stb. keresztül a folyamatokat úgy tervezték meg, hogy azok összhangban legyenek egy egyenlőségen alapuló társadalom pozitív megvalósításával, egyaránt hatást gyakorolva a társadalom szegény és kisebbségi csoportjaira” (lásd a fenti 47. lábjegyzetet).

átfogó célkitűzések megvalósítására.[97] Más szóval, az EFA-ból az MPP-k keretében végzett tevékenységek finanszírozásához nyújtott támogatás e célkitűzések konkrét megvalósítását jelenti. E tekintetben az MPP-k „az ENSZ által meghatározott uniós beavatkozásnak" minősülnek, amelynek célja a teljes lakosság alapvető szükségleteinek kielégítése.[98]

93. Ebből következik, hogy amikor az EFA pénzt ad egy MPP részére, annak célja a szóban forgó program finanszírozása és a projektből részesülő helyi lakosság támogatása. Ezzel szemben nem célja valamely tagállam költségvetésének finanszírozása.[99] Ezért a munkavállalók szociális biztonságával vagy a tagállamok által nyújtott más hasonló szolgáltatásokkal kapcsolatos hozzájárulások ellenére ezen államok főszabály szerint nem adóztathatják meg az EFA-ból finanszírozott projekteket és az azokkal kapcsolatos személyi jövedelmeket. Az AKCS-államokra irányuló ilyen projektek megadóztatása csökkenti az ezen államokban megvalósított szóban forgó támogatási projektek kedvezményezettjei által kapott pénzügyi támogatás összegét, és *önmagában* az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett EUMSZ 4. cikk (4) bekezdése, EUMSZ 208. cikk (1) bekezdése és EUMSZ 210. cikk (1) bekezdése megsértésének minősül.

94. Ezenfelül annak megállapításához, hogy megvalósult-e e rendelkezések megsértése, nem szükséges annak megállapítása, hogy a nemzeti forrásból finanszírozott és az EFA-ból finanszírozott projektek eltérő adójogi bánásmódban részesültek. Ezért – a tőke szabad mozgásának korlátozásától eltérően – a Szerződés e rendelkezéseinek megsértése akkor is megvalósulhat, ha nincs eltérés a projektek e két típusának adójogi kezelésében. Mivel minden olyan nemzeti adóintézkedés, amely nem segíti az Uniót feladatainak teljesítésében, vagy megnehezíti az Európai Unió fejlesztési együttműködés területén követett célkitűzéseinek megvalósítását, sérti a lojális együttműködés elvét, a Szerződés említett rendelkezései megsértésének megállapítása szempontjából irreleváns az a kérdés, hogy a szóban forgó adószabály hátrányos helyzetbe hozza-e az EFA-ból finanszírozott projekteket és az e projektek keretében dolgozó munkavállalókat. Ellenkezőleg, e rendelkezések alkalmazásához elegendő annak megállapítása, hogy nehézségekbe ütközik az Unió feladatának eredményes teljesítése vagy célkitűzésének eredményes megvalósítása.

3. A közvetlen hatályról

95. A közvetlen hatály az uniós jogi szabály azon képességét jelenti, hogy arra nemzeti szinten közvetlenül a nemzeti bíróság előtt lehet hivatkozni anélkül, hogy a nemzeti jog más „közvetítőjéhez" kellene fordulni.[100] Ami az elsődleges jogot illeti, a Bíróság a Van Gend & Loos ítéletben[101] megfogalmazta a közvetlen hatály elvét, azzal a kikötéssel azonban, hogy a kötelezettségeknek kellően egyértelműnek, pontosnak és feltétlennek kell lenniük ahhoz, hogy önmagában a nemzeti bíróság előtt hivatkozható jogot biztosítsanak a magánszemélyek

97 A nigériai olajtermelő államok (a Niger-delta) vidéki közösségeivel kapcsolatban elhangzott például, hogy az Unió beavatkozása „egyértelműen mutatja" elkötelezettségét „a szegénység felszámolására irányuló globális törekvések" iránt. 1999 és 2012 között a régió kilenc államában megvalósított három MPP-re több mint 210 millió eurót költöttek. A jelentések szerint az MPP-k ténylegesen csökkentették a szegénység szintjét a régióban azáltal, hogy az általuk lefedett kilenc államban több mint 4000 vidéki közösség számára több mint 20 000 mikroprojektet biztosítottak (lásd a fenti 47. lábjegyzetet).

98 Uo.

99 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a legalább 75%-os arányban nemzeti költségvetési forrásból finanszírozott külföldi támogatási projektek mentességet élveznek a jövedelemadóztatás alól. Ez azt mutatja, hogy technikailag nincs akadálya e jövedelmek mentesítésének.

100 Bobek főtanácsnok Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Közvetlen hatály) ügyre vonatkozó indítványa (C-205/20, EU:C:2021:759, 32. pont).

101 1963. február 5-i ítélet (26/62, EU:C:1963:1).

számára.[102] Véleményem szerint az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elvével összefüggésben értelmezett, tömören megfogalmazott EUMSZ 4. cikk (4) bekezdése, EUMSZ 208. cikk (1) bekezdése és EUMSZ 210. cikk (1) bekezdése nem értelmezhető úgy, hogy ilyen kötelezettségeket tartalmaz. Ugyanez a helyzet a IV. Loméi Egyezmény és a Cotonoui Megállapodás rendelkezései esetében is, amelyeket a felek megvitattak a tárgyaláson.[103]

96. A jelen esetben mindazonáltal a közvetlen hatállyal rendelkező aktus a Bizottság vagy az engedélyezésre jogosult tisztviselő azon határozata, amellyel a Bizottság úgy határoz, hogy közbeszerzési szerződést vagy támogatást ítél oda, amely lehetővé teszi a szóban forgó szervezet finanszírozását. Főszabály szerint közbeszerzési vagy támogatási határozatnak kell születnie, vagy szerződésnek kell létrejönnie az EFA nevében eljáró Bizottság és a szóban forgó szervezet között, amely meghatározza az egyes felek kötelezettségeit. Ez az aktus sajnos nem áll rendelkezésre a Bíróság ügyirataiban. A szóban forgó pénzügyi szabályzatok rendelkezéseiből azonban az következik, hogy a Bizottság hatóságként jár el, amely harmadik felekkel szemben jogilag kötelező erejű határozatokat hozhat.[104] A jelen ügyben a szóban forgó szervezet és így RF hivatkozhat erre a határozatra. A nemzeti bíróság feladata azonban ezen egyedi határozat fennállásának és tartalmának megállapítása.

4. Közbenső következtetés

97. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ adja, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elvével összefüggésben értelmezett EUMSZ 4. cikk (4) bekezdését, EUMSZ 208. cikk (1) bekezdését és EUMSZ 210. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam olyan adószabályának alkalmazása, amely megfosztja a munkavállalót az adómentesség igénybevételének lehetőségétől azon az alapon, hogy e munkavállaló az EFA-kból finanszírozott fejlesztési támogatási tevékenységet végez, mivel az EFA-ból nyújtott finanszírozás tagállamok általi ilyen megadóztatása csökkenti a harmadik országokban megvalósított szóban forgó támogatási projektek kedvezményezettjei által kapott pénzügyi támogatás összegét, és pénzügyi akadályokat gördít e projektek elé.

102 Lásd: 2019. június 24-i Popławski ítélet (C-573/17, EU:C:2019:530, 58. és 61. pont).

103 A felek konkrétan a Cotonoui Megállapodás 2., 3. és 9. cikkére hivatkoztak.

104 Lásd a Bizottságnak és az engedélyezésre jogosult tisztviselőnek a hetedik EFA-ra alkalmazandó 91/491 pénzügyi szabályzat 17–24. cikkében, valamint a kilencedik EFA-ra alkalmazandó, 2003. március 27-i pénzügyi szabályzat 50–53. cikkében meghatározott hatásköreit és határozatait. Ezenfelül rámutatok arra, hogy a szervezetek és a Bizottság által kötött, az EFA-ból finanszírozott szerződésekre az EFA-ból finanszírozott szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződések általános feltételei vonatkoztak, amelyek az EFA-ból finanszírozott építési beruházásra, árubeszerzésre, illetve szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződésekre vonatkozó általános előírásokról és általános feltételekről, valamint az ilyen szerződésekre irányadó békéltetési és választottbírósági eljárási szabályokról és ezek alkalmazásáról szóló, 1990. március 29-i 3/90. sz. AKCS–EGK miniszteri tanácsi határozat (HL 1990. L 382., 1. o.) IV. mellékletében találhatók.

IV. Végkövetkeztetések

98. A fenti megállapításokra tekintettel azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

1) Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállam olyan adószabályának alkalmazása, amely csak akkor biztosítja a fejlesztési támogatási tevékenységet végző munkavállaló által kapott munkabér jövedelemadó-mentességét, ha e tevékenységet legalább 75%-os arányban német költségvetési forrásból finanszírozzák (vagy a fejlesztési támogatásért felelős szövetségi minisztérium, vagy a Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), megfosztja azonban a munkavállalót e mentesség igénybevételének lehetőségétől, ha az általa végzett, ugyanilyen jellegű tevékenységet ugyanilyen mértékben az európai fejlesztési alapok (EFA-k) valamelyikéből finanszírozzák.

2) Másodlagosan:

   Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében kimondott lojális együttműködés elvével összefüggésben értelmezett EUMSZ 4. cikk (4) bekezdését, EUMSZ 208. cikk (1) bekezdését és EUMSZ 210. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam olyan adószabályának alkalmazása, amely megfosztja a munkavállalót az adómentesség igénybevételének lehetőségétől azon az alapon, hogy e munkavállaló az EFA-kból finanszírozott fejlesztési támogatási tevékenységet végez, mivel az EFA-ból nyújtott finanszírozás tagállamok általi ilyen megadóztatása csökkenti a harmadik országokban megvalósított szóban forgó támogatási projektek kedvezményezettjei által kapott pénzügyi támogatás összegét, és pénzügyi akadályokat gördít e projektek elé.