Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
LAILE MEDINE
od 9. veljače 2023.[1]

Predmet C-15/22

RF
protiv
Finanzamt G

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Europski razvojni fond (ERF) – Porez na dohodak – Oslobođenje od oporezivanja plaća koje se isplaćuju u okviru projekata razvojne pomoći financiranih sredstvima iz državnog proračuna – Različito postupanje u odnosu na plaću koja se isplaćuje u okviru projekta financiranog iz ERF-a – Članak 63. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Članak 4. stavak 4. UFEU-a– Izvršavanje paralelnih nadležnosti – Članci 208. i 210. UFUE-a – Razvojna suradnja – Obveza promicanja politika razvojne suradnje – Obveza učinkovitosti – Članak 4. stavak 3. UEU-a – Načelo lojalne suradnje – Olakšavanje ostvarivanja zadaća Unije – Postizanje ciljeva Unije – Izravan učinak”

1. Može li država članica za potrebe poreza na dohodak različito postupati prema plaći osoba koje rade u okviru projekata razvojne suradnje u trećim zemljama[2] koji se financiraju iz Europskog razvojnog fonda (u daljnjem tekstu: ERF) i plaći isplaćenoj u okviru sličnih projekata koji se pak financiraju sredstvima iz državnog proračuna?

2. Ovaj se slučaj odnosi na njemačku nacionalnu upravnu praksu (u daljnjem tekstu: sporno nacionalno porezno pravilo). Prema toj se praksi odobrava oslobođenje od poreza na dohodak za plaće isplaćene za rad u okviru inozemnih projekata razvojne pomoći koje u iznosu od najmanje 75 % financira savezno ministarstvo nadležno za razvojnu suradnju ili privatno društvo za razvojnu pomoć u državnom vlasništvu[3] (u daljnjem tekstu, zajedno nazvani: sredstva iz državnog proračuna). Međutim, takvo se oslobođenje ne odobrava za plaću zaposlenika koji radi u okviru projekta pomoći koji se financira iz ERF-a.

3. Sud koji je uputio zahtjev u biti pita Sud treba li načelo lojalne suradnje propisano u članku 4. stavku 3. UEU-a, u vezi s člancima 208. i 210. UFEU-a koji se odnose na područje razvojne suradnje, tumačiti na način da mu se protivi to da države članice oporezuju plaće koje se isplaćuju za rad u okviru projekata pomoći koji se financiraju iz ERF-a, dok se za plaću koja se

1 Izvorni jezik: engleski

2 Suradnja može imati mnogo oblika, ali se obično smatra da „razvojna suradnja” znači isto što i javna razvojna pomoć.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH

isplaćuje u okviru projekta financiranog sredstvima iz državnog proračuna odobrava oslobođenje. Osim toga, zbog različitog postupanja do kojeg dovodi to porezno pravilo postavlja se i pitanje treba li u ovom slučaju primijeniti odredbe Ugovora koje se odnose na temeljne slobode.

4. Pred Sudom je stoga osjetljiv zadatak da utvrdi primjenjuju li se temeljne slobode i/ili načelo lojalne suradnje utvrđeno u članku 4. stavku 3. UEU-a u području razvojne suradnje, i, ako se primjenjuje, na koji način. To pitanje nije nipošto jednostavno jer Europska unija i država članica mogu izvršavati paralelne nadležnosti u tom području [4]. Ovaj je predmet također dio šire, globalne rasprave o poreznom tretmanu razvojne pomoći i njegovoj djelotvornosti [5].

I. Pravni okvir

A. Međunarodno pravo

1. Četvrta konvencija iz Loméa

5. Četvrta konvencija država AKP-a i EEZ-a, potpisana je u Loméu 15. prosinca 1989., a sklopljena je između afričkih, karipskih i pacifičkih (u daljnjem tekstu: države AKP-a) te Europske ekonomske zajednice (u daljnjem tekstu: EEZ), (u daljnjem tekstu: Četvrta konvencija iz Loméa). [6] Ona je odobrena odlukom Vijeća i Komisije 25. veljače 1991. [7]

6. U članku 2. Četvrte konvencije iz Loméa navodi se da suradnju između država AKP-a i EEZ-a, „čiji je sastavni dio pravno obvezujući sustav i postojanje zajedničkih ustanova" [neslužbeni prijevod], treba provoditi na temelju načela ravnopravnosti partnera, poštovanja njihove suverenosti, zajedničkih interesa i međuovisnosti te na temelju prava svake države da utvrdi vlastite političke, socijalne, kulturne i gospodarske političke opcije.

7. Člankom 9. te konvencije određuje se:

„Kako bi unaprijedile učinkovitost instrumenata iz ove konvencije, u okviru svojih odgovornosti ugovorne strane utvrđuju smjernice, prioritete i mjere za postizanje ciljeva utvrđenih u ovoj konvenciji […] [neslužbeni prijevod]".

[4] Na temelju članka 4. stavka 4. UFEU-a, u područjima razvojne suradnje i humanitarne pomoći Europska unija nadležna je za provođenje aktivnosti i zajedničke politike; međutim, izvršavanje te nadležnosti ne smije države članice sprečavati u izvršavanju njihove nadležnosti.

[5] Vidjeti primjerice noviju Platformu o poreznom tretmanu javne razvojne pomoći koju je u siječnju 2022. pokrenula Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Vidjeti i Parišku deklaraciju o učinkovitosti pomoći donesenu 2005. i potvrđenu u Accri 2008. na forumu na ministarskoj razini koji je organizirao OECD (dostupna na: https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

[6] SL 1991., L 229, str. 3.

[7] 91/400/EZUČ, EEZ, SL 1991., L 229, str. 1.

2. Sporazum iz Cotonoua

8. Sporazum o partnerstvu između [država AKP-a], s jedne strane, i Europske zajednice i njezinih država članica, s druge strane, potpisan je 23. lipnja 2000. u Cotonouu 23. lipnja 2000. (u daljnjem tekstu: Sporazum iz Contonoua) [8], i odobren Odlukom Vijeća 2003/159/EZ od 19. prosinca 2002. [9] Stupio je na snagu 1. travnja 2003. i zamijenio postojeće konvencije iz Loméa.

9. Člankom 2. Sporazuma iz Cotonoua utvrđuju se temeljna načela suradnje između država AKP-a i EZ-a, koja je „poduprijeta zakonski obvezujućim sustavom i postojanjem zajedničkih institucija, odvija na osnovi sljedećih temeljnih načela".

10. U članku 3. Sporazuma iz Cotonoua navodi se da „stranke […] poduzimaju sve odgovarajuće mjere, bilo opće ili pojedinačne, kako bi osigurale ispunjenje obveza koje proizlaze iz ovog sporazuma i omogućile postizanje njegovih ciljeva. […]"

11. U članku 70. točki (a) Sporazuma iz Cotonoua navodi se da je svrha suradnje podupiranje „mikroprojek[ata] na lokalnoj razini koji imaju gospodarski i socijalni učinak na život ljudi, odgovaraju na izražene i zapažene potrebe, a pokrenuti su na inicijativu te uz aktivno sudjelovanje lokalne zajednice koja ima koristi od njih".

12. Člankom 71. tog sporazuma predviđa se:

„1. Mikroprojekti i decentralizirana suradnja mogu se podupirati iz financijskih izvora iz Sporazuma. […]

2. Fond doprinosi financiranju mikroprojekata i decentralizirane suradnje, u kojem slučaju doprinos u pravilu ne prelazi tri četvrtine ukupnog troška svakog projekta i ne smije prelaziti ograničenje postavljeno u indikativnom programu. Ostatak sredstava osiguravaju:

(a) pojedina lokalna zajednica u slučaju mikroprojekata (bilo [u naravi], bilo oblikom usluga ili gotovine te prilagođeno njezinom kapacitetu za doprinos);

[…]

(c) iznimno dotična država AKP-a, bilo u obliku financijskog doprinosa, bilo kroz korištenje javne opreme ili pružanjem usluga.

[…]"

B. Pravo Europske unije

13. ERF-ovi su uspostavljeni radi financiranja suradnje s državama AKP-a i prekomorskim zemljama i područjima, najprije u obliku priloga UEEZ-u, a zatim unutarnjim sporazumima među državama članicama koje su se sastajale u okviru Vijeća. Iz ERF-a se financira bilo koji projekt ili program koji pridonosi gospodarskom, društvenom ili kulturnom razvoju zemalja o kojima je riječ. Svaki se ERF sklapa na razdoblje od nekoliko godina, često pet, koliko vrijede različiti sporazumi i konvencija na temelju kojih su Europska unija i njezine države članice

[8] SL 2000., L 317, str. 3. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 1., str. 5.)

[9] SL 2003., L 65, str. 27. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 1., str. 3.)

uspostavile posebno partnerstvo s državama AKP-a. Povijesno gledano, ERF-ovi nisu bili dio općeg proračuna Europske unije. Stoga su donesene posebne financijske uredbe radi provedbe obveza koje proizlaze iz međunarodnih sporazuma, a osobito kako bi se utvrdilo financiranje ERF-a [10].

1. Sedmi ERF [11]

14. Predstavnici vlada država članica Europske ekonomske zajednice, koji su se sastali u okviru Vijeća, donijeli su 16. srpnja 1990. Unutarnji sporazum 91/401/EEZ o financiranju i upravljanju pomoći Zajednice na temelju Četvrte konvencije iz Loméa [12]. Tim su sporazumom države članice uspostavile Sedmi ERF. Odredbe o provedbi tog unutarnjeg sporazuma uređuju se Financijskom uredbom 91/491/EEZ od 29. srpnja 1991. koja se primjenjuje na suradnju u razvojnom financiranju u okviru [Četvrte konvencije iz Loméa]. [13]

15. Dužnosnik za ovjeravanje odlučio je okončati Sedmi ERF 31. kolovoza 2008. Budući da nije postojala pravna osnova za zaključenje ERF-ova, preostala sredstva te povezani ugovori i odluke preneseni su na Deveti ERF, u skladu s odredbama dijela 3. Financijske uredbe koja se primjenjuje na Deveti ERF [14].

2. Deveti ERF

16. Nakon Sporazuma iz Cotonoua potpisan je Unutarnji sporazum 2000/770/EZ između predstavnika vlada država članica, koji su se sastali u Vijeću, o financiranju i upravljanju pomoći Zajednice na temelju Financijskoga protokola uz [Sporazum iz Cotonoua] te o raspodjeli financijske pomoći prekomorskim zemljama i državnim područjima na kojima se primjenjuje Četvrti dio Ugovora o EZ-u [15]. Odredbe o provedbi unutarnjeg sporazuma uređuju se Financijskom uredbom od 27. ožujka 2003.

C. Njemačko pravo

17. U prvoj rečenici članka 1. stavka 1. Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu: EStG), u verziji koja se primjenjuje na činjenice iz glavnog postupka, predviđa se da se na ukupan dohodak fizičkih osoba čiji se domicil ili stalno ili uobičajeno boravište nalazi u Njemačkoj obračunava porez te zemlje.

18. Na temelju članka 2. stavka 1. EStG-a, porez na dohodak obračunava se na dohodak koji porezni obveznik ostvari od plaćenog rada dok se na njega primjenjuje neograničena porezna obveza.

10 Programi iz ERF-a uključeni su od 2021. u višegodišnji financijski okvir Unije, pa se na njih primjenjuju financijske uredbe Unije jednako kao i na druge programe koje financira Unija. Vidjeti https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

11 U odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku upućuje se na Sedmi i Deveti ERF. Na nacionalnom je sudu da utvrdi mogu li se oba primijeniti na ovaj slučaj.

12 SL 1991., L 229, str. 288.

13 SL 1991., L 266., str. 1.

14 Vidjeti Konačnu računovodstvenu dokumentaciju za Sedmi, Osmi, Deveti i Deseti ERF za financijsku godinu 2008. (SL 2009., C 274, str. 1.).

15 SL 2000., L 317, str. 355. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 114., str. 136.)

19. Člankom 34.c EStG-a predviđa se:

„(1) Ako osobe na koje se primjenjuje neograničena porezna obveza plate porez na dohodak inozemnog podrijetla u državi podrijetla tog dohotka u iznosu koji je jednak njemačkom porezu na dohodak, inozemni porez koji je obračunan, plaćen i umanjen za iznos koji odgovara pravu na smanjenje odbija se od iznosa njemačkog poreza na dohodak koji te osobe moraju platiti na dohodak koji su primile u navedenoj državi;[…]

[…]

(5) Viša porezna tijela saveznih zemalja ili porezna tijela koja ona odrede mogu, uz suglasnost Saveznog ministarstva financija, odobriti djelomično ili potpuno smanjenje poreza na inozemni dohodak ili odrediti paušalni iznos ako se to smatra prikladnim iz gospodarskih razloga ili ako se pokaže da je primjena stavka 1. ovog članka osobito otežana”.

20. Bundesministerium der Finanzen (Savezno ministarstvo financija, Njemačka) objavio je 31. listopada 1983. Uputu o poreznom tretmanu dohotka koji radnici primaju za prekomorski rad [16] (u daljnjem tekstu: Uputa Ministarstva financija), koja je upućena višim poreznim tijelima saveznih zemalja. U njezinu odjeljku I. točki 4. predviđa se, među ostalim, da se od poreza na dohodak oslobađaju inozemne aktivnosti za tuzemnog ugovaratelja u vezi s njemačkom javnom razvojnom pomoći u okviru tehničke ili financijske suradnje.

21. U skladu s odlukom kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, njemačka porezna tijela tumačila su izraz „njemačka javna razvojna pomoć” na način da se on odnosi samo na mjere razvojne pomoći koje se izravno financiraju sredstvima iz njemačkog proračuna, neovisno o tome financira li ih savezno ministarstvo nadležno za razvojnu suradnju ili privatno društvo za razvojnu pomoć u državnom vlasništvu.

II. Glavni postupak i prethodno pitanje

22. Osoba RF bila je od 12. travnja 2009. do 31. listopada 2012. zaposlena kao voditeljica projekta u društvu za razvojnu pomoć sa sjedištem u Njemačkoj. Bila je zaposlena u okviru programa mikroprojekata (u daljnjem tekstu: program o kojem je riječ) u Africi na temelju ugovora o radu na određeno vrijeme [17]. Program se u cijelosti ili djelomično financirao sredstvima Europske unije i njezinih država članica, konkretno, iz Sedmog i Devetog ERF-a [18].

23. Tijekom tog razdoblja boravište i središte životnih interesa osobe RF bili su u Njemačkoj, pa se na nju ondje primjenjivala neograničena porezna obveza, dok je mjesto njezina zaposlenja bilo u Africi.

24. Budući da je društvo za razvojnu pomoć smatralo da je plaća osobe RF oslobođena poreza na temelju Upute Ministarstva financija, nije odbilo porez po odbitku od te plaće za financijske godine 2011. i 2012. niti je taj porez platilo nadležnim poreznim tijelima. U skladu sa spisom koji

16 BStBl. 1983 I, str. 470.

17 U odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku ne navode se nikakve pojedinosti o konkretnoj zemlji, ali je osoba RF napomenula da je riječ o Nigeriji (vidjeti točku 6. pisanih očitovanja).

18 Kao što je to već navedeno, na nacionalnom je sudu da utvrdi je li osoba RF radila u okviru i Sedmog i Devetog ERF-a.

je dostavljen Sudu, tom se društvu prvotno izdala potvrda o oslobođenju, ali je oslobođenje ovisilo o postupanju u skladu s Uputom Ministarstva financija. Na plaću osobe RF porez se nije obračunao ni u Africi, u mjestu zaposlenja.

25. Nadležna porezna tijela provela su nadzor plaćanja poreza na plaće u odnosu na društvo za razvojnu pomoć. Ta su tijela utvrdila da program ne financiraju savezno ministarstvo nadležno za razvojnu suradnju ni privatno društvo za razvojnu pomoć u državnom vlasništvu, nego ERF. Stoga su u poreznim rješenjima od 13. veljače 2014. ta tijela odlučila da na plaću osobe RF treba obračunati porez na dohodak za 2011. i 2012.

26. Osoba RF na ta je rješenja podnijela prigovor navedenim tijelima, ali su ga ona odbila. Zatim je podnijela tužbu Finanzgerichtu Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka), koja je odbijena. Osoba RF protiv te je presude pokrenula reviziju pred Bundesfinanzhofom (Savezni financijski sud, Njemačka; u daljnjem tekstu: sud koji je uputio zahtjev).

27. U odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev navodi da je na temelju nacionalnog prava revizija neosnovana jer plaća osobe RF nije izravno financirana ikakvim sredstvima iz državnog proračuna te njezina aktivnost u inozemstvu stoga nije povezana s njemačkom javnom razvojnom pomoći. Smatra da se razlika koju pravi uprava ne protivi ni načelu jednakog postupanja jer je porezna olakšica o kojoj je riječ namijenjena poticanju određenih sektora njemačkog gospodarstva i, prema tome, ustavno opravdana.

28. Sud koji je uputio zahtjev ipak dvoji u pogledu usklađenosti zakonodavstva o kojem je riječ s pravom Unije. Ističe da, za razliku od predmeta Petersen [19], sporno porezno pravilo ne predstavlja ograničenje slobodnog kretanja i konkretno slobodnog kretanja radnika jer se nijedan radnik ni poslodavac ne diskriminira na temelju toga što dolazi iz druge države članice.

29. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, sporno porezno pravilo moglo bi se protiviti načelu lojalne suradnje propisanom u članku 4. stavku 3. UEU-a. Osoba RF u tom pogledu tvrdi da iz tog načela i obveze država članica da koordiniraju svoje razvojne politike proizlazi obveza da se na projekte financirane sredstvima Unije primijeni porezno oslobođenje o kojem je riječ. Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da nije jasno može li se države članice, s obzirom na to da je područje razvojne pomoći u njihovoj nadležnosti, spriječiti da donesu mjere u okviru politike razvojne pomoći kojima nastoje potaknuti svoju vanjsku trgovinu. Takva obveza ne proizlazi ni iz Sporazuma iz Cotonoua.

30. U tim je okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 4. stavak 3. [UEU-a] i članak 208. u vezi s člankom 210. [UFUE-a] tumačiti na način da im se protivi nacionalna upravna praksa prema kojoj se ne odustaje od oporezivanja u slučajevima u kojima se projekt razvojne suradnje financira u okviru [ERF-a], dok se pod određenim uvjetima od odustaje od oporezivanja plaća radnika na temelju postojećeg radnog odnosa za djelatnost u vezi s njemačkom javnom razvojnom pomoći u okviru tehničke ili financijske suradnje koju u iznosu od najmanje 75 % financira savezno ministarstvo nadležno za razvojnu suradnju ili privatno društvo za razvojnu pomoć u državnom vlasništvu?”

[19] Presuda od 28. veljače 2013., Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124)

31. Pisana očitovanja podnijeli su osoba RF, njemačka vlada i Europska komisija. Iste su stranke iznijele i usmena očitovanja na raspravi održanoj 23. studenoga 2022.

III. Ocjena

A. Uvodne napomene

32. Kao prvo, iako njemačka vlada nije formalno istaknula prigovor na prethodno pitanje, ipak izražava dvojbe u pogledu njegove dopuštenosti. U pisanim je očitovanjima i na raspravi u biti tvrdila da je za primjenu oslobođenja koje se predviđa spornim nacionalnim poreznim pravilom potrebno da se iznos od najmanje 75 % projekta financira sredstvima iz državnog proračuna. Drugim riječima, kako bi porezno pravilo bilo primjenjivo, zaposlenik mora primati plaću za aktivnost koja se u iznosu od najmanje 75 % financira tim sredstvima. Međutim, to ne znači da se takva aktivnost u potpunosti oslobađa poreza jer se porez i dalje obračunava na udio aktivnosti koji se ne financira tim sredstvima (odnosno do najviše 25 %).

33. U tom pogledu podsjećam na to da u skladu s ustaljenom sudskom praksom pitanja o tumačenju prava Unije koja uputi nacionalni sud unutar pravnog i činjeničnog okvira koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati uživaju presumpciju relevantnosti [20].

34. Prema mojem mišljenju, iako u pravnom okviru koji se navodi u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku možda postoje praznine, jasno je kako se primjenjuje sporno nacionalno porezno pravilo. Nacionalni je sud u biti objasnio da se tim pravilom predviđa oslobođenje od poreza za plaće koje se isplaćuju za aktivnost u području razvojne pomoći, pod uvjetom da se ta aktivnost financira sredstvima iz državnog proračuna, dok se plaća za takvu djelatnost financirana sredstvima iz ERF-a oporezuje. Stoga smatram da Sud može sudu koji je uputio zahtjev pružiti elemente tumačenja prava Unije u kontekstu ocjene spornog poreznog pravila.

35. Kao drugo, pitanje suda koji je uputio zahtjev odnosi se u biti na to protivi li se sporno nacionalno porezno pravilo članku 4. stavku 3. UEU-a, u vezi s člancima 208. i 210. UFEU-a. Međutim, Komisija je u pisanim očitovanjima predložila da se u tekst pitanja doda izričito upućivanje na temeljne slobode utvrđene Ugovorima. Sud je stoga strankama u pisanom obliku uputio pitanja o temeljnim slobodama na koja su one odgovorile na raspravi. Na raspravi su osoba RF i Komisija tvrdile da je sporno porezno pravilo obuhvaćeno područjem primjene temeljnih sloboda, dok je njemačka vlada smatrala da se te slobode u ovom slučaju ne primjenjuju.

36. Podsjećam na to da će Sud prema potrebi preoblikovati pitanje koje mu je upućeno. Osim toga, Sud može uzeti u obzir pravila prava Unije na koja se nacionalni sud nije pozvao u svojem pitanju [21].

[20] Vidjeti među ostalim presudu od 8. rujna 2010., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, t. 36. i navedena sudska praksa).

[21] Presude od 13. listopada 2016., M. i S. (C-303/15, EU:C:2016:771, t. 16. i navedena sudska praksa) i od 31. svibnja 2018., Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, t. 27.)

37. U tom pogledu najprije treba istaknuti da nacionalni sud, iako u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku navodi slobodu kretanja propisanu člankom 45. UFEU-a i odredbe Sporazuma iz Cotonoua, zaključuje da se sporno porezno pravilo ne protivi tim odredbama jer osoba RF nije radnik iz druge države članice [22].

38. Važno je istaknuti da se zahtjev za prethodnu odluku u predmetu Petersen [23] odnosio na isto nacionalno porezno pravilo sadržano u Uputi Ministarstva financija kao što je ono na koje se odnosi ovaj predmet. Međutim, Sud je ispitao drukčiji aspekt tog pravila, odnosno mjesto poslodavčeva poslovnog nastana. U predmetu Petersen dotičnog je radnika zaposlio poslodavac s poslovnim nastanom u Danskoj koji je provodio projekt razvojne pomoći koji je financirala danska agencija za međunarodni razvoj. Sud je napomenuo da je za oslobođenje od poreza na dohodak potrebno da poslodavac ima sjedište u Njemačkoj te je odlučio da takav zahtjev predstavlja ograničenje slobodnog kretanja radnika zabranjeno na temelju članka 45. UFEU-a [24]. U ovom se slučaju činjenice iz glavnog postupka ne odnose na isti zahtjev (koji je zapravo ispunjen) jer se i boravište osobe RF i sjedište društva za razvojnu pomoć nalaze u Njemačkoj. U svakom slučaju riječ je o potpuno unutarnjoj situaciji s obzirom na slobodno kretanje radnika.

39. Međutim, naglašavam da se spornim nacionalnim poreznim pravilom prema zaposlenicima različito postupa i na temelju *podrijetla sredstava* kojima se financira projekt pomoći. Zaposleniku koji radi na tom projektu dodjeljuje se ili uskraćuje porezna olakšica ovisno o tome financira li se projekt razvojne suradnje izravno sredstvima iz državnog proračuna ili sredstvima iz ERF-a. Stoga je prikladno najprije utvrditi mogu li se na ovaj slučaj primijeniti ostale temeljne slobode i, ako mogu, koje.

B. Relevantnost ostalih temeljnih sloboda

40. Kako bi se utvrdilo je li nacionalna mjera obuhvaćena određenom temeljnom slobodom, iz sad već ustavljene sudske prakse jasno je da treba uzeti u obzir *cilj* zakonodavstva o kojem je riječ [25].

41. Iz prethodno navedenih razloga [26] smatram da se glavni postupak ne može ispitati s obzirom na članak 45. UFEU-a. Međutim, činjenica da je u ovom predmetu riječ o učinku spornog nacionalnog poreznog pravila na prekogranične radnike, ali ne o njegovu utjecaju na financiranje projekata pomoći, ne isključuje primjenu ostalih temeljnih sloboda, osim ako se te druge temeljne slobode ne smatraju sporednima u odnosu na slobodno kretanje radnika [27]. Sud je u određenim specifičnim situacijama u kojima dvije temeljne slobode imaju jednaku važnost za potrebe zakonodavstva o kojem je riječ smatrao da su te situacije istodobno povezane s objema temeljnim slobodama [28]. U skladu s relevantnom sudskom praksom, takva specifična situacija može nastati

22 Zahtjev za prethodnu odluku, t. 29. i 30. Međutim, naglašavam da je osoba RF, iako je njemačka državljanka, radila u dotičnoj trećoj zemlji u okviru programa potpore o kojem je riječ.

23 Presuda od 28. veljače 2013., C-544/11, EU:C:2013:124

24 *Ibidem*, t. 39. i 43.

25 Vidjeti osobito presude od 1. srpnja 2010., Dijkman i Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, t. 26.); od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, t. 90.) i od 21. svibnja 2015., Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, t. 31.).

26 Vidjeti točku 38. ovog mišljenja.

27 Sud je odlučio da je nacionalnu mjeru, kad se istodobno odnosi na dvije temeljne slobode, načelno nužno ispitati samo s obzirom na jednu od tih dviju sloboda, ako se u okolnostima slučaja pokaže da je jedna od njih posve sporedna u odnosu na drugu te da se s njome može povezati (vidjeti u tom smislu presude od 14. listopada 2004., Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, t. 26. i navedenu sudsku praksu i od 17. rujna 2009., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, t. 37.).

28 Vidjeti primjerice presudu od 11. lipnja 2009., X/Passenheim-van Schoot (C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, t. 40.). Moguće je da postoji preklapanje između slobode poslovnog nastana i slobodnog kretanja kapitala, osobito u slučaju udjela u kapitalu i dividendi (vidjeti u tom pogledu presudu od 24. svibnja 2007., Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, t. 23. i 24.).

kad se neka od temeljnih sloboda ne primjenjuje na slučaj o kojem je riječ jer su *svi elementi* situacije za potrebe te slobode ograničeni na unutarnja pitanja jedne države članice [29]. Međutim, to možda ne vrijedi kad je riječ o drugim temeljnim slobodama. Iz toga slijedi da se situacija o kojoj je riječ u pogledu slobodnog kretanja radnika može ograničiti na jednu državu članicu, ali može sadržavati prekogranični element u pogledu drugih sloboda.

42. U ovom slučaju napominjem da porezno pravilo kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku dovodi do razlike u postupanju koja ovisi o *podrijetlu sredstava*. Kao što to jasno proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, sporno porezno oslobođenje odobrava se u odnosu na inozemnu aktivnost razvojne pomoći koja se financira sredstvima iz državnog proračuna, ali se uskraćuje ako se sredstva osiguravaju iz ERF-a. Sud je u tom pogledu u nedavnoj presudi velikog vijeća u predmetu Komisija/Mađarska [30] odlučio da je nacionalno zakonodavstvo kojim se prema udruženjima i zakladama sa sjedištem u Mađarskoj različito postupa ovisno o tome je li financijska pomoć koju primaju nacionalnog ili „inozemnog" podrijetla obuhvaćeno člankom 63. UFEU-a [31]. Prema tome, budući da se sporna razlika u postupanju odnosi na podrijetlo sredstava, u ovom slučaju treba ispitati može li, i, ako da, u kojoj mjeri, nacionalno porezno pravilo kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku utjecati na ostvarivanje slobodnog kretanja kapitala propisanog člankom 63. UFEU-a. U tom pogledu naglašavam da iz ustaljene prakse Suda u pogledu članka 63. UFEU-a proizlazi da on ima *izravan učinak*, tako da se na njega može pozvati pred nacionalnim sudovima i on može dovesti do neprimjenjivosti nacionalnih pravila koja su mu protivna [32].

43. Uzimajući u obzir takav izravan učinak i usmene argumente koje su iznijele osoba RF i Komisija, započet ću s ispitivanjem toga treba li članak 63. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi primjena poreznog pravila države članice kojim se oslobođenje od poreza na dohodak za plaću koju zaposlenik prima za aktivnosti razvojne pomoći predviđa samo ako se takva aktivnost financira sredstvima iz državnog proračuna u iznosu od najmanje 75 %, a koje dovodi do toga da se zaposleniku ne odobrava to oslobođenje ako je zaposlen radi obavljanja takve aktivnosti koja se u jednakom udjelu financira iz nekog od ERF-ova.

C. Slobodno kretanje kapitala propisano u članku 63. UFEU-a

1. Područje primjene članka 63. UFEU-a

a) Teritorijalno područje primjene

44. Najprije, člankom 63. UFEU-a određuje se da su zabranjena sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama te *između* država članica i trećih zemalja. Sud koji je uputio zahtjev navodi da predmetna razlika u poreznom tretmanu nije diskriminirajuća u smislu Ugovora jer inozemna aktivnost razvojne pomoći koja se financira izravno iz sredstava Europske unije ne podrazumijeva financiranje sredstvima iz druge države članice [33].

29 Vidjeti u tom smislu presude od 8. svibnja 2013., Libert i dr. (C-197/11 i C-203/11, EU:C:2013:288, t. 33. i navedena sudska praksa) i od 15. studenoga 2016., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, t. 47. i navedena sudska praksa).

30 Presuda od 18. lipnja 2020., Komisija/Mađarska (Transparentnost udruženja) (C-78/18, EU:C:2020:476)

31 *Ibidem*, t. 61., 62. i 65.

32 Vidjeti u tom smislu presudu od 14. rujna 2017., The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, t. 49.).

33 Zahtjev za prethodnu odluku, t. 30.

45. U tom pogledu napominjem da se u ovom slučaju sredstva koja prima društvo za razvojnu pomoć radi provedbe inozemnih aktivnosti razvojne pomoći osiguravaju iz ERF-ova. Kao što sam to prethodno objasnila u točkama 13. i 16., financiranje ERF-ova uređuje se unutarnjim sporazumom predstavnika vlada država članica, koji su se sastali u okviru Vijeća, i na njega se primjenjuju financijske uredbe. Prema tome, iako sredstva poduzetniku o kojem je riječ ne isplaćuje izravno druga država članica, izdatke potrebne za financijsku pomoć (tadašnje) Zajednice preuzimale su izravno države članice [34], koje su osiguravale financijske doprinose za ERF-ove. Primjerice, iz Konačne računovodstvene dokumentacije za Deveti ERF za financijsku godinu 2009. proizlazi da sredstva iz ERF-a čine *ad hoc* doprinose država članica Unije [35]. Dodajem da u skladu s financijskim uredbama Komisija treba „upravljati ERF-om na vlastitu odgovornost" i treba konkretno imenovati glavnog dužnosnika za ovjeravanje i financijskog nadzornika ERF-a [36]. Ukratko, tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku ERF je bio međuvladin mehanizam i nije bio dio proračuna Unije unatoč činjenici da je većinom njegovih sredstava upravljala Europska komisija [37].

46. Prema mojem mišljenju, iz toga se mogu izvesti sljedeći zaključci. Kao prvo, kad bi se sredstva društvu o kojem je riječ isplaćivala iz njemačkog državnog proračuna, situacija bi se mogla smatrati potpuno unutarnjom. Međutim, sredstva u ovom slučaju osiguravaju vanjski subjekti, odnosno ERF, čija se obilježja prethodno navode [38]. Kao drugo, sredstva koja osigurava ERF sastoje se od izravnih doprinosa država članica. Stoga bi se ona mogla izjednačiti s kretanjem kapitala iz *drugih država članica*. Prekogranični element, zbog kojeg se mogu primijeniti odredbe Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, utvrđuje se na temelju kretanja kapitala od ERF-a do poduzetnika o kojem je riječ.

47. S obzirom na prethodna razmatranja, smatram da teritorijalno područje primjene slobodnog kretanja kapitala utvrđenog u članku 63. UFEU-a treba obuhvaćati kretanje kapitala između inozemnog zajedničkog fonda koji su uspostavile države članice, kao što je ERF, i poduzetnika u nekoj od država članica. To znači da u ovom slučaju postoji prekogranični element.

b) Materijalno područje primjene

48. Kad je riječ o materijalnom području primjene članka 63. UFEU-a, iako pojam „kretanje kapitala" nije definiran u UFEU-u, sudska praksa ipak sadržava brojne smjernice u pogledu njegova područja primjene. Budući da takva definicija ne postoji, Sud se često oslanjao na popis

[34] Vidjeti presudu od 2. ožujka 1994., Parlament/Vijeće (C-316/91, EU:C:1994:76, t. 4.). Sud je u tom predmetu odlučio da izdaci koji su potrebni za financijsku pomoć Zajednice nije izdatak Zajednice, nego da ga preuzimaju izravno države članice te kao takav nije dio općeg proračuna Europske zajednice.

[35] Vidjeti Konačnu računovodstvenu dokumentaciju za Osmi, Deveti i Deseti Europski razvojni fond – Financijska godina 2009. (SL 2010., C 310, str. 1.). U tom se dokumentu dodaje da se otprilike svakih pet godina predstavnici država članica sastaju na međuvladinoj razini kako bi odlučili o ukupnom iznosu koji će se dodijeliti Fondu i kako bi proveli nadzor njegove provedbe. Od 15 uključenih država članica zatraženo je da uplate doprinose u ERF 2009. i 2008.
Komisija je pred Sudom istaknula da je Sedmi ERF (1990. – 1995.) iznosio 10 940 milijuna ecua u doprinosima država članica (uključujući Njemačku, do 2840 milijuna ecua). To znači da su udio od 8100 milijuna ecua (74 %) sredstava osigurale druge države, a ne Njemačka. Komisija dodaje da se Deveti ERF (2000. – 2007.) sastojao od 13 800 milijuna eura doprinosa koje su uplatile države članice i 1700 milijuna eura koje je uplatila Europska investicijska banka. U Komisijinim očitovanjima ne pojašnjava se kako je Njemačka sudjelovala u Devetom ERF-u.

[36] Vidjeti članak 9. stavak 1. te članke 11. i 13. Financijske uredbe 91/491/EEZ i članak 1. stavak 2. te članke 18. i 27. Financijske uredbe od 27. ožujka 2003., koja se primjenjivala na Deveti ERF.

[37] Osim toga, napominjem da, kad je riječ o programu mikroprojekata koji se čini spornim u ovom slučaju, i pojedine lokalne zajednice, a iznimno i dotične države AKP-a, mogu dati doprinose (vidjeti članak 71. stavak 2. točke (a) i (c) Sporazuma iz Cotonoua).

[38] Vidjeti točke 13. do 16. i točku 45. ovog mišljenja.

iz sekundarnog prava, odnosno na nomenklaturu kretanja kapitala[39]. U ovom slučaju ta nomenklatura izričito ne uključuje sredstva osigurana iz ERF-a[40]. Međutim, ta nomenklatura ima tek indikativnu vrijednost za definiranje pojma kretanja kapitala[41], što znači da Sud pojam kapitala može proširiti u odnosu na „klasično" ekonomsko značenje[42]. Primjerice, Sud je već odlučio da pojam kretanja kapitala obuhvaća nasljedstvo i donacije[43]. Stoga je slobodno kretanje kapitala već primijenio na porez na nasljedstvo koje je primilo vjersko udruženje, koje je bilo neprofitna organizacija[44]. Osim toga, tim pojmom obuhvaćena su i ulaganja u nekretnine koja se odnose na stjecanje plodouživanja na zemljištu[45].

49. Iako se ekonomsko i pravno značenje pojma „kapital" uvijek ne podudaraju[46], u ovom predmetu nipošto ne bi trebalo biti sporno smatrati da su financijska sredstva kao što su ona koja fond isplaćuje društvu za razvojnu pomoć sa sjedištem u Njemačkoj obuhvaćena pojmom kapitala jer uključuju prijenos novčanog iznosa na poduzetnika za potrebe razvojnog projekta koji on provodi, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

50. Ako Sud odluči da pojam „kretanje kapitala" obuhvaća takva financijska sredstva, sljedeće bi pitanje bilo uključuje li to plaću koju taj poduzetnik isplaćuje osobi koja je radila u okviru inozemnog projekta razvojne pomoći. Sud u tom pogledu treba odlučiti podrazumijeva li „kretanje" o kojem je riječ prijenos s ERF-a na poduzetnika iz države članice ili s ERF-a na projekt koji se provodi u dotičnoj državi AKP-a i za koji se uplaćuju sredstva. Prema mojem mišljenju, pojam „kretanje" trebao bi se primjenjivati na čitavu „pomoć", odnosno na protok novca od pružatelja pomoći (ERF) do primatelja, odnosno pojedinog programa koji se provodi u dotičnoj državi AKP-a[47]. Poduzetnik iz države članice samo je jedna karika u financiranju tog programa, koji treba ispuniti potrebe lokalnih zajednica u državama AKP-a. Pojam „kretanje" stoga bi trebao obuhvaćati sve karike u lancu od pružatelja pomoći do primatelja pomoći[48]. Budući da postoje međunarodni poticaji za smanjenje poreza u pogledu zemalja u razvoju, podrazumijeva se je da pojam „pomoć" obuhvaća *ukupan protok novca* od ERF-a do primatelja pomoći u državama AKP-a.

39 Nomenklatura utvrđena u Prilogu I. Direktivi Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. [UEZ-a] (članka koji je stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama) (SL 1988., L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.).

40 Sud može smatrati da je riječ o financijskoj transakciji u smislu te nomenklature. Primjerice, Sud je u presudi od 31. siječnja 1984., Luisi i Carbone (286/82 i 26/83, EU:C:1984:35) odlučio da su kretanja kapitala financijske transakcije koje u biti obuhvaćaju polaganje ili ulaganje određenog iznosa. Načelno je stoga riječ o financijskim transakcijama koje se od tekućih plaćanja razlikuju po tome što su po svojoj prirodi bliže stvaranju imovine.

41 Presuda od 6. ožujka 2018., SEGRO i Horváth (C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, t. 56. i navedena sudska 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.; *online* izdanje, Oxford Academic, 1. rujna 2009., str. 45. – 47.

43 Vidjeti u tom smislu presude od 26. travnja 2012., van Putten (C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, t. 29.) i od 16. srpnja 2015., Komisija/Francuska (C-485/14, neobjavljena, EU:C:2015:506, t. 22.).

44 Vidjeti presudu od 10. veljače 2011., Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, t. 23.).

45 Presuda od 6. ožujka 2018., SEGRO i Horváth (C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, t. 57.)

46 Vidjeti bilješku 42. ovog mišljenja.

47 U tom pogledu napominjem da su programi mikroprojekata o kojima je ovdje riječ instrumenti razvojne suradnje između Unije i država APK-a. Primjerice, u Nigeriji su između 1999. i 2012. provedeni različiti programi mikroprojekata usmjereni na devet država u regiji, kao što su program mikroprojekata br. 3 (2000. – 2004.), program mikroprojekata br. 6 (2004. – 2008.) i program mikroprojekata br. 9 (2008. – 2012.), na koje je utrošeno 210 milijuna eura. Vidjeti 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 Vidjeti u tom smislu Smjernice Ujedinjenih naroda o poreznom tretmanu međuvladinih projekata pomoći. Dostupne na: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, t. 10. i 37.

51. Prema tome, smatram da bi porezno pravilo o kojem je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da je povezano s dohotkom koji se financira iz ERF-a i koji prima poduzetnik u državi članici, trebalo biti obuhvaćeno pojmom „kretanje kapitala" u smislu članka 63. UFEU-a.

c) Osobno područje primjene

52. U pogledu osobnog područja primjene članka 63. UFEU-a treba odgovoriti na dva pitanja. Kao prvo, Sud treba odlučiti primjenjuje li se ta odredba *ratione personae* na dohodak financiran iz ERF-a, javnog fonda koji su uspostavile države članice na temelju financijske uredbe koju su donijele, a koji je primilo društvo za razvojnu pomoć sa sjedištem u državi članici te, kao drugo, može li se zaposlenik takvog društva pozvati na navedenu temeljnu slobodu.

53. Nezavisni odvjetnik P. Mengozzi istaknuo je „svojstvenu prirodu slobodnog kretanja kapitala, koje je sloboda koja se temelji na predmetu transakcije, a ne na tome koja je osoba izvršava"[49]. U tom smislu, Sud je, primjerice već odlučio da se slobodno kretanje kapitala primjenjuje na transakcije koje izvršavaju neprofitne dobrotvorne zaklade[50] i porez na nasljedstvo koje je primilo vjersko udruženja, koje je bilo neprofitna organizacija[51]. Osim toga, ako Sud utvrdi da je ERF fond Zajednice ili Unije, druge se temeljne slobode primjenjuju na dužnosnike Unije[52], pa se te slobode mogu primijeniti na različite vrste osobnog ili materijalnog kretanja između Europske unije i država članica.

54. Nije sporno da društvo čiji se projekti razvojne pomoći financiraju iz ERF-a, kao korisnik tog kapitala, može osporavati usklađenost spornog poreznog pravila sa slobodnim kretanjem kapitala. Općenito govoreći, radnik koji pridonosi proizvodnom procesu ili pružanju usluge društva smatra se ulaznim elementom ili proizvodnim faktorom[53]. Drugim riječima, način na koji se postupa prema radniku utječe na društvo i njegovu ulazno-izlaznu vrijednost. Primjerice, troškovi radne snagu utječu na broj i stručnost radnika koje društvo može zaposliti. Prema tome, s obzirom na to da pojam „kretanje" treba obuhvaćati sve karike u lancu od ERF-a do projekta u državi AKP-a[54], treba uključivati i plaću radnika koji u tom projektu sudjeluje i dio je ulaznih elemenata društva.

55. Osim toga, treba napomenuti da je spor iz glavnog postupka djelomično potaknulo društvo o kojem je riječ, kojem je prvotno izdana potvrda o oslobođenju za plaću osobe RF, a koje nije odbilo porez po odbitku od te plaće. Zbog tog propusta njemačka porezna tijela odlučila su od osobe RF zatražiti da plati porez na dohodak za 2011. i 2012. Čini mi se da bi se osoba RF trebala moći pozvati na navedenu temeljnu slobodu kako bi zaštitila svoju plaću od oporezivanja koje je možda protivno pravu Unije. Za potrebe ovog spora i ciljeva koji se nastoje postići spornim poreznim pravilom plaću koja je isplaćena osobi RF treba smatrati dijelom kapitala koje je društvo primilo iz ERF-a. S obzirom na to, osoba RF može se pozvati na tu temeljnu slobodu.

[49] Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Mengozzija u predmetu Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, t. 35.). Vidjeti i mišljenje nezavisne odvjetnice C. Stix-Hackl u predmetu Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, t. 58. do 60.).

[50] Presuda od 14. rujna 2006., Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568)

[51] Vidjeti presudu od 10. veljače 2011., Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65)

[52] Budući da je Sud odlučio da je postupanje prema dohotku dužnosnika ili člana ugovornog osoblja Europske unije obuhvaćeno jednom od temeljnih sloboda, kao što je ona iz članka 45. UFEU-a (presude od 16. veljače 2006., Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, t. 12. i navedena sudska praksa i od 6. listopada 2016., Adrien i dr., C-466/15, EU:C:2016:749, t. 24. i navedena sudska praksa), tada i dohodak koji se financira iz ERF-a treba biti obuhvaćen područjem primjene članka 63. UFEU-a. Ako dohodak izravno financiran iz proračuna Unije može predstavljati ograničenje članka 45. UFEU-a, onda sredstva koja osigurava ERF, fond koji su uspostavile države članice Unije, trebaju biti obuhvaćena područjem primjene te temeljne slobode.

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

[54] Vidjeti točke 49. i 50. ovog mišljenja.

56. S obzirom na navedeno, suprotno stajalištu koje je njemačka vlada zauzela na raspravi, smatram da je sporno porezno pravilo obuhvaćeno područjem primjene slobodnog kretanja kapitala utvrđenog u članku 63. UFEU-a.

2. Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala

57. Treba podsjetiti na to da se člankom 63. UFEU-a zabranjuju sva ograničenja kretanja kapitala među državama članica, ne dovodeći u pitanje opravdanja koja se navode u članku 65. UFEU-a. Iako je izravno oporezivanje u nadležnosti država članica, prema ustaljenoj sudskoj praksi one tu nadležnost trebaju izvršavati u skladu s pravom Unije, a osobito u skladu s temeljnim slobodama koje se jamče Ugovorom [55]. To znači da se države članice moraju suzdržavati od donošenja diskriminirajućih mjera na štetu osoba koje su ostvarile svoja prava na slobodu kretanja.

58. U skladu sa sudskom praksom Suda, mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju mjere koje su takve prirode da odvraćaju nerezidente od ulaganja u državi članici ili pak rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama [56].

59. Sud je u presudi Komisija/Mađarska [57], u kontekstu tužbe zbog povrede obveze, ispitao usklađenost sa slobodnim kretanjem kapitala odredbi nacionalnog zakonodavstva kojima se utvrđuju obveze registracije, prijave i objave za određene kategorije organizacija civilnog društva koje izravno ili neizravno primaju inozemnu pomoć koja prelazi određeni prag te kojim se predviđa mogućnost izricanja sankcija organizacijama koje ne postupaju s skladu s tim obvezama. Odlučio je da se navedene odredbe odnose na osobe iz drugih država članica ili trećih zemalja koje udruženjima odnosno zakladama sa sjedištem u Mađarskoj pružaju financijsku pomoć, tako što se njima predviđa javno otkrivanje informacija o tim osobama i o toj financijskoj pomoći, što navedene osobe također može odvratiti od pružanja takve pomoć. Sud je u nastavku naglasio da se na taj se način predmetnim odredbama, promatranima kao cjelina, predviđa različito postupanje ne samo prema udruženjima i zakladama sa sjedištem u Mađarskoj koji primaju financijske pomoći iz drugih država članica ili trećih zemalja u usporedbi s udruženjima i zakladama koji financijske pomoći primaju iz mađarskih izvora nego i prema osobama koje tim udruženjima i zakladama pružaju financijske pomoći iz druge države članice ili treće zemlje u usporedbi s osobama koje to čine iz mjesta boravišta ili sjedišta u Mađarskoj [58].

60. Sud je u toj presudio utvrdio da razlike u postupanju ovisno o nacionalnom ili *inozemnom podrijetlu* financijske pomoći o kojoj je riječ predstavljaju neizravnu diskriminaciju na temelju državljanstva [59].

61. U ovom predmetu iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku jasno proizlazi da se sporno porezno oslobođenje primjenjuje samo kad se projekt razvojne pomoći financira sredstvima iz državnog proračuna. O takvom je financiranju riječ ako savezno ministarstvo nadležno za razvojnu suradnju ili privatno društvo za razvojnu pomoć u državnom vlasništvu projekt financira u iznosu od najmanje 75 %. Suprotno tomu, ako se projekt razvojne pomoći

55 Presuda od 11. lipnja 2015., Berlington Hungary i dr. (C-98/14, EU:C:2015:386, t. 34.)

56 Vidjeti u tom smislu presudu od 30. travnja 2020., Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, t. 22. i navedena sudska praksa).

57 Presuda od 18. lipnja 2020., Komisija i Mađarska (Transparentnost udruženja), C-78/18, EU:C:2020:476, t. 60. i 62.

58 *Ibidem*, t. 60. i 61.

59 *Ibidem*, t. 62.

financira inozemnim sredstvima [60], kao što su sredstva iz ERF-a, na njega se primjenjuje Uputa Ministarstva financija te stoga treba oporezivati plaće koje poduzetnici o kojima je riječ isplate u okviru tog projekta.

62. Primjenom spornog poreznog pravila dolazi do razlike u poreznom tretmanu plaća koje isplaćuju poduzetnici financirani sredstvima iz državnog proračuna i onima koje isplaćuju poduzetnici financirani inozemnim sredstvima. Poduzetnici financirani inozemnim kapitalom snose veće porezno opterećenje nego poduzetnici financirani sredstvima iz državnog proračuna. Prvonavedeni poduzetnici stoga su u nepovoljnijem položaju od potonjih poduzetnika [61].

63. Takva razlika u poreznom tretmanu utječe na korištenje sredstava koje primaju društva za razvojnu pomoć [62] tako da rastu troškovi radne snage u okviru projekata pomoći o kojima je riječ te se stoga smanjuje iznos sredstava dostupnih za te projekte i kapital koji društva imaju na raspolaganju. S jedne strane, društvo o kojem je riječ u biti treba najprije odlučiti hoće li se prijaviti za financiranje sredstvima iz državnog proračuna ili ERF-a, zatim hoće li zaposliti manji broj zaposlenika ili zaposlenike koji su manje stručni u konkretnom sektoru te, naposljetku, hoće li smanjiti ostale troškove. Radnik, s druge strane, može biti primoran odabrati inozemne projekte pomoći koji su financijski neprivlačniji od projekata financiranih sredstvima iz državnog proračuna. Ako se radnik odluči za projekte financirane iz ERF-a, nadležno porezno tijelo odbija porez po odbitku (ili, kao što je to ovdje slučaj, može zahtijevati plaćanje poreza u kasnijoj fazi), što znači da je porezno opterećenje koje osoba snosi mnogo veće [63].

64. Posljedično, smatram da takvo sporno porezno pravilo predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

3. Postojanje opravdanja za ograničenje slobodnog kretanja kapitala na temelju članka 65. UFEU-a

65. Iz sudske prakse u pogledu članka 65. stavka 1. UFEU-a, u vezi s njegovim člankom 65. stavka 3., proizlazi da se razlika u postupanju, kako bi se smatralo da je nacionalno porezno pravilo usklađeno s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, mora odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili da mora biti opravdana važnim razlogom u općem interesu [64].

66. Kao prvo, kad je riječ o usporedivosti situacija [65], njemačka je vlada na raspravi tvrdila da se situacija koja uključuje projekt pomoći financiran sredstvima iz državnog proračuna objektivno razlikuje od situacije koja uključuje projekt financiran iz ERF-a. Konkretno, tvrdila je da je moguće da projekti iz ERF-a raspolažu s više sredstava nego projekti financirani iz državnog proračuna, pa su i plaće u okviru projekata iz ERF-a veće nego plaće u okviru projekata financiranih iz državnog proračuna.

60 Vidjeti točku 47. ovog mišljenja.

61 Vidjeti po analogiji presudu od 11. listopada 2007., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, t. 37.).

62 Vidjeti po analogiji presudu od 17. listopada 2013., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, t. 25. i 26. i navedena sudska praksa).

63 U ovom se slučaju na raspravi tvrdilo da je iznos plaćenog poreza odgovarao iznosu mirovinske štednje osobe RS.

64 Vidjeti u tom smislu presudu od 30. lipnja 2016., Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, t. 26. i navedena sudska praksa).

65 U ovom mišljenju neću ispitati relevantnost testa usporedivosti, koja nije sporna (vidjeti u tom pogledu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, t. 22.)).

67. U tom pogledu i prema ustaljenoj sudskoj praksi, usporedivost situacija treba ispitati vodeći računa o cilju nacionalnih odredbi o kojima je riječ [66]. U tom smislu, samo se kriteriji razlikovanja utvrđeni zakonodavstvom o kojem je riječ moraju uzeti u obzir kako bi se ocijenilo odražava li razlika u postupanju koja proizlazi iz takvog zakonodavstva situacije koje su objektivno različite [67].

68. Želim istaknuti da je u ovom slučaju sporno porezno oslobođenje povezano s kriterijem razlikovanja koji se u biti odnosi na podrijetlo sredstava. Kad je riječ o projektima financiranim sredstvima iz državnog proračuna, tužitelj tvrdi da je svrha oslobođenja predviđenog člankom 34.c stavkom 5. EStG-a pružiti potporu tijelima za razvojnu pomoć na način da im se pomogne privući najbolje radnike. Stoga se čini da je njegova opća svrha pružiti potporu inozemnim razvojnim projektima. ERF je glavni instrument Unije u području razvojne suradnje, kojim se nastoje financirati projekti, osobito u državama AKP-a. S obzirom na te ciljeve, trebalo bi smatrati da su situacije projekata financirani iz ERF-a i projekti financirani sredstvima iz državnog proračuna usporedive. Čak i kad bi Sud ispitao opravdanje njemačke vlade da su plaće u okviru projekata koji se financiraju iz ERF-a veće nego plaće u okviru projekata koji se financiraju državnim sredstvima, treba naglasiti da njemačka vlada nije potkrijepila taj argument, koji se u svakom slučaju ne temelji na cilju spornog poreznog pravila. Prema tome, smatram da se različito postupanje o kojem je riječ u glavnom postupku odnosi na objektivno usporedive situacije.

69. Kao drugo, prema ustaljenoj sudskoj praksi, ograničenje slobodnog kretanja kapitala dopušteno je samo ako je opravdano, u slučaju izravne diskriminacije, razlozima koji su izričito predviđeni u Ugovorima te ako je, u slučaju da jest opravdano, prikladno za ostvarenje željenog cilja te ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje [68].

70. U ovom predmetu valja istaknuti da se u dokumentima podnesenima Sudu ne pojašnjava na temelju kojeg je cilja nacionalno porezno tijelo utvrdilo kriterij da mjeru razvojne pomoći treba financirati sredstvima iz državnog proračuna u iznosu od najmanje 75 %.

71. Prema tvrdnjama njemačke vlade iznesenima na raspravi, sporno porezno pravilo obuhvaćeno je suverenim ovlastima Njemačke. U tom pogledu treba napomenuti da, iako je na svakoj državi članici da uredi vlastiti sustav oporezivanja prihoda, prema ustaljenoj sudskoj praksi, države članice svoju poreznu autonomiju ipak moraju ostvarivati uz poštovanje zahtjeva koji proizlaze iz prava Unije, osobito onih koji se utvrđuju odredbama UFEU-a koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, kojim se zahtijeva da uspostavljeni sustav ne bude diskriminirajuć [69]. Stoga sporno opravdanje treba odbaciti a da pritom nije potrebno ispitati njegovu proporcionalnost.

66 Vidjeti u tom smislu presude od 18. srpnja 2007., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, t. 38.); od 1. travnja 2014., Felixstowe Dock and Railway Company i dr. (C-80/12, EU:C:2014:200, t. 25.) i od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, t. 32.).

67 Presude od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, t. 49.) i od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management SGIIC i dr. (C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 28.)

68 Vidjeti u tom pogledu presude od 25. travnja 2013., Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, t. 60.); od 6. ožujka 2018., SEGRO (C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, t. 76. i sljedeće) i od 18. lipnja 2020., Komisija/Mađarska (Transparentnost udruženja) (C-78/18, EU:C:2020:476, t. 76. i navedena sudska praksa).

69 Vidjeti u tom smislu presudu od 30. siječnja 2020., Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, t. 42. i 45. i navedena sudska praksa).

4. Međuzaključak

72. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodno pitanje odgovori da članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi primjena poreznog pravila države članice kao što je porezno pravilo o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se oslobođenje od poreza na dohodak za plaću koju zaposlenik prima za aktivnost razvojne pomoći predviđa samo ako se takva aktivnost financira sredstvima iz državnog proračuna u iznosu od najmanje 75 %, a koje dovodi do toga da se zaposleniku ne odobrava to oslobođenje ako je zaposlen radi obavljanja takve aktivnosti koja se u jednakom udjelu financira iz nekog od ERF-ova.

73. Međutim, nacionalni je sud u svojoj odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku zatražio od Suda da ispita usklađenost spornog poreznog pravila s načelom lojalne suradnje propisanim u članku 4. stavku 3. UEU-a, u vezi s člancima 208. i 210. UFEU-a. To ću pitanje razmotriti u nastavku samo za slučaj da se Sud ne složi s prethodnim zaključkom i ipak odluči ispitati primjenu tih odredbi.

74. Prije analize pitanja koje je uputio nacionalni sud podsjećam na to da, kao što sam to već pojasnio [70], iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da članak 63. UFEU-a ima *izravan učinak*, tako da se na njega može pozvati pred nacionalnim sudovima i on može dovesti do neprimjenjivosti nacionalnih pravila koja su mu protivna. Međutim, načelo lojalne suradnje nema takav učinak [71]. Osim toga, Sud je tu odredbu u više navrata primijenio na nacionalni porezni zakon, što nije slučaj s načelom lojalne suradnje [72]. Stoga pozivanje na tu odredbu ima manji utjecaj za države članice nego pozivanje na odredbu članka 4. stavka 3. UEU-a, u vezi s člancima 208. i 210. UFEU-a. Stoga, pozivanje na temeljne slobode unutarnjeg tržišta, a osobito na slobodno kretanje kapitala, ima manji utjecaj na nadležnosti država članica od oslanjanja na članak 4. stavak 3. UEU-a, u vezi s člancima 208. i 210. UFEU-a u području paralelnih nadležnosti, o čemu ću više govoriti u nastavku.

D. Primjena načela lojalne suradnje u vezi s pravilima o nadležnosti utvrđenima u Ugovorima

75. Sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo lojalne suradnje propisano člankom 4. stavkom 3. UEU-a, u vezi s člancima 208. i 210. UFEU-a, tumačiti na način da mu se protivi nacionalno porezno pravilo kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku.

76. Kako bih odgovorila na to pitanje, najprije ću razmotriti izvršavanje nadležnosti Europske unije i država članica u području razvojne suradnje. Zatim ću ispitati predstavlja li nacionalno porezno pravilo kao ono o kojem je riječ u glavnom postupku povredu članka 4. stavka 3. UEU-a, u vezi s člankom 4. stavkom 4., i člancima 208. i 210. UFEU-a. Naposljetku ću razmotriti pitanje izravnog učinka tih odredbi.

70 Vidjeti točku 42. ovog mišljenja.

71 Vidjeti presude od 24. listopada 1973., Schlüter (9/73, EU:C:1973:110) i od 15. siječnja 1986., Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 Sud je već presudio da se načelo lojalne suradnje utvrđena u članku 4. stavku 3. UEU-a ne može tumačiti na način da njome stvara samostalna obveza država članica koja premašuje obveze koje mogu imati na temelju članaka 63. i 65. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 30. lipnja 2016., Riskin i Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, t. 36. i rješenje od 19. rujna 2012. u predmetu Levy i Sebbag, C-540/11, neobjavljeno, EU:C:2012:581, t. 27. do 29.).

1. Nadležnosti koje izvršavaju Unija i države članice

a) Pravila o nadležnosti u području razvojne suradnje i obveza učinkovitosti

77. Najprije želim istaknuti da, ovisno o području, Europska unija može imati isključivu, podijeljenu ili „pomoćnu" nadležnost[73]. Područja tih posebnih nadležnosti navode se u člancima 3. do 6. UFEU-a.

78. Kad je riječ o području razvojne suradnje, u članku 4. stavku 4. UFEU-a navodi se da je Unija „nadležna za provođenje aktivnosti i zajedničke politike", ali se dodaje da, „međutim, izvršavanje te nadležnosti ne smije države članice sprečavati u izvršavanju njihove nadležnosti". Potonja nadležnost stoga nije uvrštena na popis „standardnih" podijeljenih nadležnosti utvrđenih u članku 4. stavku 2. UFEU-a, na kojem se navode područja poput unutarnjeg tržišta, poljoprivrede i ribarstva, zaštite potrošača i prometa[74]. Kad je riječ o podijeljenim nadležnostima, u članku 2. stavku 2. UFEU-a primjenjuje se načelo preempcije u skladu s kojim „[d]ržave članice svoju nadležnost izvršavaju u onoj mjeri u kojoj Unija ne izvršava svoju nadležnost". U pravilu o nadležnosti utvrđenom u članku 4. stavku 4. UFEU-a[75] navodi se pak da izvršavanje nadležnosti Unije ne sprečava države članice u izvršavanju njihove nadležnosti. Pravilo je „oblikovano tako da obuhvaća ‚sekundarno područje podijeljene nadležnosti'[76], ‚nepreemptivnu nadležnost'[77] ili ‚paralelnu podijeljenu nadležnost'"[78]. Ukratko, članak 4. stavak 4. UFEU-a osobit je po tome što se njime i Uniji i državama članicama dopušta da svoje nadležnosti izvršavaju paralelno[79].

79. Osim toga, članak 4. stavak 4. UFEU-a treba tumačiti u vezi s njegovim člancima 208. i 210., koji su posebne odredbe Ugovora o području razvojne suradnje. Konkretno, u članku 208. stavku 1. UFEU-a navodi se da se nadležnosti Unije i država članica moraju „međusobno […] dopunj[avati] i jača[ti]". Člankom 210. stavkom 1. UFEU-a nadalje se određuje da radi promicanja komplementarnosti i *učinkovitosti* njihova djelovanja, Unija i države članice mogu poduzeti zajedničke aktivnosti i da države članice moraju doprinositi, ako je to potrebno, provedbi programa pomoći Unije.

80. Prema mojem mišljenju, iz toga slijedi da se člankom 4. stavkom 4., člankom 208. stavkom 1. i člankom 210. stavkom 1. UFEU-a, kao samostalnim odredbama, Europskoj uniji i državama članicama nalaže obveza da međusobno jačaju svoje djelovanje u području razvojne suradnje

73 Vidjeti članak 2. stavak 1., članak 2. stavak 2. i članak 2. stavak 5. UFEU-a. Pojam „pomoćni" obuhvaća nadležnosti za provođenje djelovanja kojima se nastoje poduprijeti, uskladiti ili dopuniti djelovanja država članica, koje Europska unija ima u skladu s člankom 2. stavkom 5. UFEU-a.

74 Članak 4. stavak 2. UFEU-a treba tumačiti u vezi s njegovim člankom 2. stavkom 2.. Suprotno tomu, u skladu s člankom 2. stavkom 1. UFEU-a isključivim se nadležnostima onemogućuju djelovanje država članica, a člankom 2. stavkom 2. UFEU-a na sličan se način državama članicama sprečava da djeluju nakon što Unija izvrši nadležnost.

75 Članak 4. stavak 3. UFEU-a načelno je slično sročen u odnosu na nadležnosti u područjima istraživanja, tehnološkog razvoja i svemira.

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. do 381., DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

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

78 Vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice T. Ćapeta u predmetu ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, bilješka 59.).

79 Preempcijsko pravilo može se definirati na način da, „jednom kada je Unija regulirala neko pitanje, države članice ne mogu ga samostalno regulirati tako dugo dok Unijino uređenje ostaje na snazi" (mišljenje nezavisne odvjetnice T. Ćapeta u predmetu ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, t. 73.). Čini se da je članak 4. stavak 4. UFEU-a iznimka od članka 2. stavka 2. i članka 4. stavka 2. UFEU-a, u kojima se utvrđuju podijeljene nadležnosti i preempcijsko pravilo, ali, kako se čini, nije obuhvaćen člankom 2. stavkom 5. UFEU-a, u kojem se utvrđuje nadležnosti Unije kojima se nastoje poduprijeti, uskladiti ili dopuniti djelovanja država članica.

kako bi to djelovanje bilo *učinkovito*. Osim toga, u članku 4. stavku 4. UFEU-a navodi se da izvršavanje nadležnosti Unije u području razvojne suradnje „ne smije države članice sprečavati u izvršavanju njihove nadležnosti". Međutim, u tim se odredbama Ugovora ne navodi ništa o tome postoji li slična negativna obveza u pogledu država članica, u skladu s kojom one ne bi smjele ometati ili otežavati izvršavanje nadležnosti Unije u području razvojne suradnje. Stoga smatram da je prilikom tumačenja članka 4. stavka 4., članka 208. stavka 1. i članka 210. stavka 1. UFEU-a koje uključuje reciprocitet između Unije i država članica potrebno primijeniti načelo lojalne suradnje.

b) Načelo lojalne suradnje propisano člankom 4. stavkom 3. UEU-a

81. Tekst trećeg podstavka članka 4. stavka 3. UEU-a čini se iznimno značajnim za potrebe ovog predmeta. Tim se podstavkom državama članicama nalaže obveza da „olakšavaju ostvarivanje zadaća Unije i suzdržavaju se od svake mjere koja bi mogla ugroziti postizanje ciljeva Unije"[80]. Prema tome, njime se utvrđuje pozitivna obveza da se olakša ostvarivanje zadaća Unije i opća zabrana državama članicama da donose takve mjere. Dodajem da se taj stavak odnosi na zadaće i ciljeve Europske unije, a ne na pravo Unije[81].

82. U pogledu konteksta ističem da u području razvojne suradnje članak 4. stavak 3. UEU-a treba tumačiti u vezi s ciljevima navedenim u članku 21. UEU-a[82]. Upravo su u tom kontekstu države članice na temelju načela lojalne suradnje utvrđenog u članku 4. stavku 3. trećem podstavku UEU-a dužne suzdržati od donošenja svake mjere koja bi mogla otežati ostvarivanje zadaća Unije ili ugroziti postizanje ciljeva Unije.

83. Kad je riječ o području primjene načela lojalne suradnje, to se načelo primjenjuje neovisno o tome je li konkretna nadležnost isključiva ili podijeljena[83]. Primjerice, Sud je u presudi Komisija/Švedska[84] odlučio da je Kraljevina Švedska povrijedila članak 4. stavak 3. UEU-a jer je jednostrano predložila dodavanje jedne tvari u prilog jednoj međunarodnoj konvenciji u području podijeljene nadležnosti. Time se ta država članica odmaknula od dogovorene zajedničke strategije u okviru Vijeća, što je imalo posljedice za Uniju[85]. Prema mojem mišljenju, ta bi se sudska praksa trebala moći primijeniti i na područje „paralelnih podijeljenih" nadležnosti. Naime, činjenica da je Europska unije izvršila svoju ovlast, neovisno o njezinoj prirodi, znači da države članice moraju poštovati ciljeve koje Unija nastoji ostvariti u području o kojem je riječ.

80 Vidjeti primjerice presudu od 27. studenoga 2012., Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, t. 148.).

81 Vidjeti u tom smislu presudu od 5. prosinca 2017., Njemačka/Vijeće (C-600/14, EU:C:2017:935, t. 105.). Vidjeti u općenitijem smislu Klamert, M., „Article 4", u Kellerbauer, M., Klamert, M., i Tomkin, J. (ur.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019., t. 26. i sljedeće, te Guastaferro, B., „Sincere Cooperation and Respect for National Identities", u Schütze, R., i Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, sv. 1., Oxford University Press, 2018., str. 354.-383. i Roes, T., „Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU, Cahiers de Droit Européen", izdanje 1., 2016, str. 253-284.

82 Presuda od 2. rujna 2021., Komisija/Vijeće (Sporazum s Armenijom), C-180/20, EU:C:2021:658, t. 49. i navedena sudska praksa

83 Vidjeti u tom smislu presude od 2. lipnja 2005., Komisija/Luksemburg (C-266/03, EU:C:2005:341, t. 58.) i od 14. srpnja 2005., Komisija/Njemačka (C-433/03, EU:C:2005:462, t. 64.).

84 Vidjeti presudu od 20. travnja 2010., Komisija/Švedska (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Vidjeti presudu od 20. travnja 2010., Komisija/Švedska (C-246/07, EU:C:2010:203, t. 91.). Također treba navesti da je Sud u tom slučaju članak 4. stavak 3. UEU-a primijenio *autonomno*, kao samostalnu odredbu, jer obveza suradnje proizlazi iz zahtjeva jedinstva u međunarodnom zastupanju Europske unije.

84. Stoga iz članka 4. stavka 4., članka 208. stavka 1. i članka 210. stavka 1. UFEU-a, u vezi s načelom lojalne suradnje propisanim u članku 4. stavku 3. UEU-a, proizlazi da su države članice dužne olakšati ostvarivanje zadaća Europske unije i ne ugrožavati postizanje ciljeva Unije u području razvojne suradnje, odnosno osigurati djelotvornost djelovanja Unije u tom području [86].

c) Primjena u ovom slučaju

85. Treba napomenuti da u ovom slučaju postoje dva skupa različitih nadležnosti koje su izvršene. Kao prvo, Europska unija izvršila je svoju „paralelnu podijeljenu nadležnost" u području razvojne suradnje u skladu s člankom 4. stavkom 4., člankom 208. i člankom 210. UFEU-a.

86. Konkretno, na vanjskoj razini, Europska unija je zajedno s državama članicama sklopila Četvrtu konvenciju iz Loméa i Sporazum iz Cotonoua, koji su odobreni odlukama Vijeća [87]. Sud je već presudio da su države članice i Europska unija „zajednički odgovorne" za obveze koje proizlaze iz Četvrte konvencije iz Loméa [88]. Na unutarnjoj razini, Europska unija je obveze koje proizlaze iz tih sporazuma provela Financijskom uredbom 91/491/EEZ koja se primjenjuje na Sedmi ERF i Financijskom uredbom od 27. ožujka 2003. koja se primjenjuje na Deveti ERF. Kao što sam to već pojasnila, Komisija je na temelju sporazuma i konvencija kojima su uspostavljeni različiti ERF-ovi i pripadajućih financijskih uredbi odgovorna za upravljanje Sedmim i Devetim ERF-om [89]. Iz tog okvira proizlazi da je Unija u ovom slučaju svoju „paralelnu podijeljenu" nadležnost na vanjskoj razini izvršila tako što je sklopila navedene mješovite sporazume, a na unutarnjoj razini tako što je donijela financijske uredbe o kojima je riječ.

87. Kao drugo, spornim poreznim pravilom Njemačka je donijela poreznu mjeru u području izravnog oporezivanja, koje u skladu s trenutačnim pravom nije u nadležnosti Europske unije [90], nego u nadležnosti koju zadržavaju države članice. Slično tomu, Njemačka je prilikom utvrđivanja poreznog pravila izvršavala i svoju nadležnost u području razvojne suradnje jer se to pravilo odnosi na razvojnu pomoć.

88. Iako je točno da se u prethodno navedenoj sudskoj praksi [91] ne navodi ništa o tome promjenjuje li se, i, ako da, kako, načelo lojalne suradnje propisano člankom 4. stavkom 3. UEU-a na „paralelne podijeljene" nadležnosti utvrđene u članku 4. stavku 4., članku 208. stavku 1. i članku 210. stavku 1. UFEU-a, smatram da se na to pitanje može odgovoriti primjenom takozvane doktrine „ograničavanja nadležnosti" [92]. U skladu s tom doktrinom, države članice imaju opću obvezu da nadležnosti koje su zadržale izvršavaju uz poštovanje prava Unije. U tom pogledu, čak i ako je u trenutačnoj razvojnoj fazi prava Unije izravno oporezivanje u nadležnosti

86 Vidjeti točke 79. i 80. ovog mišljenja.

87 Kad je riječ o Sporazumu iz Cotonoua, s obzirom na njegove članke 2., 3. i 12., čini se da ugovorne strane radi njegove provedbe trebaju koordinirati svoje politike, odnosno pozitivne mjere poduzete u korist država o kojima je riječ, ali ne i način provedbe tih politika. Slične obveze proizlaze iz članaka 2. i 9. Četvrte konvencije iz Loméa.

88 Konkretno, Sud je odlučio da su Zajednica i njezine države članice, kao partneri država AKP-a, zajednički odgovorne u odnosu na potonje države za ispunjavanje svih prihvaćenih obveza, uključujući obveze u pogledu financijske pomoći (presuda od 2. ožujka 1994., Parlament/Vijeće, C-316/91, EU:C:1994:76, t. 29.). Ta bi se sudska praksa trebala, *mutatis mutandis*, moći primijeniti na Sporazum iz Cotonoua.

89 Vidjeti točku 45. ovog mišljenja.

90 Vidjeti u tom smislu presude od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 43.) i od 23. veljače 2016., Komisija/Mađarska (C-179/14, EU:C:2016:108, t. 171. i navedena sudska praksa).

91 Vidjeti točku 83. ovog mišljenja.

92 Sud je tu doktrinu primjenjivao u predmetima iz, primjerice, područja socijalne sigurnosti, ustroja obrazovnih sustava, organizacije pravosuđa i izravnog oporezivanja. Vidjeti u općenitijem smislu 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.

država članica, one tu nadležnosti svejedno moraju izvršavati uz poštovanje prava Unije [93] te, prema mojem mišljenju, u skladu sa zadaćama i ciljevima Unije. Isto vrijedi kad država članica izvršava svoje nadležnosti u području razvojne suradnje. Stoga djelovanje država članica u područjima koja nisu (ili ne mogu biti) usklađena unutar Europske unije, kao što su izravno oporezivanje ili razvojna suradnja, nisu isključena iz područja primjene načela lojalne suradnje propisanog člankom 4. stavkom 3. UEU-a.

89. S obzirom na navedeno, iz članka 4. stavka 4., članka 208. stavka 1. i članka 210. stavka 1. UFEU-a, u vezi s načelom lojalne suradnje propisanim u članku 4. stavku 3. UEU-a, proizlazi da su države članice, čak i kad izvršavaju nadležnosti koje su zadržale u područjima izravnog oporezivanja i razvojne suradnje, dužne olakšavati ostvarivanje zadaća Europske unije i ne ugrožavati postizanje ciljeva Europske unije u području razvojne suradnje.

2. Postojanje povrede članka 4. stavka 4., članka 208. stavka 1. i članka 210. stavka 1. UFEU-a, u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a

90. Najprije ističem da države članice, kad se slože da će osnovati zajednički fond kao što je ERF, trebaju utvrditi pravila u pogledu oporezivanja prihoda financiranih iz okvira koji se primjenjuje na taj fond. Međutim, s obzirom na to da takva pravila nisu utvrđena, Sud ovaj slučaj treba ispitati s obzirom na postojeće odredbe primarnog prava. Postavlja se pitanje što predstavlja povredu tih odredbi Ugovora, u vezi s načelom lojalne suradnje propisanim u članku 4. stavku 3. UEU-a.

91. Budući da su države članice dužne olakšavati ostvarivanje zadaća Europske unije i ne ugrožavati postizanje ciljeva Europske unije u području razvojne suradnje, smatram da ne bi trebale nalagati nikakve mjere kojima se smanjuje djelotvornost djelovanja Europske unije u tom području. Osim toga, države članice dužne su uspostaviti odgovarajuće uvjete za ostvarivanje te zadaće ili cilja. Stoga se svakom poreznom mjerom koja može dovesti do smanjenja sredstava namijenjenih financiranju projekta razvojne pomoći u državi AKP-a koja je primatelj pomoći ne olakšava ostvarivanje zadaće Europske unije te se otežava postizanje ciljeva Europske unije u području razvojne suradnje. Naime, oporezivanje koje provode države članice u pogledu sredstava osiguranih iz ERF-a smanjuje se iznos financijske pomoći koji se isplaćuje pojedinim korisnicima projekata pomoći u državama AKP-a te ono predstavlja *financijske prepreke* tim projektima [94]. Stoga ta porezna mjera predstavlja povredu navedenih odredbi.

92. Konkretno, kao što je to navela osoba RF [95], treba uzeti u obzir ciljeve utvrđene u članku 21. stavku 2. točki (d) UEU-a i u Sporazumu iz Cotonoua, odnosno ciljeve povezane s „iskorjenjivanjem siromaštva, održivim razvojem i postupnom integracijom država AKP-a u svjetsko gospodarstvo”. Uspostavom ERF-a i programa mikroprojekata radi promicanja raznolikih projekata u državama AKP-a [96] Europska unija i države članice primijenile su veoma

93 Vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska (C-269/09, EU:C:2012:439, t. 47. i navedena sudska praksa).

94 Vidjeti u tom smislu presudu Bruce of Donington (C-208/80, EU:C:1981:194, t. 14. do 20.).

95 Vidjeti točku 44. njezinih očitovanja.

96 Naime, programi mikroprojekata mogu uključivati širok raspon projekata, „među ostalim, obrazovne i zdravstvene centre, vodoopskrbne i javnozdravstvene projekte, centre za preradu ulja i palminih koštica, mjesta za prodaju na tržnici, odvodne kanale, a procesi su osmišljeni kako bi se na pozitivan način uspostavilo društvo jednakosti, uz jednak utjecaj na siromašne i na manjinske skupine u zajednici (vidjeti bilješku 47. ovog mišljenja).

specifična sredstva za ostvarivanje tih širokih ciljeva [97]. Drugim riječima, financiranje koje se osigurava iz ERF-a za podupiranje aktivnosti koje se provode u okviru programa mikroprojekata konkretan je odraz tih ciljeva. U tom smislu programi mikroprojekata predstavljaju „intervenciju Unije prema smjernicama Ujedinjenih naroda" kojom se nastoje ispuniti osnovne potrebe čitavog stanovništva [98].

93. Iz toga proizlazi da je cilj ERF-a prilikom dodjele sredstava određenom programu mikroprojekata financiranje tog programa i potpora lokalnom stanovništvu koje će od njega imati koristi. Suprotno tomu, njegova svrha nije financiranje proračuna neke od država članica [99]. Stoga države članice, neovisno o doprinosima koja se odnose na socijalnu sigurnost radnika ili druge slične usluge koje pružaju, načelno ne bi trebale oporezivati projekte i osobni dohodak povezan s projektima koji se financiraju iz ERF-a. Oporezivanje takvih projekata namijenjenih državama AKP-a dovodi do smanjenja iznosa financijske potpore koji se isplaćuje pojedinim korisnicima projekata pomoći u tim državama te *samo po sebi* predstavlja povredu članka 4. stavka 4., članka 208. stavka 1. i članka 210. stavka 1. UFEU-a, u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a.

94. Nadalje, kako bi se utvrdilo je li došlo do povrede navedenih odredbi, nužno je odrediti je li postojao različit porezni tretman projekata financiranih iz državnih sredstava i projekata financiranih iz ERF-a. Prema tome, za razliku od ograničenja slobodnog kretanja kapitala, do povrede navedenih odredbi Ugovora može doći čak i ako u pogledu tih dvaju vrsta projekata ne postoji različit porezni tretman. Budući da svaka porezna mjera kojom se ne olakšava ostvarivanje zadaća Europske unije ili se otežava postizanje ciljeva Europske unije u području razvojne suradnje predstavlja povredu načela lojalne suradnje, pitanje u pogledu toga dovodi li se spornim poreznim pravilom projekte financirane iz ERF-a i zaposlenike koji su zaposleni u okviru tih projekata u nepovoljniji položaj nije relevantno za utvrđivanje povrede tih odredbi Ugovora. Naprotiv, za potrebe primjene tih odredbi dovoljno je utvrditi da postoji poteškoća u pogledu učinkovitog ostvarivanja zadaće ili cilja Europske unije.

3. Izravan učinak

95. Izravan učinak svojstvo je pravila prava Unije da ga se može primijeniti na nacionalnoj razini, izravno pred nacionalnim sudom, bez potrebe za ikakvim dodatnim „posrednim" nacionalnim pravilom [100]. Kad je riječ o primarnom zakonodavstvu, Sud je načelo izravnog učinka utvrdio u presudi Van Gend & Loos [101], ali je pritom ipak odredio da obveze moraju biti dovoljno jasne, precizne i bezuvjetne kako bi se osobama dodijelilo pravo na koje se, kao takvo, mogu pozvati pred nacionalnim sudovima [102]. Prema mojem mišljenju, sažeto sročeni članak 4. stavak 4., članak 208. stavak 1. i članak 210. stavak 1. UFEU-a, u vezi s načelom lojalne suradnje propisanim

97 Primjerice, kad je riječ o ruralnim zajednicama iz država Nigerije u kojima se proizvodi ulje (delta Nigera), utvrđeno je da intervencije Europske unije „jasno odražavaju" njezinu predanost „globalnim naporima za iskorjenjivanje siromaštva". Na tri programa mikroprojekata u devet država regije provedena između 1999. i 2012. utrošeno je više od više od 210 milijuna eura. U izvješćima se navodi da su programi mikroprojekata doista smanjili razinu siromaštva u regiji tako što je u više od 4000 ruralnih zajednica u devet obuhvaćenih zemalja provedeno više od 20 000 mikroprojekata. (Vidjeti bilješku 47. ovog mišljenja).

98 *Ibidem*

99 U tom pogledu treba napomenuti da su inozemni projekti pomoći koji se u iznosu od najmanje 75 % financiraju sredstvima iz državnog proračuna oslobođeni plaćanja poreza na dohodak. To pokazuje da, tehnički gledano, ništa ne sprečava da se taj dohodak oslobodi plaćanja poreza.

100 Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Bobeka u predmetu Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Izravan učinak) (C-205/20, EU:C:2021:759, t. 32.)

101 Presuda od 5. veljače 1963. (26/62, EU:C:1963:1)

102 Vidjeti presudu od 24. lipnja 2019., Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, t. 58. i 61.).

člankom 4. stavkom 3. UEU-a, nikako se ne mogu tumačiti na način da sadržavaju takve obveze. Isto vrijedi i za odredbe Četvrte konvencije iz Loméa i Sporazuma iz Cotonoua, o kojima su stranke diskutirale na raspravi [103].

96. Međutim, postupanje koje u ovom slučaju ima izravan učinak odluka je Komisije ili dužnosnika za ovjeravanje kojom Komisija odlučuje društvu o kojem je riječ dodijeliti ugovor o javnoj nabavi ili subvenciju za financiranje društva o kojem je riječ. U načelu bi trebali postojati odluka o javnoj nabavi ili dodjeli subvencije ili ugovor između Komisije, koja djeluje u ime ERF-a, i društva o kojem je riječ, u kojem se utvrđuju obveze svake od ugovornih strana. Nažalost, taj se akt ne nalazi u spisu Suda. Međutim, iz odredbi financijskih uredbi o kojima je riječ proizlazi da Komisija djeluje kao tijelo koje može donositi odluke koje su pravno obvezujuće za treće strane [104]. U ovom se slučaju na tu odluku može pozvati društvo o kojem je riječ pa stoga i osoba RF. Međutim, na nacionalnom je sudu da utvrdi postojanje i sadržaj te pojedinačne odluke.

4. Međuzaključak

97. S obzirom na navedeno, predlažem Sudu da na prethodno pitanje odgovori da članak 4. stavak 4., članak 208. stavak 1. i članak 210. stavak 1. UFEU-a, u vezi s načelom lojalne suradnje propisanim člankom 4. stavkom 3. UEU-a, treba tumačiti na način da im se protivi primjena poreznog pravila države članice kojim se zaposleniku ne odobrava porezno oslobođenje na zato što je zaposlen radi obavljanja aktivnosti razvojne pomoći koje se financiraju iz ERF-ova jer se takvim oporezivanjem sredstava osiguranih iz ERF-a u državama članicama smanjuje iznos financijske potpore koji primaju korisnici projekata pomoći o kojima je riječ u trećim zemljama te ono predstavlja financijske prepreke tim projektima.

IV. Zaključak

98. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi primjena poreznog pravila države članice kojim se oslobođenje od poreza na dohodak za plaću koju zaposlenik prima za aktivnost razvojne pomoći predviđa samo ako se takva aktivnosti financira sredstvima iz njemačkog proračuna u iznosu od najmanje 75 % (ako ih financira savezno ministarstvo nadležno za razvojnu pomoć ili *Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit*), a koje dovodi do toga da se zaposleniku ne odobrava to oslobođenje ako je zaposlen radi obavljanja takve aktivnosti koja se u jednakom udjelu financira iz nekog od Europskih razvojnih fondova (ERF-ova).

2. Podredno:

[103] Uputile su konkretno na članke 2., 3. i 9. Sporazuma iz Cotonoua.

[104] Vidjeti ovlasti i odluke Komisije i dužnosnika za ovjeravanje utvrđene u člancima 17. do 24. Financijske uredbe 91/491 koja se primjenjuje na Sedmi ERF te člancima 50. do 53. Financijske uredbe od 27. ožujka 2003. koja se primjenjuje na Deveti ERF. Osim toga, ističem da su se na ugovore koje su sklopili poduzetnici i Komisija, a koji se financiraju iz ERF-a, primjenjivali opći uvjeti o ugovorima o uslugama financiranima iz ERF-a, utvrđeni u Prilogu IV. Odluci br. 3/90 Vijeća ministara država AKP-a i EZ-a od 29. ožujka 1990. o usvajanju općih propisa, općih uvjeta i postupovnih pravila o mirenju i arbitraži za ugovore o radovima, nabavi robe i pružanju usluga koje financira ERF te o njihovoj primjeni (SL 1990., L 382., str. 1.).

Članak 4. stavak 4., članak 208. stavak 1. i članak 210. stavak 1. UFEU-a, u vezi s načelom lojalne suradnje propisanim u članku 4. stavku 3. UEU-a, treba tumačiti na način da im se protivi primjena poreznog pravila države članice kojim se zaposleniku ne odobrava porezno oslobođenje zato što je zaposlen radi obavljanja aktivnosti razvojne pomoći koje se financiraju iz ERF-a jer se takvim oporezivanjem sredstava osiguranih iz ERF-a u državama članicama smanjuje iznos financijske potpore koji primaju korisnici projekata pomoći o kojima je riječ u trećim zemljama te ono predstavlja financijske prepreke tim projektima.