Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
LAILI MEDINY
przedstawiona w dniu 9 lutego 2023 r.[1]

Sprawa C-15/22

RF
przeciwko
Finanzamt G

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Europejski Fundusz Rozwoju (EFR) – Podatek dochodowy – Zwolnienie przyznawane w odniesieniu do wynagrodzenia za pracę przy projektach pomocy rozwojowej finansowanych z krajowych środków budżetowych – Odmienne traktowanie wynagrodzenia za pracę przy projekcie finansowanym przez EFR – Artykuł 63 TFUE – Swobodny przepływ kapitału – Artykuł 4 ust. 4 TFUE – Wykonywanie kompetencji równoległych – Artykuły 208 i 210 TFUE – Współpraca na rzecz rozwoju – Obowiązek wspierania polityki w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju – Zasada lojalnej współpracy – Ułatwianie wypełniania przez Unię jej zadań – Urzeczywistnienie celów Unii – Bezpośrednia skuteczność

1. Czy w dziedzinie podatku dochodowego od osób fizycznych państwa członkowskie mogą traktować wynagrodzenie za pracę uzyskiwane przez osoby zatrudnione przy projektach współpracy na rzecz rozwoju, które są realizowane w państwach trzecich[2] i finansowane przez Europejski Funduszu Rozwoju (zwany dalej „EFR"), odmiennie od wynagrodzenia za pracę przy podobnych projektach, które, w odróżnieniu od tych pierwszych, są finansowane z krajowych środków budżetowych?

2. Przedmiotem niniejszej sprawy jest niemiecka krajowa praktyka administracyjna (zwana dalej „sporną krajową regulacją podatkową"). Na jej podstawie zwalnia się z podatku dochodowego wynagrodzenie za pracę przy projektach zagranicznej pomocy rozwojowej, które są finansowane na poziomie co najmniej 75% przez federalne ministerstwo odpowiedzialne za współpracę na rzecz rozwoju lub przez należącą do państwa prywatną spółkę zajmującą się pomocą rozwojową[3] (takie źródła finansowania są zwane dalej „krajowymi środkami budżetowymi"). Takie zwolnienie nie jest natomiast przyznawane w odniesieniu do wynagrodzenia za pracę uzyskanego przez pracownika zatrudnionego przy projekcie pomocy, który jest finansowany przez EFR.

1 Język oryginału: angielski.

2 Współpraca może przybierać różne formy, przy czym zazwyczaj przyjmuje się, że „współpraca na rzecz rozwoju" stanowi synonim oficjalnej pomocy rozwojowej.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

3. Sąd odsyłający zwraca się w istocie do Trybunału Sprawiedliwości o ustalenie, czy zasadę lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 208 i 210 TFUE, które regulują dziedzinę współpracy na rzecz rozwoju, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie opodatkowaniu przez państwa członkowskie wynagrodzenia za pracę uzyskanego w związku z projektami pomocy finansowanymi przez EFR, w sytuacji gdy takie zwolnienie jest przyznawane w przypadku wynagrodzenia za pracę uzyskanego w związku z projektem finansowanym z krajowych środków budżetowych. Ponadto na gruncie odmiennego traktowania wynikającego ze spornej regulacji podatkowej rodzi się również pytanie, czy w rozpatrywanym przypadku stosuje się postanowienia traktatu dotyczące podstawowych swobód.

4. Z powyższego wynika, że Trybunał stoi przed delikatnym zadaniem ustalenia, czy, a jeżeli tak, to w jaki sposób, podstawowe swobody lub zasada lojalnej współpracy wyrażona w art. 4 ust. 3 TUE znajdują zastosowanie w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju. Nie jest to bynajmniej prosta kwestia, ponieważ w tym obszarze Unia Europejska i państwa członkowskie mogą wykonywać kompetencje równoległe [4]. Niniejsza sprawa dotyka też szerszego i bardziej ogólnego zagadnienia traktowania pod względem podatkowym pomocy rozwojowej, a także jej skuteczności [5].

I. Ramy prawne

A. Prawo międzynarodowe

1. Czwarta konwencja z Lomé

5. Czwarta konwencja AKP-EWG podpisana w Lomé w dniu 15 grudnia 1989 została zawarta między państwami Afryki, Karaibów i Pacyfiku (zwanymi dalej „państwami AKP") a Europejską Wspólnotą Gospodarczą (EWG) (zwana dalej czwartą konwencją z Lomé) [6]. Konwencja ta została zatwierdzona decyzją Rady i Komisji z dnia 25 lutego 1991 r. [7]

6. W art. 2 czwartej konwencji z Lomé wskazano, że współpraca AKP-EWG, „której podwalinami jest system prawnie wiążący oraz istniejące instytucje wspólne", jest realizowana w oparciu o zasady równości partnerów, poszanowania ich suwerenności, wspólnych interesów i współzależności, a także prawa każdego państwa do dokonywania własnych wyborów politycznych, społecznych, kulturowych i gospodarczych.

4 Zgodnie z art. 4 ust. 4 TFUE w dziedzinach współpracy na rzecz rozwoju i pomocy humanitarnej Unia ma kompetencje do prowadzenia działań i wspólnej polityki, przy czym wykonywanie tych kompetencji nie może doprowadzić do uniemożliwienia państwom członkowskim wykonywania ich kompetencji.

5 Zobacz na przykład, utworzona w styczniu 2022 r. przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) platforma dotycząca traktowania podatkowego oficjalnej pomocy rozwojowej (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Zobacz także Deklaracja paryska w sprawie skuteczności pomocy, przyjęta w 2005 r. i potwierdzona w Akrze w 2008 r. przez gremia szczebla ministerialnego zwołane przez OECD (dostępna na stronie https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 Dz.U. 1991, L 229, s. 3.

7 91/400/EWWiS, EWG. Dz.U. 1991, L 229, s. 1.

7. Artykuł 9 tej konwencji stanowi:

„W celu zwiększenia skuteczności instrumentów przewidzianych niniejszą konwencją umawiające się strony ustanawiają, w ramach odpowiednich granic swojej odpowiedzialności, wytyczne, priorytety i środki sprzyjające osiągnięciu celów zakreślonych w niniejszej konwencji […]".

2. Umowa z Kotonu

8. Umowa o partnerstwie między państwami AKP z jednej strony a Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi z drugiej strony[8] (zwana dalej „umową z Kotonu"), podpisana w Kotonu (Benin) w dniu 23 czerwca 2000 r., została zatwierdzona decyzją Rady 2003/159/WE z dnia 19 grudnia 2002 r.[9]. Weszła ona w życie w dniu 1 kwietnia 2003 r. i zastąpiła dotychczas obowiązujące konwencje z Lomé.

9. W art. 2 umowy z Kotonu określono podstawowe zasady współpracy AKP-WE, której „podwalinami jest system prawnie wiążący oraz istniejące instytucje wspólne".

10. W art. 3 umowy z Kotonu wskazano, że „[…] strony przyjmują wszelkie właściwe środki, ogólne lub szczególne, w celu zagwarantowania wypełnienia zobowiązań wynikających z niniejszej umowy oraz ułatwienia osiągnięcia jej celów. […]".

11. Zgodnie z art. 70 lit. a) umowy z Kotonu współpraca ma wspierać „mikroprojekty lokalne, wpływające na życie gospodarcze i społeczne obywateli, realizujące wyrażone i zaobserwowane potrzeby nadrzędne oraz podejmowane z inicjatywy i przy aktywnym udziale społeczności lokalnej korzystającej z tych programów".

12. Artykuł 71 umowy z Kotonu stanowi:

„1. Mikroprojekty oraz działania współpracy zdecentralizowanej mogą być wspierane ze środków finansowych umowy. […]

2. Fundusz wnosi wkład w finansowanie mikroprojektów i współpracę zdecentralizowaną, w którym to przypadku wkład ten nie przekracza trzech czwartych całkowitego kosztu każdego projektu i nie może przekroczyć limitu ustalonego w programie orientacyjnym. Pozostałą kwotę pokrywają:

a) w przypadku mikroprojektów, zainteresowana społeczność lokalna (w naturze lub w formie usług, albo gotówki i odpowiednio do możliwości wniesienia wkładu);

[…]

c) w wyjątkowych przypadkach, zainteresowane państwo AKP, w formie wkładu finansowego, lub przez wykorzystanie obiektów państwowych lub świadczenie usług.

[…]".

8 Dz.U. 2000, L 317, s. 3 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 11, t. 35, s. 3.

9 Dz.U. 2003, L 65, s. 27 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 11, t. 46, s. 121.

B. Prawo Unii

13. EFR były ustanawiane w celu finansowania współpracy z państwami AKP oraz krajami i terytoriami zamorskimi, co początkowo odbywało się w drodze przyjmowania załącznika do traktatu EWG, a następnie przybrało postać umów wewnętrznych zawieranych przez państwa członkowskie zgromadzone w Radzie. EFR służy finansowaniu projektów lub programów przyczyniających się do rozwoju gospodarczego, społecznego lub kulturowego tych krajów. Każdy EFR ustanawia się na okres kilku (najczęściej pięciu) lat, który odpowiada okresowi, na jaki są zawierane różnego rodzaju porozumienia i konwencje, w drodze których Unia Europejska i jej państwa członkowskie utworzyły szczególną postać partnerstwa z państwami AKP. W przeszłości EFR nie były objęte ogólnym budżetem Unii Europejskiej. Dlatego też konieczne było przyjmowanie szczegółowych rozporządzeń finansowych w celu wykonania zobowiązań wynikających z umów międzynarodowych oraz, w szczególności, zagwarantowania finansowania EFR [10].

1. Siódmy EFR [11]

14. Przedstawiciele rządów państw członkowskich Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej, zebrani w Radzie, przyjęli w dniu 16 lipca 1990 r. umowę wewnętrzną 91/401/EWG w sprawie finansowania pomocy Wspólnoty i zarządzania nią na mocy [czwartej konwencji z Lomé] [12]. Na podstawie tej umowy państwa członkowskie ustanowiły siódmy EFR. Przepisy służące wykonaniu tej umowy wewnętrznej zawiera rozporządzenie finansowe 91/491/EWG z dnia 29 lipca 1991 r. dotyczące rozwoju współpracy finansowej w ramach [czwartej Konwencji z Lomé] [13].

15. W dniu 31 sierpnia 2008 r. intendent podjął decyzję o zamknięciu siódmego EFR. Ze względu na brak podstawy prawnej dla zamknięcia EFR pozostałe saldo oraz powiązane umowy i decyzje zostały przeniesione do dziewiątego EFR zgodnie z przepisami części 3 rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do dziewiątego EFR [14].

2. Dziewiąty EFR

16. Po zawarciu umowy z Kotonu przyjęto umowę wewnętrzną 2000/770/WE między przedstawicielami rządów państw członkowskich, zebranymi w Radzie, w sprawie finansowania i zarządzania pomocą wspólnotową na mocy protokołu finansowego do umowy z Kotonu (Benin) oraz w sprawie przydzielania pomocy finansowej dla krajów i terytoriów zamorskich, do których stosuje się część czwartą traktatu WE [15]. Przepisy służące wykonaniu tej umowy wewnętrznej zawiera rozporządzenie finansowe z dnia 27 marca 2003 r.

[10] Począwszy od 2021 r. programy EFR są objęte wieloletnimi ramami finansowymi Unii, a zatem podlegają rozporządzeniom finansowym Unii w taki sam sposób jak inne programy finansowania unijnego. Zobacz https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_pl.

[11] W postanowieniu odsyłającym jest mowa o siódmym i dziewiątym EFR. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy oba te fundusze mają zastosowanie w niniejszej sprawie.

[12] Dz.U. 1991, L 229, s. 288.

[13] Dz.U. 1991, L 266, s. 1.

[14] Zobacz ostateczne sprawozdanie dotyczące siódmego, ósmego, dziewiątego i dziesiątego EFR za rok budżetowy 2008 (Dz.U. 2009, C 274, s. 1).

[15] Dz.U. 2000, L 317, s. 355 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 11, t. 35, s. 380.

C. Prawo niemieckie

17. Paragraf 1 ust. 1 zdanie pierwsze Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG"), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, stanowi, że osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub miejsce stałego pobytu lub zwykłe miejsce pobytu w Niemczech podlegają w tym państwie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego.

18. Zgodnie z § 2 ust. 1 EStG opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają dochody z pracy najemnej uzyskiwane przez podatnika w czasie, gdy podlega on nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

19. Paragraf 34 lit. c) EStG stanowi:

„(1) W przypadku podatników podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, którzy od dochodów uzyskanych za granicą płacą w państwie, w którym te dochody powstały, podatek odpowiadający niemieckiemu podatkowi dochodowemu, zagraniczny podatek ustalony, zapłacony i obniżony o kwotę odpowiadającą prawu do obniżenia, podlega zaliczeniu na poczet niemieckiego podatku dochodowego, który są oni zobowiązani zapłacić tytułem dochodów powstałych w tym państwie;

[…]

(5) Organy podatkowe wyższego szczebla w krajach związkowych lub wyznaczone przez nie organy podatkowe mogą, za zgodą federalnego ministerstwa finansów, przyznać częściowe lub całkowite zwolnienie z podatku dochodowego od dochodów uzyskanych za granicą lub określić kwotę ryczałtową niemieckiego podatku, jeżeli jest to wskazane ze względów gospodarczych lub jeżeli stosowanie ust. 1 niniejszego paragrafu okaże się szczególnie utrudnione".

20. W dniu 31 października 1983 r. Bundesministerium der Finanzen (federalne ministerstwo finansów, Niemcy) opublikowało zarządzenie dotyczące traktowania pod względem podatkowym dochodów osiągniętych przez pracownika z pracy za granicą[16] (zwane dalej „zarządzeniem ministerstwa finansów"), skierowane do organów podatkowych wyższego szczebla w krajach związkowych. W jego sekcji I pkt 4 wskazano w szczególności, że praca wykonywana za granicą na rzecz wykonawcy krajowego w związku z oficjalną niemiecką pomocą rozwojową w ramach współpracy technicznej lub finansowej korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego.

21. Z postanowienia odsyłającego wynika, że niemieckie organy podatkowe zinterpretowały sformułowanie „oficjalna niemiecka pomoc rozwojowa" w ten sposób, iż obejmuje ono wyłącznie środki pomocy rozwojowej finansowane bezpośrednio z budżetu niemieckiego, czy to przez federalne ministerstwo odpowiedzialne za współpracę na rzecz rozwoju, czy też przez GIZ.

II. Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

22. W okresie od dnia 12 kwietnia 2009 r. do dnia 31 października 2012 r. RF pracowała jako kierownik projektu w spółce zajmującej się pomocą rozwojową z siedzibą w Niemczech. Na podstawie umowy o pracę na czas określony zajmowała się ona programem mikroprojektów

[16] BStBl. 1983 I, s. 470.

(MPP) (zwanym dalej „przedmiotowym programem”) w Afryce [17]. Program ten był finansowany, w całości lub w części, ze środków Unii i jej państw członkowskich, mianowicie w ramach siódmego i dziewiątego EFR [18].

23. W tym okresie miejsce zamieszkania i ośrodek interesów życiowych RF znajdowały się w Niemczech, gdzie podlegała ona w związku z tym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, natomiast jej miejsce pracy znajdowało się w Afryce.

24. Z uwagi na fakt, że spółka zajmująca się pomocą rozwojową uznała, iż uzyskane przez RF wynagrodzenie za pracę podlega zwolnieniu na podstawie zarządzenia ministerstwa finansów, nie pobrała ona podatku u źródła z tytułu tego wynagrodzenia, które zostało uzyskane w roku podatkowym 2011 i 2012, oraz nie zapłaciła tego podatku na rachunek właściwego organu podatkowego. Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że owej spółce wydano początkowo świadectwo zwolnienia, które obwarowano warunkiem przestrzegania zarządzenia ministerstwa finansów. Uzyskane przez RF wynagrodzenie za pracę nie zostało również opodatkowane w Afryce, czyli w jej miejscu pracy.

25. Właściwy organ podatkowy przeprowadził w spółce zajmującej się pomocą rozwojową kontrolę w zakresie podatku od wynagrodzeń. Wskazał on, że program nie był finansowany ani przez federalne ministerstwo odpowiedzialne za współpracę na rzecz rozwoju, ani przez GIZ, lecz przez EFR. W związku z tym organ ten, decyzją podatkową z dnia 13 lutego 2014 r., uznał, że uzyskane przez RF wynagrodzenie za pracę powinno podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym w odniesieniu do roku 2011 i 2012.

26. Na ową decyzję RF wniosła do tego organu zażalenie, które zostało przezeń oddalone. Następnie złożyła ona do Finanzgericht Köln (sądu ds. finansowych w Kolonii, Niemcy) skargę, która nie została uwzględniona. To właśnie przeciwko temu wyrokowi skierowana jest skarga rewizyjna wniesiona przez RF do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy, zwanego dalej „sądem odsyłającym”).

27. W postanowieniu odsyłającym sąd odsyłający wskazuje, że w świetle prawa krajowego skarga rewizyjna jest bezzasadna, ponieważ uzyskane przez RF wynagrodzenie za pracę nie było bezpośrednio finansowane z żadnych krajowych środków budżetowych, a zatem praca wykonywana przez nią za granicą nie była związana z niemiecką publiczną pomocą rozwojową. Jego zdaniem rozróżnieniu dokonanemu przez organ administracji nie sprzeciwia się także zasada równego traktowania, ponieważ rozpatrywana korzyść podatkowa ma w zamierzeniu służyć wspieraniu określonych sektorów gospodarki niemieckiej, co oznacza, że jest ono uzasadnione na gruncie porządku konstytucyjnego.

28. Niemniej jednak sąd odsyłający wyraża wątpliwości co do zgodności spornej regulacji z prawem Unii. Wskazuje on, że – w przeciwieństwie do sytuacji analizowanej w wyroku Petersen [19] – sporna regulacja podatkowa nie stanowi ograniczenia swobodnego przepływu, w szczególności zaś swobodnego przepływu pracowników, ponieważ żaden pracownik ani żaden pracodawca nie jest dyskryminowany ze względu na to, iż pochodzi z innego państwa członkowskiego.

[17] Z postanowienia odsyłającego nie wynika, o jakie dokładnie państwo chodziło, ale RF wskazuje, że była to Nigeria (zob. pkt 6 uwag na piśmie).

[18] Jak już wspomniano, do sądu krajowego należy zbadanie, czy RF wykonywała pracę zarówno w związku z siódmym, jak i z dziewiątym EFR.

[19] Wyrok z dnia 28 lutego 2013 r., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124.

29. Sąd odsyłający uważa, że sporna regulacja podatkowa może być sprzeczna z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE. W tym względzie RF twierdzi, że z owej zasady i ze spoczywającego na państwach członkowskich obowiązku koordynowania własnej polityki rozwojowej wynika obowiązek objęcia projektów finansowanych ze środków Unii zakresem rozpatrywanego zwolnienia z podatku. Sąd odsyłający uważa jednak, że z uwagi na przysługującą państwom członkowskim własną kompetencję w dziedzinie pomocy rozwojowej wcale nie jest jasne, czy można im zakazać przyjmowania środków z zakresu polityki w dziedzinie pomocy rozwojowej, które mają służyć promowaniu ich handlu zagranicznego. Taki obowiązek nie wynika również z umowy z Kotonu.

30. W tych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 4 ust. 3 [TUE] i art. 208 w związku z art. 210 [TFUE] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie krajowej praktyce administracyjnej, zgodnie z którą zwolnienie z podatku nie jest przyznawane w przypadkach, w których projekt współpracy na rzecz rozwoju jest finansowany przez [EFR], podczas gdy pod pewnymi warunkami zwolnione jest z opodatkowania wynagrodzenie, które pracownik uzyskuje na podstawie aktualnego stosunku pracy za pracę związaną z niemiecką pomocą publiczną na rzecz rozwoju w ramach współpracy technicznej lub finansowej, która jest finansowana [na poziomie] co najmniej 75% przez federalne ministerstwo odpowiedzialne za współpracę na rzecz rozwoju lub przez należącą do państwa prywatną spółkę zajmującą się pomocą rozwojową?”.

31. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez RF, rząd niemiecki oraz Komisję Europejską. Na rozprawie w dniu 23 listopada 2022 r. wysłuchano wystąpień tych stron.

III. Ocena

A. Uwagi wstępne

32. Po pierwsze, choć rząd niemiecki formalnie nie zgłasza żadnych zastrzeżeń wobec pytania prejudycjalnego, to jednak wyraża on wątpliwości co do jego dopuszczalności. W swoich uwagach na piśmie oraz na rozprawie podniósł on zasadniczo, że zwolnienie przewidziane przez sporną krajową regulację podatkową jest obwarowane warunkiem, zgodnie z którym projekt ma być finansowany na poziomie co najmniej 75% z krajowych środków budżetowych. Innymi słowy, aby ta regulacja podatkowa znajdowała zastosowanie, pracownik musi uzyskiwać wynagrodzenie za pracę, które jest finansowane w co najmniej 75% z tych środków. Nie oznacza to jednak, że tego rodzaju praca jest całkowicie zwolniona z podatku, ponieważ ta jej część, która nie jest finansowana z tych środków, nadal podlega opodatkowaniu (przy czym owa część może wynosić maksymalnie 25%).

33. W tym względzie pragnę zaznaczyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu faktycznego i prawnego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny i którego prawidłowość nie podlega ocenie przez Trybunał, korzystają z domniemania znaczenia dla sprawy [20].

[20] Zobacz w szczególności wyrok z dnia 8 września 2010 r., Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo.

34. Moim zdaniem, choć może być i tak, iż kontekst prawny zaprezentowany w postanowieniu odsyłającym zawiera luki, to mechanizm działania spornej krajowej regulacji podatkowej jest jasny. Sąd krajowy wyjaśnił zasadniczo, że zgodnie z ową regulacją wynagrodzenie uzyskane z tytułu pracy wykonywanej w dziedzinie pomocy rozwojowej jest zwolnione z podatku dochodowego, o ile owa praca jest finansowana ze środków pochodzących z krajowych środków budżetowych; z kolei wynagrodzenie uzyskane z tytułu takiej pracy, która jest finansowana przez EFR, podlega opodatkowaniu. W związku z tym uważam, że Trybunał może dostarczyć sądowi odsyłającemu elementów wykładni prawa Unii w kontekście oceny spornej regulacji podatkowej.

35. Po drugie, poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 208 i 210 TFUE stoi na przeszkodzie spornej krajowej regulacji podatkowej. W uwagach na piśmie Komisja zasugerowała, aby w treści pytania prejudycjalnego znalazła się wyraźna wzmianka o podstawowych swobodach przewidzianych w traktatach. Dlatego też w wystosowanych pytaniach na piśmie Trybunał zwrócił się do stron o ustosunkowanie się na rozprawie do kwestii podstawowych swobód. Na rozprawie RF i Komisja podniosły, że sporna regulacja podatkowa jest objęta zakresem stosowania podstawowych swobód, podczas gdy rząd niemiecki utrzymywał, iż owych swobód nie stosuje się w niniejszej sprawie.

36. Przypominam, że w razie potrzeby Trybunał powinien przeformułować przedłożone mu pytanie. Ponadto Trybunał może wziąć pod rozwagę normy prawa Unii, na które sąd krajowy nie powołał się w swoich pytaniach prejudycjalnych [21].

37. W tym względzie trzeba przede wszystkim wskazać, że w postanowieniu odsyłającym sąd krajowy wspomniał wprawdzie o swobodzie przepływu ustanowionej w art. 45 TFUE oraz o postanowieniach umowy z Kotonu, ale doszedł do wniosku, iż postanowienia te nie stoją na przeszkodzie spornej regulacji krajowej, ponieważ RF nie jest pracownikiem z innego państwa członkowskiego [22].

38. Należy zauważyć, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie Petersen [23], dotyczył tej samej krajowej regulacji podatkowej zawartej w zarządzeniu ministerstwa finansów, co ta, która jest przedmiotem niniejszej sprawy. Trybunał analizował jednak wówczas inny aspekt tej regulacji, mianowicie siedzibę pracodawcy. W sprawie, w której wydano wyrok Petersen, odnośny pracownik był zatrudniony przez pracodawcę z siedzibą w Danii, który realizował projekt pomocy rozwojowej finansowany przez duńską agencję rozwoju międzynarodowego. Trybunał wskazał, że zwolnienie z podatku dochodowego było związane ze spełnieniem wymogu, aby pracodawca miał siedzibę w Niemczech, oraz orzekł, iż taki wymóg stanowi ograniczenie swobodnego przepływu pracowników, które jest zakazane przez art. 45 TFUE [24]. W niniejszej sprawie okoliczności faktyczne postępowania głównego nie odnoszą się do tego właśnie wymogu (który zresztą jest spełniony), ponieważ zarówno RF, jak i spółka zajmująca się pomocą rozwojową mają, odpowiednio, miejsce zamieszkania i siedzibę w Niemczech. W każdym razie chodzi tu o sytuację o charakterze wyłącznie wewnętrznym z punktu widzenia swobodnego przepływu pracowników.

21 Wyroki: z dnia 13 października 2016 r., M. i S., C-303/15, EU:C:2016:771, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 31 maja 2018 r., Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, pkt 27.

22 Postanowienie odsyłające, pkt 29, 30. Pragnę jednak podkreślić, że RF, jako rezydent Niemiec, wykonywała swoje zadania w odnośnym państwie trzecim w ramach analizowanego programu pomocy.

23 Wyrok z dnia 28 lutego 2013 r., C-544/11, EU:C:2013:124.

24 Ibidem, pkt 39–43.

39. Niemniej jednak podkreślam, że sporna krajowa regulacja podatkowa również traktuje pracowników w sposób odmienny ze względu na *pochodzenie środków finansowych* przekazywanych na potrzeby projektu pomocy. Zwolnienie z podatku jest przyznawane albo nieprzyznawane pracownikowi pracującemu przy tym projekcie w zależności od tego, czy projekt współpracy na rzecz rozwoju jest finansowany bezpośrednio z krajowych środków budżetowych, czy też ze środków EFR. W związku z tym w pierwszej kolejności należy ustalić, czy w niniejszej sprawie mogą mieć zastosowanie inne podstawowe swobody, a jeżeli tak – to jakie.

B. W przedmiocie znaczenia innych podstawowych swobód

40. Z utrwalonego obecnie orzecznictwa wynika, że aby ustalić, czy dany środek krajowy wchodzi w zakres podstawowej swobody, należy wziąć pod uwagę *przedmiot* odnośnego uregulowania [25].

41. Z przyczyn przedstawionych powyżej [26] uważam, że sprawy w postępowaniu głównym nie można analizować w świetle art. 45 TFUE. Niemniej jednak okoliczność, że niniejsza sprawa dotyczy oddziaływania spornej krajowej regulacji podatkowej na sytuację pracowników transgranicznych, a nie sposobu, w jaki owa regulacja wpływa na finansowanie projektów pomocy, nie wyklucza zastosowania innych podstawowych swobód, chyba że zostaną one uznane za drugorzędne względem swobodnego przepływu pracowników [27]. Trybunał uznał też, że pewne szczególne sytuacje, w których dwie podstawowe swobody mają jednakowe znaczenie z punktu widzenia spornego przepisu, mogą być jednocześnie związane z obiema podstawowymi swobodami [28]. Zgodnie z odnośnym orzecznictwem taka szczególna sytuacja może zaistnieć wówczas, gdy jedna z podstawowych swobód nie znajduje zastosowania w rozpatrywanej sprawie, ponieważ, z punktu widzenia owej swobody, *wszystkie elementy* stanu faktycznego ograniczają się do jednego państwa członkowskiego [29]. Nie może tak jednak być w odniesieniu do pozostałych podstawowych swobód. Z powyższego wynika, że z punktu widzenia swobodnego przepływu pracowników dana sytuacja może się zamykać w obrębie jednego państwa członkowskiego, zaś z punktu widzenia innych swobód charakteryzować się występowaniem elementu transgranicznego.

42. Co się tyczy niniejszej sprawy, chciałabym zauważyć, że regulacja podatkowa taka jak ta, która jest analizowana w postępowaniu głównym, wywołuje skutek w postaci odmiennego traktowania ze względu na *pochodzenie środków finansowych*. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, rozpatrywane zwolnienie z podatku jest przyznawane w przypadku, gdy praca związana z pomocą zagraniczną na rzecz rozwoju jest finansowana z krajowych środków budżetowych, natomiast nie przyznaje się go wówczas, gdy źródłem finansowania jest EFR. W tym względzie w wydanym niedawno w składzie wielkiej izby wyroku Komisja/Węgry [30] Trybunał orzekł, że

25 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 1 lipca 2010 r., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, pkt 26; z dnia 13 listopada 2012 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 90; z dnia 21 maja 2015 r., Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, pkt 31.

26 Zobacz pkt 38 niniejszej opinii.

27 Trybunał orzekł, że w przypadku gdy dany środek krajowy wykazuje jednocześnie związek z dwiema podstawowymi swobodami, należy go co do zasady zbadać w świetle tylko jednej z tych dwóch swobód, jeżeli okaże się, iż w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym jedna z nich jest całkowicie drugorzędna względem drugiej i może być analizowana łącznie z nią (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 października 2004 r., Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 17 września 2009 r., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, pkt 37).

28 Zobacz na przykład wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, pkt 40. Zakresy swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału mogą się pokrywać, zwłaszcza w przypadku udziałów kapitałowych i dywidend (zob. podobnie wyrok z dnia 24 maja 2007 r., Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, pkt 23, 24).

29 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 8 maja 2013 r., Libert i in., C-197/11 i C-203/11, EU:C:2013:288, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 listopada 2016 r., Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo.

30 Wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., Komisja/Węgry (Przejrzystość stowarzyszeń), C-78/18, EU:C:2020:476.

uregulowanie krajowe, które traktuje w odmienny sposób stowarzyszenia i fundacje mające siedzibę na Węgrzech w zależności od krajowego lub „zagranicznego" pochodzenia otrzymywanego przez nie wsparcia finansowego, jest objęte zakresem stosowania art. 63 TFUE [31]. W związku z tym w niniejszej sprawie, skoro analizowane odmienne traktowanie wynika z pochodzenia środków finansowych, należy zbadać, czy – a jeśli tak, to w jakim stopniu – krajowa regulacja podatkowa, taka jak ta, która jest przedmiotem postępowania głównego, może wpływać na korzystanie ze swobodnego przepływu kapitału zagwarantowanego w art. 63 TFUE. W tym względzie pragnę podkreślić, że, jeśli chodzi o art. 63 TFUE, z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału wynika, iż ów artykuł jest *bezpośrednio skuteczny*, a więc można się na niego powoływać przed sądem krajowym ze skutkiem w postaci niezastosowania przez sąd sprzecznych z nim przepisów krajowych [32].

43. Mając na uwadze tę bezpośrednią skuteczność oraz stanowiska przedstawione ustnie przez RF i Komisję, zbadam najpierw, czy art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu regulacji podatkowej państwa członkowskiego, która przewiduje zwolnienie z podatku dochodowego wynagrodzenia za pracę uzyskiwanego przez pracownika, któremu powierzono wykonywanie pracy związanej z pomocą rozwojową, wyłącznie gdy taka praca jest finansowana na poziomie co najmniej 75% z krajowych środków budżetowych, ale wywołuje skutek w postaci pozbawienia pracownika korzyści wynikającej z takiego zwolnienia wówczas, gdy zostaje mu powierzone wykonywanie pracy o takim samym charakterze, która jest finansowana w tym samym stopniu przez jeden z EFR.

C. W przedmiocie swobodnego przepływu kapitału ustanowionego w art. 63 TFUE

1. Zakres stosowania art. 63 TFUE

a) Terytorialny zakres stosowania

44. Przede wszystkim art. 63 TFUE przewiduje, że zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Sąd odsyłający stwierdza, że badane w niniejszej sprawie odmienne traktowanie pod względem podatkowym nie ma charakteru dyskryminacyjnego w rozumieniu traktatów, ponieważ praca związana z pomocą zagraniczną na rzecz rozwoju finansowana bezpośrednio ze środków Unii nie stanowi finansowania z innego państwa członkowskiego [33].

45. W tym względzie pragnę zauważyć, że w niniejszej sprawie środki finansowe przekazywane spółce zajmującej się pomocą rozwojową w celu wykonywania przez nią działalności związanej z pomocą zagraniczną na rzecz rozwoju zapewnia EFR. Jak zostało to wyjaśnione w pkt 13 i 16 niniejszej opinii, kwestie związane z finansowaniem EFR są określane w drodze umów wewnętrznych zawieranych przez przedstawicieli rządów państw członkowskich, zebranych w Radzie, i podlegają przepisom rozporządzeń finansowych. W związku z tym choć odnośne przedsiębiorstwo nie otrzymuje środków finansowych bezpośrednio od innego państwa członkowskiego, to wydatki niezbędne do zapewnienia pomocy finansowej udzielanej

31 Ibidem, pkt 61, 62, 65.

32 Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 września 2017 r., The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, pkt 49.

33 Punkt 30 wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

(ówcześnie) przez Wspólnotę były ponoszone bezpośrednio przez państwa członkowskie [34], które wnosiły wkłady finansowe do EFR. Na przykład w ostatecznym sprawozdaniu dotyczącym dziewiątego EFR za rok budżetowy 2009 podano, że środki EFR stanowią doraźny wkład państw członkowskich Unii [35]. Dodam w tym miejscu, że zgodnie z rozporządzeniami finansowymi Komisja zarządza EFR na własną odpowiedzialność i mianuje w szczególności głównego intendenta oraz kontrolera finansowego EFR [36]. Mówiąc krótko, w okresie rozpatrywanym w postępowaniu głównym EFR miał charakter międzyrządowy i nie był objęty budżetem Unii, mimo że większością jego środków zarządzała Komisja Europejska [37].

46. Moim zdaniem z tego stwierdzenia można wyciągnąć zaprezentowane poniżej wnioski. Po pierwsze, jeżeli odnośna spółka otrzymałaby finansowanie z niemieckich środków budżetowych, to taką sytuację można by uznać za sytuację o charakterze wyłącznie wewnętrznym. Niemniej jednak w okolicznościach niniejszej sprawy finansowanie jest zapewniane przez podmioty zewnętrzne, mianowicie przez EFR, który posiada cechy przedstawione powyżej [38]. Po drugie, na finansowanie pochodzące z EFR składają się bezpośrednie wkłady państw członkowskich. Można je zatem zrównać z przepływem kapitału z *innych państw członkowskich*. Elementem transgranicznym, który sprawia, że zastosowanie znajdują postanowienia traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału, jest przepływ kapitału z EFR do odnośnego przedsiębiorstwa.

47. W świetle powyższych rozważań stwierdzam, że terytorialnym zakresem stosowania swobodnego przepływu kapitału ustanowionego w art. 63 TFUE jest objęty przepływ kapitału między wspólnym funduszem zagranicznym ustanowionym przez państwa członkowskie, takim jak EFR, a przedsiębiorstwem mającym siedzibę w jednym z państw członkowskich. Na potrzeby niniejszej sprawy oznacza to, że element transgraniczny istnieje.

b) Przedmiotowy zakres stosowania

48. Jeśli chodzi o przedmiotowy zakres stosowania art. 63 TFUE, to o ile traktat FUE nie definiuje pojęcia „przepływu kapitału", o tyle faktem jest, że orzecznictwo dostarcza pewną liczbę wskazówek, które umożliwiają zakreślenie jego granic. Wobec braku takiej definicji Trybunał często odwoływał się do wykazu zawartego w prawie wtórnym, mianowicie do nomenklatury przepływów kapitału [39]. W niniejszej sprawie tą nomenklaturą nie jest w sposób wyraźny objęte

[34] Zobacz wyrok z dnia 2 marca 1994 r., Parlament/Rada, C-316/91, EU:C:1994:76, pkt 4. W tym wyroku Trybunał orzekł, że wydatki niezbędne do zapewnienia wspólnotowej pomocy finansowej nie stanowią wydatków Wspólnoty, lecz są ponoszone bezpośrednio przez państwa członkowskie, a zatem nie są one objęte ogólnym budżetem Wspólnot Europejskich.

[35] Zobacz ostateczne sprawozdanie dotyczące 8., 9. i 10. Europejskiego Funduszu Rozwoju za rok budżetowy 2009 (Dz.U. 2010, C 310, s. 1). W tym dokumencie dodano, że mniej więcej co pięć lat przedstawiciele państw członkowskich zbierają się na szczeblu międzyrządowym, aby ustalić łączną kwotę, jaka zostanie przyznana na rzecz funduszu, oraz nadzorować jego wykonanie. W 2009 r. i 2008 r. do wniesienia wkładu związanego z dziewiątym EFR wezwano 15 uczestniczących w nim państw członkowskich.
W postępowaniu przed Trybunałem Komisja podała, że całkowita kwota przeznaczona na siódmy EFR (1990–1995) wynosiła 10 940 mln ECU w składkach wniesionych przez państwa członkowskie (z czego składka Niemiec wynosiła 2840 mln ECU). Oznacza to, że państwa inne niż Niemcy wniosły wkład w wysokości 8100 mln ECU (74%). Komisja dodaje, że na całkowitą kwotę przeznaczoną na dziewiąty EFR (2000–2007) złożyły się składki w wysokości 13 800 mln EUR wniesione przez państwa członkowskie oraz wkład w wysokości 1700 mln EUR wniesiony przez Europejski Bank Inwestycyjny. W uwagach Komisji nie wyszczególniono, jaki był wkład Niemiec w dziewiąty EFR.

[36] Zobacz: art. 9 ust. 1, art. 11, art. 13 rozporządzenia finansowego 91/491; art. 1 ust. 2, art. 18, art. 27 rozporządzenia finansowego z dnia 27 marca 2003 r. mającego zastosowanie do dziewiątego EFR.

[37] Ponadto chciałabym zauważyć, że jeśli chodzi o program mikroprojektów, który wydaje się stanowić przedmiot niniejszej sprawy, wkłady mogą być wnoszone także przez zainteresowaną społeczność lokalną oraz w wyjątkowych przypadkach przez zainteresowane państwo AKP (zob. art. 71 ust. 2 lit. a) i c) umowy z Kotonu).

[38] Zobacz pkt 13–16, 45 niniejszej opinii.

[39] Nomenklatura zawarta w załączniku I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 Traktatu [WE] (ten artykuł został uchylony traktatem z Amsterdamu) (Dz.U. 1988, L 178, s. 5 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 10, t. 1, s. 10).

finansowanie zapewniane przez EFR [40]. Rzeczona nomenklatura zachowuje jednak wyłącznie instrukcyjny charakter dla zdefiniowania pojęcia przepływu kapitału [41], co oznacza, że Trybunał może rozszerzyć pojęcie kapitału, tak aby wykraczało ono poza „klasyczne" znaczenie gospodarcze [42]. Na przykład Trybunał orzekł już, że spadki i darowizny są objęte zakresem pojęcia przepływów kapitału [43]. W związku z tym zastosował on swobodę przepływu kapitału w odniesieniu do podatku od zapisu dokonanego na rzecz zrzeszenia wyznaniowego o charakterze niezarobkowym [44]. Pojęcie to obejmuje również inwestycje w nieruchomości dotyczące nabycia prawa użytkowania gruntów [45].

49. Choć gospodarcze i prawne znaczenia pojęcia „kapitału" nie zawsze są identyczne [46], to w okolicznościach niniejszej sprawy żadnych kontrowersji nie powinno wzbudzać stwierdzenie, że finansowanie takie jak to przekazywane przez fundusz na rzecz spółki zajmującej się pomocą rozwojową z siedzibą w Niemczech wchodzi w zakres pojęcia kapitału, ponieważ – z zastrzeżeniem weryfikacji, których przeprowadzenie należy do sądu odsyłającego – wiąże się ono z przekazaniem przedsiębiorstwu środków pieniężnych na potrzeby realizowanego przez tę spółkę projektu pomocy rozwojowej.

50. Jeżeli Trybunał uzna, że takie finansowanie należy do zakresu terminu „przepływ kapitału", to w dalszej kolejności powstaje potrzeba ustalenia, czy jest nim objęte wynagrodzenie za pracę wypłacane przez to przedsiębiorstwo osobie pracującej przy projekcie zagranicznej pomocy rozwojowej. W tym względzie Trybunał powinien rozstrzygnąć, czy rozpatrywany „przepływ" oznacza przepływ między EFR a przedsiębiorstwem w państwie członkowskim, czy też między EFR a realizowanym w danym państwie AKP projektem będącym beneficjentem. Moim zdaniem pojęciem „przepływu" należy objąć całość „pomocy", a więc strumień środków finansowych przepływających od darczyńcy (EFR) do beneficjenta, czyli przedmiotowego programu realizowanego w odnośnym państwie AKP [47]. Przedsiębiorstwo w państwie członkowskim stanowi jedynie pośrednie ogniwo w finansowaniu tego programu, który ma zaspokajać potrzeby społeczności lokalnych państw AKP. Dlatego też termin „przepływ" powinien obejmować wszystkie ogniwa łańcucha łączącego darczyńcę z beneficjentem [48]. Z uwagi na istniejące na

40 Trybunał może uznać, że jest to transakcja finansowa w rozumieniu tej nomenklatury. Na przykład w wyroku z dnia 31 stycznia 1984 r., Luisi i Carbone (286/82 i 26/83, EU:C:1984:35), Trybunał orzekł, że przepływy kapitału są transakcjami finansowymi, których celem jest zasadniczo lokowanie lub inwestowanie danych kwot. Są to zatem co do zasady transakcje finansowe i różnią się one od bieżących płatności tym, że ich celem jest utworzenie aktywów.

41 Wyrok z dnia 6 marca 2018 r., SEGRO i Horváth, C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo.

42 S. Hindelang, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law* (Chapter II: Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC), Oxford, 2009; wydanie internetowe, Oxford Academic, 1 września 2009 r., s. 45–47.

43 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 26 kwietnia 2012 r., van Putten, od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, pkt 29; z dnia 16 lipca 2015 r., Komisja/Francja, C-485/14, niepublikowany, EU:C:2015:506, pkt 22.

44 Zobacz wyrok z dnia 10 lutego 2011 r., Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, pkt 23.

45 Wyrok z dnia 6 marca 2018 r., SEGRO i Horváth, C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, pkt 57.

46 Zobacz przypis 42 do niniejszej opinii.

47 W tym względzie powinnam także dodać, że programy mikroprojektów analizowane w niniejszej sprawie stanowią narzędzia współpracy na rzecz rozwoju między UE a AKP. Na przykład w latach 1999–2012 w Nigerii realizowano różne programy mikroprojektów ukierunkowanych na dziewięć stanów regionu, wśród których można wymienić programy MPP3 (2000–2004), MPP6 (2004–2008) i MPP9 (2008–2012), na które wydatkowano środki w wysokości 210 mln EUR. Zobacz N.O. Nwaodu, S.A. Odey, N. S. Emma-Egbumokei, *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, s. 459-481..

48 Zobacz podobnie., The UN Guidelines on the Tax Treatment of Government-to-Government Aid Projects. Dokument dostępny na stronie:
https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021–09/G-to-G%20PDF.pdf, pkt 10, 37.

szczeblu międzynarodowym bodźce, które zachęcają do zmniejszania opodatkowania krajów rozwijających się, nie ulega wątpliwości, że pojęcie „pomocy" obejmuje *cały strumień środków finansowych* przepływających od EFR do beneficjenta w państwach AKP.

51. W związku z tym uważam, że regulacja podatkowa rozpatrywana w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim odnosi się do dochodu finansowanego przez EFR oraz uzyskiwanego przez przedsiębiorstwo w państwie członkowskim, powinna być objęta zakresem pojęcia „przepływu kapitału" w rozumieniu art. 63 TFUE.

c) Podmiotowy zakres stosowania

52. Aby ustalić, jaki jest podmiotowy zakres stosowania art. 63 TFUE, należy rozstrzygnąć dwie kwestie. Najpierw Trybunał powinien ustalić, czy to postanowienie znajduje zastosowanie ratione personae do dochodu finansowanego przez EFR, będącego funduszem publicznym utworzonym przez państwa członkowskie na podstawie przyjętego przez te państwa rozporządzenia finansowego, i otrzymywanego przez spółkę zajmującą się pomocą rozwojową z siedzibą w państwie członkowskim, a następnie wskazać, czy pracownik zatrudniony przez taką spółkę może się powoływać na tę podstawową swobodę.

53. Rzecznik generalny P. Mengozzi podkreślił „istot[ę] swobodnego przepływu kapitału", która „opiera się przede wszystkim na przedmiocie transakcji, a nie na kwalifikacji osób, które je przeprowadzają"[49]. W tym samym duchu Trybunał orzekł już że swobodny przepływ kapitału stosuje się do operacji wykonywanych przez niemającą celu zarobkowego fundację charytatywną[50], oraz do podatku od zapisu dokonanego na rzecz zrzeszenia wyznaniowego o charakterze niezarobkowym[51]. Ponadto, w razie gdyby Trybunał uznał EFR za fundusz Wspólnoty lub Unii, należy przypomnieć, że w przypadku urzędników Unii Europejskiej stosuje się inne podstawowe swobody[52], co sprawia, iż znajdują one zastosowanie do różnego rodzaju przepływów – osobowych lub rzeczowych – między Unią a państwem członkowskim.

54. Nie ulega wątpliwości, że spółka, która realizuje projekty pomocy rozwojowej finansowane przez EFR, może, jako beneficjent tego kapitału, podważyć zgodność spornej regulacji podatkowej ze swobodnym przepływem kapitału. Co do zasady pracownik wnoszący wkład w realizowany przez spółkę proces produkcji lub w świadczenie przez nią usług jest uznawany za nakład lub czynnik produkcji[53]. Innymi słowy, sposób traktowania pracownika oddziałuje na spółkę oraz charakterystyczny dla niej stosunek nakładów do uzyskiwanych wyników. Na przykład koszty pracy wpływają na liczbę i kwalifikacje pracowników, których może zatrudnić

[49] Opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, pkt 35); zob. także opinia rzecznik generalnej C. Stix-Hackl w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, pkt 58–60).

[50] Wyrok z dnia 14 września 2006 r., Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568.

[51] Zobacz wyrok z dnia 10 lutego 2011 r., Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65.

[52] Skoro Trybunał orzekł, że traktowanie dochodu urzędnika lub członka personelu kontraktowego Unii wchodzi w zakres jednej z podstawowych wolności, takiej jak ta, którą ustanowiono w art. 45 TFUE (wyroki: z dnia 16 lutego 2006 r., Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, pkt 12 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 6 października 2016 r., Adrien i in., C-466/15, EU:C:2016:749, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo), to dochód finansowany przez EFR również powinien być objęty zakresem stosowania art. 63 TFUE. Jeżeli dochód finansowany bezpośrednio z budżetu Unii może potencjalnie powodować ograniczenie art. 45 TFUE, to finansowanie zapewniane przez EFR, który jest funduszem ustanowionym przez państwa członkowskie Unii, powinno wchodzić w zakres podstawowych swobód.

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

spółka. Dlatego też skoro termin „przepływ” ma się odnosić do wszystkich ogniw łańcucha łączącego EFR z projektem w państwie AKP [54], to należy nim objąć również wynagrodzenie uzyskiwane przez pracownika, który uczestniczy w tym projekcie i stanowi nakład spółki.

55. Ponadto warto zauważyć, że spór w postępowaniu głównym został w pewnym sensie wywołany działaniem odnośnej spółki, której na samym początku wydano świadectwo zwolnienia z podatku w odniesieniu do wynagrodzenia za pracę uzyskiwanego przez RF, która nie pobrała podatku u źródła z tytułu tego wynagrodzenia. Wskutek tego zaniechania niemiecki organ podatkowy postanowił zwrócić się do RF o zapłatę podatku dochodowego należnego za rok 2011 i 2012. Uważam, że RF powinna mieć możliwość powołania się na tę podstawową swobodę w celu ochrony swojego wynagrodzenia przed podatkiem, który może być niezgodny z prawem Unii. Wynagrodzenie za pracę uzyskane przez RF należy, zarówno w świetle niniejszego sporu, jak i celów, do których osiągnięcia zmierza sporna regulacja podatkowa, traktować jako część kapitału uzyskanego przez spółkę od EFR. W związku z tym RF może się powołać na tę podstawową swobodę.

56. W świetle powyższych rozważań oraz wbrew stanowisku zaprezentowanemu przez rząd niemiecki na rozprawie jestem zdania, że sporna regulacja podatkowa wchodzi w zakres swobodnego przepływu kapitału ustanowionego w art. 63 TFUE.

2. W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

57. Należy przypomnieć, że art. 63 TFUE zakazuje wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi, z zastrzeżeniem względów uzasadniających, o których mowa w art. 65 TFUE. Mimo iż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa te muszą wykonywać ową kompetencję z poszanowaniem prawa Unii, a zwłaszcza podstawowych swobód gwarantowanych przez ten traktat [55]. Oznacza to, że państwa członkowskie powinny powstrzymać się od przyjmowania środków dyskryminacyjnych ze szkodą dla osób, które skorzystały z praw do swobodnego przemieszczania się.

58. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału do środków zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE ze względu na to, że stanowią ograniczenia w przepływie kapitału, zaliczają się środki, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonywania inwestycji w danym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić rezydentów tego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w innych państwach [56].

59. W wyroku Komisja/Węgry [57], który został wydany w następstwie skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, Trybunał badał zgodność ze swobodnym przepływem kapitału przepisów krajowych nakładających obowiązki w zakresie rejestracji, zgłaszania i jawności na określone kategorie organizacji społeczeństwa obywatelskiego korzystających *bezpośrednio lub pośrednio* ze wsparcia zagranicznego przekraczającego określony próg oraz przewidujących możliwość stosowania sankcji wobec organizacji niewywiązujących się z tych obowiązków. Orzekł on, że przepisy te są wymierzone w osoby z innych państw członkowskich lub państw trzecich, które udzielają wsparcia finansowego

54 Zobacz pkt 49, 50 niniejszej opinii.

55 Wyrok z dnia 11 czerwca 2015 r., Berlington Hungary i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 34.

56 Zobacz podobnie wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo.

57 Wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., Komisja/Węgry (Przejrzystość stowarzyszeń), C-78/18, EU:C:2020:476, pkt 60, 62.

stowarzyszeniom lub fundacjom mającym siedzibę na Węgrzech, ponieważ przewidują podanie do publicznej wiadomości informacji o tych osobach oraz o wsparciu finansowym, co również może zniechęcać te osoby do udzielania takiego wsparcia. Następnie Trybunał podkreślił, że w ten sposób owe przepisy rozpatrywane jako całość traktują w odmienny sposób nie tylko stowarzyszenia i fundacje mające siedzibę na Węgrzech, które otrzymują wsparcie finansowe z innych państw członkowskich lub państw trzecich, w porównaniu z tymi, które otrzymują wsparcie ze źródeł węgierskich, ale także osoby, które udzielają tym stowarzyszeniom i fundacjom wsparcia finansowego z innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, w porównaniu z osobami, które czynią to z miejsca zamieszkania lub siedziby na Węgrzech [58].

60. We wspomnianym wyroku Trybunał stwierdził, że różnice w traktowaniu w zależności od krajowego lub *zagranicznego pochodzenia* rozpatrywanego wsparcia finansowego stanowią pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową [59].

61. W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że rozpatrywane zwolnienie z podatku przysługuje jedynie wówczas, gdy projekt pomocy rozwojowej jest finansowany z krajowych środków budżetowych. Takie finansowanie ma miejsce wówczas, gdy dany projekt jest finansowany na poziomie co najmniej 75% przez federalne ministerstwo odpowiedzialne za współpracę na rzecz rozwoju lub przez należącą do państwa prywatną spółkę zajmującą się pomocą rozwojową. Z kolei projekt pomocy rozwojowej finansowany ze źródeł zagranicznych [60], takich jak EFR, wchodzi w zakres stosowania zarządzenia ministerstwa finansów, dlatego wynagrodzenia za pracę wypłacane w związku z tym projektem przez odnośne przedsiębiorstwo podlegają opodatkowaniu.

62. Zastosowanie spornej regulacji podatkowej sprawia, że traktowanie pod względem podatkowym wynagrodzeń wypłacanych przez przedsiębiorstwa finansowane z krajowych środków budżetowych oraz wynagrodzeń wypłacanych przez przedsiębiorstwa finansowane ze środków zagranicznych nie jest takie samo. Przedsiębiorstwa finansowane z kapitału zagranicznego podlegają wyższemu obciążeniu podatkowemu niż to, które dotyczy przedsiębiorstw finansowanych z krajowych środków budżetowych. Te pierwsze podmioty znajdują się zatem w sytuacji mniej korzystnej niż te drugie [61].

63. Taka różnica w traktowaniu pod względem podatkowym oddziałuje na wykorzystanie środków finansowych otrzymywanych przez spółki zajmujące się pomocą rozwojową [62] w ten sposób, że zwiększa koszty pracy w ramach odnośnych projektów pomocy, zmniejszając tym samym zasoby dostępne w odniesieniu do tych projektów oraz udostępniony spółkom kapitał. Zasadniczo jest tak, że z jednej strony odnośna spółka musi zdecydować, po pierwsze, czy będzie się ubiegać o finansowanie z krajowych środków budżetowych, czy też z EFR, po drugie, czy nie powinna raczej zatrudnić mniej pracowników albo też pracowników o mniejszym potencjale konkurencyjności w obrębie przedmiotowego sektora, oraz, po trzecie, czy powinna obniżyć inne koszty. Z drugiej strony pracownik może stanąć przed wyborem projektów pomocy zagranicznej, które pod względem finansowym są mniej korzystne niż projekty finansowane z krajowych środków budżetowych. Jeżeli pracownik wybierze projekty finansowane przez EFR, podatek jest

58 Ibidem, pkt 60, 61.

59 Ibidem, pkt 62.

60 Zobacz pkt 47 niniejszej opinii.

61 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 11 października 2007 r., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, pkt 37.

62 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

pobierany u źródła (lub, tak jak w niniejszej sprawie, może być żądany na późniejszym etapie) przez właściwy organ podatkowy, co oznacza, że nałożone na tę osobę obciążenie podatkowe jest o wiele wyższe [63].

64. W związku z tym uważam, że sporna regulacja podatkowa stanowi ograniczenie przepływu kapitału, które jest zakazane na podstawie art. 63 TFUE.

3. W przedmiocie istnienia uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału na podstawie art. 65 TFUE

65. Z orzecznictwa dotyczącego art. 65 ust. 1 TFUE w związku z jego art. 65 ust. 3 wynika, że krajowa regulacja podatkowa może zostać uznana za zgodną z postanowieniami traktatu odnoszącymi się do swobodnego przepływu kapitału, jeżeli odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli jest ono uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego [64].

66. Po pierwsze, co się tyczy porównywalności sytuacji [65], rząd niemiecki oświadczył na rozprawie, że sytuacja projektu pomocy finansowanego z krajowych środków budżetowych jest obiektywnie odmienna od sytuacji projektu pomocy finansowanego przez EFR. W szczególności podniósł on, że projekty EFR mogą być lepiej finansowane niż projekty finansowane ze źródeł krajowych, w związku z czym wynagrodzenie za pracę przy projektach EFR jest wyższe niż to otrzymywane w przypadku projektów finansowanych ze źródeł krajowych.

67. W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że porównywalność sytuacji należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe [66]. Przy ocenie, czy będąca skutkiem analizowanego uregulowania różnica w traktowaniu odzwierciedla obiektywnie istniejącą różnicę sytuacji, można brać pod uwagę tylko ustanowione w tym uregulowaniu właściwe kryteria rozróżniające [67].

68. Pragnę zauważyć, że w niniejszej sprawie rozpatrywane zwolnienie z podatku jest związane z kryterium rozróżniającym opartym zasadniczo na pochodzeniu środków finansowych. Jeśli chodzi o projekty finansowane z krajowych środków budżetowych, skarżąca podnosi, że celem zwolnienia przewidzianego w § 34c ust. 5 EStG jest zapewnienie wsparcia podmiotom udzielającym pomocy rozwojowej, tak aby były one bardziej atrakcyjne dla najbardziej wydajnych pracowników. W związku z tym wydaje się, że celem ogólnym jest wspieranie zagranicznych projektów rozwojowych. EFR jest głównym instrumentem Unii w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju, który służy finansowaniu projektów realizowanych w szczególności w państwach AKP. W świetle tych celów należy uznać, że projekty finansowane przez EFR i projekty finansowane z krajowych środków budżetowych znajdują się w porównywalnej sytuacji. Nawet gdyby Trybunał miał przystąpić do badania przywołanego przez rząd niemiecki względu uzasadniającego, zgodnie z którym wynagrodzenia za pracę przy projektach EFR są wyższe

63 W niniejszym przypadku na rozprawie podniesiono, że na poczet zapłaty należności podatkowej RS przeznaczyła zgromadzone przez siebie oszczędności emerytalne.

64 Zobacz podobnie wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

65 W niniejszej opinii nie będę analizowała znaczenia kryterium porównywalności, które pozostaje poza sporem (zob. podobnie opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Nordea Bank, C-48/13, EU:C:2014:153, pkt 22)).

66 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 38; z dnia 1 kwietnia 2014 r., Felixstowe Dock and Railway Company i in., C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 25; z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 32.

67 Wyroki: z dnia 2 czerwca 2016 r., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, pkt 49; z dnia 10 maja 2012 r., Santander Asset Management SGIIC i in., od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 28.

aniżeli wynagrodzenia wypłacane w związku z projektami finansowanymi ze źródeł krajowych, należy podkreślić, że rząd niemiecki nie poparł dowodami przytoczonego argumentu, który w każdym razie nie odwołuje się do celu spornej regulacji podatkowej. Dlatego też uważam, że odmienne traktowanie, które jest przedmiotem postępowania głównego, dotyczy sytuacji obiektywnie porównywalnych.

69. Po drugie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, ograniczenie swobodnego przepływu kapitału może być dopuszczone jedynie pod warunkiem, że jest uzasadnione, w przypadku dyskryminacji bezpośredniej, jednym ze względów wyraźnie wymienionych w traktatach oraz, w takim przypadku, jedynie wówczas, gdy jest ono odpowiednie do zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia [68].

70. W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że w dokumentach przedłożonych Trybunałowi nie wyjaśniono, jaki cel przyświecał krajowemu organowi podatkowemu, gdy ustanowił on kryterium, w myśl którego środek w dziedzinie pomocy rozwojowej musi być finansowany na poziomie co najmniej 75% z krajowych środków budżetowych.

71. Zgodnie z oświadczeniami rządu niemieckiego przedstawionymi na rozprawie sporna regulacja podatkowa wchodzi w zakres suwerennych kompetencji Niemiec. W tym względzie należy zauważyć, że choć państwom członkowskim przysługuje kompetencja do zorganizowania własnego systemu opodatkowania dochodów, to w myśl utrwalonego orzecznictwa wykonywanie przez nie przysługującej im autonomii podatkowej powinno następować w poszanowaniu wymogów wynikających z prawa Unii, w szczególności tych nałożonych postanowieniami TFUE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, który wymaga, co wymaga zaprojektowania systemu opodatkowania w sposób niedyskryminacyjny [69]. W związku z tym przywołany wzgląd uzasadniający należy oddalić bez konieczności badania jego proporcjonalności.

4. Wniosek częściowy

72. W świetle powyższego proponuję Trybunałowi, aby udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne: artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu regulacji podatkowej państwa członkowskiego, takiej jak ta analizowana w postępowaniu głównym, która przewiduje zwolnienie z podatku dochodowego wynagrodzenia za pracę uzyskiwanego przez pracownika, któremu powierzono wykonywanie pracy związanej z pomocą rozwojową, wyłącznie gdy taka praca jest finansowana na poziomie co najmniej 75% z krajowych środków budżetowych, ale która to wywołuje skutek w postaci pozbawienia pracownika korzyści wynikającej z takiego zwolnienia wówczas, gdy zostaje mu powierzone wykonywanie pracy o takim samym charakterze, która jest finansowana w tym samym stopniu przez jeden z EFR.

[68] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Jyske Bank Gibraltar, C-212/11, EU:C:2013:270, pkt 60; z dnia 6 marca 2018 r., SEGRO, C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, pkt 76 i nast.; z dnia 18 czerwca 2020 r., Komisja/Węgry (Przejrzystość stowarzyszeń), C-78/18, EU:C:2020:476, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo.

[69] Zobacz podobnie wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, pkt 42, 45 i przytoczone tam orzecznictwo.

73. Niemniej jednak w postanowieniu odsyłającym sąd krajowy zwrócił się do Trybunału o zbadanie zgodności spornej regulacji podatkowej z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 208 i 210 TFUE. Ten problem omówię w dalszej części niniejszej opinii jedynie na wypadek, gdyby Trybunał nie podzielił powyższego wniosku i mimo to postanowił zbadać kwestię stosowania tych postanowień.

74. Zanim przejdę do analizy pytania prejudycjalnego, tak jak zostało ono sformułowane przez sąd krajowy, powinnam podkreślić, że – co zostało już wyjaśnione [70] – z orzecznictwa Trybunału wynika, iż art. 63 TFUE jest *bezpośrednio skuteczny*, a więc można się na niego powoływać przed sądem krajowym ze skutkiem w postaci niezastosowania przez sąd sprzecznych z nim przepisów krajowych. Takiej skuteczności nie ma jednak zasada lojalnej współpracy [71]. Ponadto, w przeciwieństwie do zasady lojalnej współpracy, Trybunał wielokrotnie stosował to postanowienie w kontekście krajowego prawa podatkowego [72]. Dlatego też powołanie się na podstawowe swobody rynku wewnętrznego, a w szczególności swobodny przepływ kapitału, ma mniej negatywny wpływ na kompetencje państw członkowskich aniżeli powołanie się na art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 208 i 210 TFUE w zakresie kompetencji równoległych, które omówię poniżej.

D. W przedmiocie zasady lojalnej współpracy stosowanej w związku z ustanowionymi w traktatach regułami kompetencyjnymi

75. Sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy zasadę lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 208 i 210 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie krajowej regulacji podatkowej takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym.

76. Aby udzielić odpowiedzi na to pytanie, przeanalizuję, po pierwsze, zagadnienie wykonywania przez Unię i państwa członkowskie kompetencji w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju. Po drugie, rozważę czy krajowa regulacja podatkowa, taka jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, narusza art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 4 ust. 4 TFUE oraz art. 208 i 210 TFUE. Po trzecie, zbadam kwestię bezpośredniej skuteczności tych postanowień.

1. Wykonywanie kompetencji przez Unię i państwa członkowskie

a) Reguły kompetencyjne w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju i obowiązek skuteczności

77. Na samym początku należy wskazać, że w zależności od dziedziny Unii może przysługiwać kompetencja wyłączna, dzielona lub „wspierająca” [73]. Dziedziny objęte tymi kompetencjami wymieniono w art. 3–6 TFUE.

70 Zobacz pkt 42 niniejszej opinii.

71 Zobacz wyroki: z dnia 24 października 1973 r., Schlüter, 9/73, EU:C:1973:110; z dnia 15 stycznia 1986 r., Hurd, 44/84, EU:C:1986:2.

72 Trybunał orzekł już, że zasady lojalnej współpracy wyrażonej w art. 4 ust. 3 TUE nie można interpretować w ten sposób, iż prowadzi ona do powstania niezależnego obowiązku państw członkowskich, wykraczającego poza obowiązki, które mogą na nie zostać nałożone na podstawie art. 63 TFUE i 65 TFUE (zob. podobnie: wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Riskin i Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, pkt 36; postanowienie z dnia 19 września 2012 r., Levy i Sebbag, C-540/11, niepublikowane, EU:C:2012:581, pkt 27–29).

73 Zobacz art. 2 ust. 1 TFUE, art. 2 ust. 2 TFUE, art. 2 ust. 5 TFUE. Pojęciem kompetencji „wspierającej” objęta jest kompetencja w zakresie prowadzenia działań w celu wspierania, koordynowania lub uzupełniania działań państw członkowskich, jaka przysługuje Unii Europejskiej na podstawie art. 2 ust. 5 TFUE.

78. Co się tyczy dziedziny współpracy na rzecz rozwoju, w art. 4 ust. 4 TFUE wskazano, że Unia „ma kompetencje do prowadzenia działań i wspólnej polityki", dodając przy tym, iż „wykonywanie tych kompetencji nie może [jednakże] doprowadzić do uniemożliwienia państwom członkowskim wykonywania ich kompetencji". Ta kompetencja nie figuruje zatem w znajdującym się w art. 4 ust. 2 TFUE wykazie „standardowych" kompetencji dzielonych, w którym wymieniono takie dziedziny jak rynek wewnętrzny, rolnictwo i rybołówstwo, ochrona konsumentów czy też transport [74]. Jeśli chodzi o kompetencje dzielone, art. 2 ust. 2 TFUE opiera się na zasadzie wyczerpania, zgodnie z którą „państwa członkowskie wykonują swoją kompetencję w zakresie, w jakim Unia nie wykonała swojej kompetencji". Reguła kompetencyjna zawarta w art. 4 ust. 4 TFUE [75] przewiduje natomiast, że wykonywanie kompetencji przez Unię Europejską nie uniemożliwia państwom członkowskim wykonywania ich kompetencji. Można powiedzieć, że jest to reguła „ukształtowana w sposób, który powoduje powstanie »pobocznej dziedziny objętej kompetencją dzieloną«" [76], albo też reguła ustanawiająca „kompetencję niepodlegającą wyczerpaniu" [77] lub „równoległą kompetencję dzieloną" [78]. Krótko mówiąc, art. 4 ust. 4 TFUE charakteryzuje się tym, że dopuszcza równoległe wykonywanie kompetencji przez Unię i państwa członkowskie [79].

79. Co więcej, art. 4 ust. 4 TFUE należy interpretować w związku z art. 208 i 210 TFUE, czyli szczególnymi postanowieniami traktatu dotyczącymi dziedziny współpracy na rzecz rozwoju. W szczególności art. 208 ust. 1 TFUE stanowi, że kompetencje Unii i państw członkowskich „uzupełniają się i wzmacniają wzajemnie". Artykuł 210 ust. 1 TFUE przewiduje ponadto, że dążąc do zwiększenia komplementarności i *skuteczności* swoich działań, Unia i państwa członkowskie mogą podejmować wspólne działania, zaś państwa członkowskie przyczyniają się, w razie potrzeby, do wykonania programów pomocy Unii.

80. Z powyższego wynika moim zdaniem, że art. 4 ust. 4 TFUE, art. 208 ust. 1 TFUE i art. 210 ust. 1 TFUE, jako samodzielne postanowienia, zobowiązują Unię Europejską i państwa członkowskie do wzajemnego wzmacniania swoich działań w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju, w celu uczynienia owych działań *skutecznymi*. Ponadto art. 4 ust. 4 TFUE stanowi, że wykonywanie przez Unię kompetencji w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju „nie może doprowadzić do uniemożliwienia państwom członkowskim wykonywania ich kompetencji". Przywołane postanowienia traktatu milczą jednak na temat tego, czy po stronie państw członkowskich również istnieje podobny negatywny obowiązek polegający na tym, że muszą one powstrzymać się od utrudniania lub zakłócania wykonywania przez Unię kompetencji

74 Artykuł 4 ust. 2 TFUE należy interpretować w związku z art. 2 ust. 2 TFUE. Z kolei zgodnie z art. 2 ust. 1 TFUE istnienie kompetencji wyłącznej stoi na przeszkodzie podejmowaniu działań przez państwa członkowskie; podobnie, w myśl art. 2 ust. 2 TFUE, istnienie kompetencji dzielonej uniemożliwia państwom członkowskim podjęcie działań, jeżeli Unia wykonała już swoją kompetencję.

75 Zasadniczo podobnym sformułowaniem posługuje się art. 4 ust. 3 TFUE w odniesieniu do kompetencji w dziedzinie badań, rozwoju technologicznego i przestrzeni kosmicznej.

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

77 Zobacz M. Cremona, Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process, *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, ed. A. Dashwood, M. Maresceau, Cambridge, Cambridge University Press 2008, s. 44.

78 Zobacz opinia rzecznik generalnej T. Ćapety w sprawie ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, przypis 59).

79 Zasadę wyczerpania można określić w następujący sposób: „gdy Unia ureguluje daną kwestię, to państwa członkowskie nie mogą regulować jej samodzielnie tak długo, jak długo w mocy pozostaje uregulowanie Unii" (opinia rzecznik generalnej T. Ćapety w sprawie ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, pkt 73). Artykuł 4 ust. 4 TFUE jawi się jako wyjątek od art. 2 ust. 2 TFUE i art. 4 ust. 2 TFUE, w których to postanowieniach wymieniono kompetencje dzielone i wyrażono zasadę wyczerpania; wyjątek ten nie wchodzi jednak najwyraźniej w zakres stosowania art. 2 ust. 5 TFUE, zgodnie z którym Unia ma kompetencję w zakresie prowadzenia działań w celu wspierania, koordynowania lub uzupełniania działań państw członkowskich.

w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju. W związku z tym uważam, że wykładnia art. 4 ust. 4 TFUE, art. 208 ust. 1 TFUE i art. 210 ust. 1 TFUE, która uwzględniałaby wzajemność między Unią a państwami członkowskimi, wymaga odwołania się do zasady lojalnej współpracy.

b) Zasada lojalnej współpracy wyrażona w art. 4 ust. 3 TUE

81. W kontekście niniejszej sprawy szczególne znaczenie wydaje się mieć brzmienie art. 4 ust. 3 akapit trzeci TUE. Zgodnie z tym akapitem państwa członkowskie „ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań" oraz „powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii"[80]. Nakłada on zatem pozytywny obowiązek ułatwiania wypełniania przez Unię jej zadań, jak również wprowadza ogólny zakaz podejmowania przez państwa członkowskie tego rodzaju środków. Pragnę jeszcze dodać, że w owym ustępie jest mowa o zadaniach i celach Unii, a nie o prawie Unii[81].

82. Co się tyczy kontekstu, zwracam uwagę, że w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju art. 4 ust. 3 TUE należy interpretować w związku z celami, o których mowa w art. 21 TUE[82]. To właśnie w tym kontekście państwa członkowskie są zobowiązane, na podstawie zasady lojalnej współpracy wyrażonej w art. 4 ust. 3 akapit trzeci TUE, powstrzymać się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby utrudnić wypełnianie przez Unię jej zadań lub zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

83. Jeśli chodzi o zakres zasady lojalnej współpracy, to znajduje ona zastosowanie niezależnie od tego, czy dana kompetencja ma charakter wyłączny, czy też dzielony[83]. Na przykład w wyroku Komisja/Szwecja[84] Trybunał orzekł, że Królestwo Szwecji naruszyło art. 4 ust. 3 TUE, ponieważ zaproponowało jednostronnie dodanie konkretnej substancji do załącznika do konwencji międzynarodowej w dziedzinie należącej do kompetencji wyłącznej. W ten sposób owo państwo członkowskie „wyłamało się ze wspólnej strategii uzgodnionej w Radzie", co wywołało konsekwencje dla Unii Europejskiej[85]. Moim zdaniem to orzeczenie powinno zachowywać aktualność również na gruncie „równoległych kompetencji dzielonych". Okoliczność, że Unia wykonała swoją kompetencję, niezależnie od jej charakteru, oznacza bowiem, iż państwo członkowskie musi respektować cele, do urzeczywistnienia których Unia Europejska dąży w danej dziedzinie.

80 Zobacz na przykład wyrok z dnia 27 listopada 2012 r., Pringle, C-370/12, EU:C:2012:756, pkt 148.

81 Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., Niemcy/Rada, C-600/14, EU:C:2017:935, pkt 105. Zobacz, w ujęciu bardziej ogólnym: M. Klamert, Article 4, *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, ed. M. Kellerbauer, M. Klamert, J. Tomkin, Oxford, Oxford University Press 2019, § 26 i nast.; B. Guastaferro, Sincere Cooperation and Respect for National Identities, *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, ed. R. Schütze, T. Tridimas, Vol. 1, Oxford University Press 2018, s. 354–383; T. Roes, *Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU, Cahiers de Droit Européen*, Issue 1, 2016, s. 253-284 .

82 Wyrok z dnia 2 września 2021 r., Komisja/Rada (Umowa z Armenią), C-180/20, EU:C:2021:658, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo.

83 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 2 czerwca 2005 r., Komisja/Luksemburg, C-266/03, EU:C:2005:341, pkt 58; z dnia 14 lipca 2005 r., Komisja/Niemcy, C-433/03, EU:C:2005:462, pkt 64.

84 Zobacz wyrok z dnia 20 kwietnia 2010 r., Komisja/Szwecja, C-246/07, EU:C:2010:203.

85 Zobacz wyrok z dnia 20 kwietnia 2010 r., Komisja/Szwecja, C-246/07, EU:C:2010:203, pkt 91. Należy również stwierdzić, że w owej sprawie Trybunał zastosował art. 4 ust. 3 TUE *w sposób autonomiczny*, jako samodzielne postanowienie, ponieważ obowiązek współpracy wynika z wymogu jednolitego charakteru międzynarodowej reprezentacji Unii Europejskiej.

84. Dlatego też z art. 4 ust. 4 TFUE, art. 208 ust. 1 TFUE i art. 210 ust. 1 TFUE w związku z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE wynika, że państwa członkowskie są zobowiązane do ułatwiania wypełniania przez Unię jej zadań oraz do niezagrażania urzeczywistnieniu celów realizowanych przez Unię Europejską w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju, a więc do zagwarantowania skuteczności działań Unii w tej dziedzinie [86].

c) Zastosowanie w niniejszej sprawie

85. Należy zauważyć, że w niniejszej sprawie doszło do wykonania dwóch wiązek różnych kompetencji. Po pierwsze, Unia wykonała swoją „równoległą kompetencję dzieloną" w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju na podstawie art. 4 ust. 4 TFUE oraz art. 208 i 210 TFUE.

86. W szczególności w wymiarze zewnętrznym zawarła ona, razem z państwami członkowskimi, czwartą konwencję z Lomé oraz umowę z Kotonu, które zostały zatwierdzone decyzjami Rady [87]. Trybunał orzekł już, że państwa członkowskie i Unia Europejska są „współodpowiedzialne" za wykonanie zobowiązań wynikających z czwartej konwencji z Lomé [88]. W wymiarze wewnętrznym zobowiązania znajdujące swoje źródło w tych umowach zostały wykonane przez Unię Europejską rozporządzeniem finansowym 91/491/EWG mającym zastosowanie do siódmego EFR i rozporządzeniem finansowym z dnia 27 marca 2003 r. mającym zastosowanie do dziewiątego EFR. Jak już wyjaśniono, Komisja jest odpowiedzialna, na podstawie umów i konwencji ustanawiających poszczególne EFR oraz na podstawie odpowiednich rozporządzeń finansowych, za zarządzanie siódmym i dziewiątym EFR [89]. W świetle tych ram okazuje się, że w niniejszej sprawie Unia wykonała swoją „równoległą kompetencję dzieloną" w wymiarze zewnętrznym w drodze zawarcia umów mieszanych, o których mowa powyżej, zaś w wymiarze wewnętrznym – w drodze przyjęcia odnośnych rozporządzeń finansowych.

87. Po drugie, Niemcy ustanowiły, w drodze przyjęcia spornej regulacji podatkowej, środek podatkowy w dziedzinie podatków bezpośrednich, która, w obecnym stanie prawnym, nie należy do dziedzin zastrzeżonych dla Unii Europejskiej [90], lecz wchodzi w zakres zachowanych przez państwa członkowskie kompetencji. Przyjęcie tej regulacji podatkowej stanowiło również przejaw wykonania przez Niemcy przysługującej temu państwu kompetencji w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju, ponieważ przedmiotem owej regulacji jest pomoc rozwojowa.

88. O ile prawdą jest, że przytoczone powyżej orzecznictwo [91] nie dostarcza żadnych wskazówek co do tego, czy – a jeżeli tak, to w jaki sposób – zasada lojalnej współpracy wyrażona w art. 4 ust. 3 TUE znajduje zastosowanie w odniesieniu do „równoległych kompetencji dzielonych" określonych w art. 4 ust. 4 TFUE, art. 208 ust. 1 TFUE i art. 210 ust. 1 TFUE, o tyle uważam, iż tego rodzaju wskazówki można odnaleźć w tak zwanej doktrynie „ograniczenia

86 Zobacz pkt 79, 80 niniejszej opinii.

87 W odniesieniu do umowy z Kotonu wydaje się, gdy pod uwagę wziąć jej art. 2, 3 i 12, że przy wykonywaniu tej umowy jej strony są zobowiązane koordynować swoją politykę, to znaczy pozytywne środki podejmowane na rzecz zainteresowanych państw, ale już nie środki służące realizacji tej polityki. Podobne obowiązki wynikają z art. 2 i 9 czwartej konwencji z Lomé.

88 W szczególności Trybunał orzekł, że Wspólnota i jej państwa członkowskie jako partnerzy państw AKP są wobec tych państw współodpowiedzialne za wypełnienie wszystkich obowiązków wynikających z zaciągniętych zobowiązań, w tym również tych, które dotyczą pomocy finansowej (wyrok z dnia 2 marca 1994 r., Parlament/Rada, C-316/91, EU:C:1994:76, pkt 29). To orzecznictwo należy stosować odpowiednio do umowy z Kotonu.

89 Zobacz pkt 45 niniejszej opinii.

90 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 43; z dnia 23 lutego 2016 r., Komisja/Węgry, C-179/14, EU:C:2016:108, pkt 171 i przytoczone tam orzecznictwo.

91 Zobacz pkt 83 niniejszej opinii.

kompetencji”[92]. Zgodnie z tą doktryną państwa członkowskie mają ogólny obowiązek wykonywania kompetencji zachowanych z poszanowaniem prawa Unii. W tym względzie nawet jeżeli w obecnym stanie rozwoju prawa Unii podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to państwa te muszą jednak wykonywać ową kompetencję zgodnie z prawem Unii[93], a także, jak sądzę, przy uwzględnieniu zadań i celów Unii. Tak samo jest wówczas, gdy państwo członkowskie wykonuje swoją kompetencję w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju. W związku z tym działania podejmowane przez państwa członkowskie w dziedzinach, które nie podlegają (lub nie mogą podlegać) harmonizacji na szczeblu Unii, takich jak podatki bezpośrednie i współpraca na rzecz rozwoju, nie są wyłączone z zakresu stosowania zasady lojalnej współpracy wyrażonej w art. 4 ust. 3 TUE.

89. W świetle powyższego z art. 4 ust. 4 TFUE, art. 208 ust. 1 TFUE i art. 210 ust. 1 TFUE w związku z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE wynika, że nawet wówczas, gdy państwa członkowskie wykonują swoje kompetencje zachowane w dziedzinie podatków bezpośrednich i współpracy na rzecz rozwoju, pozostają one zobowiązane do ułatwiania wypełniania przez Unię jej zadań oraz do niezagrażania urzeczywistnieniu celów realizowanych przez Unię w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju.

2. W przedmiocie istnienia naruszenia art. 4 ust. 4 TFUE, art. 208 ust. 1 TFUE i art. 210 ust. 1 TFUE w związku z art. 4 ust. 3 TUE

90. Na samym początku należy podkreślić, że w przypadku gdy państwa członkowskie postanawiają o utworzeniu wspólnego funduszu, takiego jak EFR, opracowują one przepisy dotyczące opodatkowania dochodów pochodzących z finansowania w ramach tego funduszu. Niemniej jednak wobec braku takich przepisów Trybunał musi zbadać niniejszą sprawę w świetle obowiązujących postanowień prawa pierwotnego. Powstała kwestia sprowadza się do tego, co należy uznać za naruszenie rzeczonych postanowień traktatu w związku z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE.

91. Moim zdaniem z faktu, że państwa członkowskie mają obowiązek ułatwiać wypełnianie przez Unię jej zadań i nie zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii Europejskiej, jakie przyświecają jej w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju, wynika, iż nie powinny one podejmować żadnych środków zmniejszających skuteczność działań Unii w tej dziedzinie. Ponadto obowiązkiem państw członkowskich jest stworzenie warunków odpowiednich do wypełniania tego zadania lub urzeczywistnienia tego celu. W związku z tym jakikolwiek środek podatkowy, który może skutkować zmniejszeniem kwoty środków przeznaczonych na finansowanie projektu pomocy rozwojowej w państwie AKP będącym jego beneficjentem, nie ułatwia wypełniania przez Unię jej zadania i utrudnia urzeczywistnienie celów, jakie jej przyświecają w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju. Opodatkowanie przez państwa członkowskie finansowania udzielonego przez EFR prowadzi bowiem do zmniejszeni kwoty wsparcia finansowego otrzymywanego przez beneficjentów odnośnych projektów pomocy w państwach AKP i skutkuje powstaniem *przeszkód finansowych* w realizacji tych projektów[94]. Tego rodzaju środek podatkowy stanowi zatem naruszenie tych postanowień.

[92] Ta doktryna była stosowana przez Trybunał na przykład w sprawach dotyczących zabezpieczenia społecznego, organizacji systemów edukacji, organizacji wymiaru sprawiedliwości oraz podatków bezpośrednich. Zobacz, w ujęciu bardziej ogólnym, L. Azoulai, The „Retained Powers” Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?, *European Journal of Legal Studies*, 2011, 4, s. 192.

[93] Zobacz wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo.

[94] Zobacz podobnie wyrok Bruce of Donington, C-208/80, EU:C:1981:194, pkt 14–20.

92. W szczególności, jak oświadczyła RF [95], pod uwagę należy wziąć cele, które określono w art. 21 ust. 2 lit. d) TUE oraz w umowie z Kotonu, a więc cele dotyczące „wyeliminowania ubóstwa, stałego rozwoju oraz stopniowego włączania państw AKP w gospodarkę światową". Poprzez ustanowienie EFR i programów mikroprojektów z myślą o wspieraniu różnego rodzaju inwestycji w państwach AKP [96] Unia Europejska i państwa członkowskie wdrożyły bardzo konkretne środki urzeczywistnienia tych szeroko zakreślonych celów [97]. Innymi słowy, środki przyznawane przez EFR w celu finansowania działań prowadzonych w ramach programów mikroprojektów stanowią namacalny przejaw tych celów. W tym względzie programy mikroprojektów są „określoną przez ONZ interwencją Unii", która służy zaspokojeniu podstawowych potrzeb ogółu ludności [98].

93. Z powyższego wynika, że gdy EFR przekazuje środki pieniężne na rzecz programu mikroprojektów, to ma na celu finansowanie przedmiotowego programu oraz wspieranie czerpiącej z niego korzyści społeczności lokalnej. Jego celem nie jest natomiast finansowanie budżetu jednego z państw członkowskich [99]. Dlatego właśnie, pomijając składki na ubezpieczenie społeczne pracowników lub składki z tytułu podobnych świadczeń zapewnianych przez państwa członkowskie, państwa te nie powinny, co do zasady, opodatkowywać projektów finansowanych przez EFR i dochodów osobistych uzyskiwanych w związku z tymi projektami. Opodatkowanie takich projektów skierowanych do państw AKP prowadzi do obniżenia kwoty wsparcia finansowego otrzymywanego przez beneficjentów odnośnych projektów realizowanych w tych państwach i stanowi, *samo w sobie*, naruszenie art. 4 ust. 4 TFUE, art. 208 ust. 1 TFUE i art. 210 ust. 1 TFUE w związku z art. 4 ust. 3 TUE.

94. Ponadto na potrzeby ustalenia, czy doszło do naruszenia tych postanowień, nie ma potrzeby wykazywania, że istnieje różnica w traktowaniu pod względem podatkowym projektów finansowanych ze środków krajowych i projektów finansowanych przez EFR. W związku z tym, w przeciwieństwie do ograniczeń swobodnego przepływu kapitału, do naruszenia tych postanowień traktatu może dojść nawet w braku odmiennego traktowania pod względem podatkowym tych dwóch rodzajów projektów. Z uwagi na fakt, że każdy krajowy środek podatkowy, który nie ułatwia wypełniania przez Unię jej zadań lub utrudnia urzeczywistnienie celów Unii w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju, narusza zasadę lojalnej współpracy, kwestia tego, czy sporna regulacja podatkowa stawia w mniej korzystnej sytuacji projekty finansowane przez EFR oraz pracowników pracujących przy tych projektach, nie ma znaczenia dla stwierdzenia istnienia naruszenia owych postanowień traktatu. Wręcz przeciwnie: na potrzeby stosowania tych postanowień wystarczy wykazać, że istnieje trudność w skutecznym wypełnianiu zadań lub urzeczywistnieniu celów Unii.

95 Zobacz pkt 44 uwag RF.

96 Programy mikroprojektów mogą bowiem obejmować różnego rodzaju inwestycje, „na przykład dotyczące budynków szkolnych, ośrodków zdrowia, instalacjiwodno-sanitarnych, zakładów przetwórstwa oleju palmowego i nasion olejowca, straganów oraz przepustów, przy czym realizowane w tym zakresie procesy zostały skonstruowane w taki sposób, aby doprowadzić do urzeczywistnienia idei egalitaryzmu oraz wpływać w równym stopniu zarówno na osoby ubogie, jak i na grupy mniejszościowe w społeczeństwie". (Zobacz przypis 47 do niniejszej opinii).

97 Na przykład w odniesieniu do społeczności wiejskich zamieszkujących te stany Nigerii, w których wydobywa się ropę naftową (delta Nigru), wskazano, że interwencje podejmowane przez Unię „wyraźnie świadczą" o jej zaangażowaniu w „podejmowane na szczeblu globalnym wysiłki zmierzające do wyeliminowania ubóstwa". W latach 1999–2012 w dziewięciu stanach tego regionu zrealizowano trzy programy mikroprojektów, na które wydatkowano ponad 210 mln EUR. Odnotowano, że rzeczone programy mikroprojektów faktycznie zmniejszyły poziom ubóstwa w regionie, ponieważ umożliwiły one realizację przeszło 20 000 mikroprojektów zaspokajających potrzeby ponad 4000 społeczności lokalnych w dziewięciu objętych nimi stanach. (Zobacz przypis 47 do niniejszej opinii).

98 Ibidem.

99 W tym względzie należy zaznaczyć, że projekty pomocy zagranicznej finansowane na poziomie co najmniej 75% z krajowych środków budżetowych są zwolnione z podatku dochodowego. Wynika z tego, że z technicznego punktu widzenia nie istnieją przeszkody dla zwolnienia tych dochodów z podatku.

3. Bezpośrednia skuteczność

95. Bezpośrednia skuteczność to możliwość dochodzenia zastosowania przepisu prawa Unii na szczeblu krajowym, bezpośrednio przed sądem krajowym i bez potrzeby istnienia dodatkowego „pośrednika" w postaci prawa krajowego [100]. Jeśli chodzi o prawo pierwotne, to Trybunał ustanowił zasadę bezpośredniej skuteczności w wyroku Van Gend & Loos [101], obwarowując ją jednocześnie zastrzeżeniem, że obowiązki muszą być wystarczająco jasne, precyzyjne i bezwarunkowe, aby przyznać jednostkom prawo, na które jako takie mogą się powoływać w sporze przed sądem krajowym [102]. Moim zdaniem sformułowanym w sposób zwięzły art. 4 ust. 4 TFUE, art. 208 ust. 1 TFUE i art. 210 ust. 1 TFUE w związku z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE nie można nadać wykładni, zgodnie z którą zawierają one takie obowiązki. To samo tyczy się postanowień czwartej konwencji z Lomé i umowy z Kotonu, które na rozprawie były przedmiotem debaty toczonej przez strony [103].

96. Niemniej jednak w niniejszej sprawie aktem o bezpośredniej skuteczności jest decyzja Komisji lub decyzja intendenta, na podstawie której Komisja decyduje o udzieleniu zamówienia publicznego lub dotacji, która umożliwia przyznanie finansowania odnośnej spółce. Co do zasady powinna istnieć decyzja o udzieleniu zamówienia publicznego lub dotacji albo umowa między Komisją, działającą w imieniu EFR, a odnośną spółką, która określałaby obowiązki każdej ze stron. Niestety żaden taki dokument nie znajduje się w aktach sprawy przedstawionych Trybunałowi. Z przepisów odpowiednich rozporządzeń finansowych wynika jednak, że Komisja działa jako organ, który może przyjmować wobec osób trzecich prawnie wiążące decyzje [104]. W niniejszej sprawie odnośna spółka, a zatem i RF, może się powołać na tę decyzję. Niemniej jednak to do sądu krajowego należy ustalenie, czy taka decyzja indywidualna istnieje oraz jaka jest jej treść.

4. Wniosek częściowy

97. W świetle powyższego proponuję, aby na pytanie prejudycjalne Trybunał, odpowiedział w ten sposób, że art. 4 ust. 4 TFUE, art. 208 ust. 1 TFUE i art. 210 ust. 1 TFUE w związku z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu regulacji podatkowej państwa członkowskiego, która pozbawia pracownika korzyści wynikającej ze zwolnienia z podatku z tej przyczyny, iż owemu pracownikowi powierzono wykonywanie pracy związanej z pomocą rozwojową, która jest finansowana przez EFR, ponieważ opodatkowanie przez państwa członkowskie finansowania udzielonego przez EFR prowadzi do zmniejszenia kwoty wsparcia finansowego otrzymywanego przez beneficjentów odnośnych projektów pomocy w państwach trzecich i skutkuje powstaniem przeszkód finansowych w realizacji tych projektów.

100 Opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Bezpośrednia skuteczność), C-205/20, EU:C:2021:759, pkt 32.

101 Wyrok z dnia 5 lutego 1963 r., 26/62, EU:C:1963:1.

102 Zobacz wyrok z dnia 24 czerwca 2019 r., Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, pkt 58, 61.

103 W tym względzie powoływano się na art. 2, 3 i 9 umowy z Kotonu.

104 Zobacz uprawnienia i decyzje Komisji oraz intendenta, które określono w art. 17–24 rozporządzenia finansowego 91/491 mającego zastosowanie do siódmego EFR i w art. 50–53 rozporządzenia finansowego z dnia 27 marca 2003 r. mającego zastosowanie do dziewiątego EFR. Ponadto przypominam, że finansowane przez EFR umowy zawierane przez przedsiębiorstwa i Komisję podlegały ogólnym warunkom mającym zastosowanie do zamówień na usługi finansowanych przez EFR, zawartym w załączniku IV do decyzji nr 3/90 Rady Ministrów AKP-EWG z dnia 29 marca 1990 r. przyjmującej ogólne przepisy, ogólne warunki oraz procedury pojednawcze i arbitrażowe odnoszące się do zamówień na wykonanie robót, realizację dostaw i świadczenie usług finansowanych przez EFR i dotyczącej ich zastosowania (Dz.U. 1990, L 382, s. 1).

IV. Wnioski

98. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, by na pytanie przedstawione przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) odpowiedział następująco:

1) Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu regulacji podatkowej państwa członkowskiego, która przewiduje zwolnienie z podatku dochodowego wynagrodzenia za pracę uzyskiwanego przez pracownika, któremu powierzono wykonywanie pracy związanej z pomocą rozwojową, wyłącznie gdy taka praca jest finansowana na poziomie co najmniej 75% z niemieckich środków budżetowych (przez federalne ministerstwo odpowiedzialne za współpracę na rzecz rozwoju albo przez Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), ale wywołuje skutek w postaci pozbawienia pracownika korzyści wynikającej z takiego zwolnienia wówczas, gdy zostaje mu powierzone wykonywanie pracy o takim samym charakterze, która jest finansowana w tym samym stopniu przez jeden z Europejskich Funduszy Rozwoju (EFR).

2) Alternatywnie:

   Artykuł 4 ust. 4 TFUE, art. 208 ust. 1 TFUE i art. 210 ust. 1 TFUE w związku z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu regulacji podatkowej państwa członkowskiego, która pozbawia pracownika korzyści wynikającej ze zwolnienia z podatku z tej przyczyny, iż owemu pracownikowi powierzono wykonywanie pracy związanej z pomocą rozwojową, która jest finansowana przez EFR, ponieważ opodatkowanie przez państwa członkowskie finansowania udzielonego przez EFR prowadzi do zmniejszenia kwoty wsparcia finansowego otrzymywanego przez beneficjentów odnośnych projektów pomocy w państwach trzecich i skutkuje powstaniem przeszkód finansowych w realizacji tych projektów.