Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
LAILA MEDINA
της 9ης Φεβρουαρίου 2023 [1]

Υπόθεση C-15/22

RF
κατά
Finanzamt G

[αίτηση του Bundesfinanzhof
(Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ευρωπαϊκό Ταμείο Ανάπτυξης (ΕΤΑ) – Φόρος εισοδήματος – Απαλλαγή υπέρ των μισθών που καταβάλλονται στο πλαίσιο έργων αναπτυξιακής βοήθειας χρηματοδοτούμενων από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους – Διαφορετική μεταχείριση μισθών που καταβάλλονται στο πλαίσιο έργων χρηματοδοτούμενων από το ΕΤΑ – Άρθρο 63 ΣΛΕΕ – Ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων – Άρθρο 4, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ – Άσκηση παράλληλων αρμοδιοτήτων – Άρθρα 208 και 210 ΣΛΕΕ – Αναπτυξιακή συνεργασία – Υποχρέωση προώθησης των πολιτικών αναπτυξιακής συνεργασίας – Αρχή της καλόπιστης συνεργασίας – Διευκόλυνση της αποστολής της Ένωσης – Επίτευξη των στόχων της Ένωσης – Άμεσο αποτέλεσμα»

1. Για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, μπορούν τα κράτη μέλη να μεταχειρίζονται τους μισθούς των απασχολούμενων σε έργα αναπτυξιακής συνεργασίας τα οποία υλοποιούνται σε τρίτες χώρες [2] και χρηματοδοτούνται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Ανάπτυξης (στο εξής: ΕΤΑ) διαφορετικά από τους μισθούς που καταβάλλονται για απασχόληση σε παρεμφερή έργα τα οποία, αντιθέτως, χρηματοδοτούνται από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους;

2. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά μια εθνική γερμανική διοικητική πρακτική (στο εξής: επίδικος εθνικός φορολογικός κανόνας). Προβλέπει την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος των μισθών που καταβάλλονται για απασχόληση σε έργα διεθνούς αναπτυξιακής βοήθειας τα οποία χρηματοδοτούνται τουλάχιστον κατά 75 % από το αρμόδιο για την αναπτυξιακή συνεργασία Ομοσπονδιακό Υπουργείο ή από ιδιωτική εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας υπό κρατικό έλεγχο [3] (στο εξής, από κοινού: εθνικοί δημοσιονομικοί πόροι). Ωστόσο, οι μισθοί των εργαζομένων που απασχολούνται σε έργα αναπτυξιακής βοήθειας τα οποία χρηματοδοτούνται από το ΕΤΑ δεν τυγχάνουν του ίδιου ευεργετήματος.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 Η συνεργασία μπορεί να λάβει διάφορες μορφές αλλά η «αναπτυξιακή συνεργασία» είθισται να χρησιμοποιείται ως συνώνυμο της δημόσιας αναπτυξιακής βοήθειας.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit GmbH (στο εξής: GIZ).

3. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, το Δικαστήριο εάν η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που προβλέπεται από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 208 και 210 ΣΛΕΕ τα οποία διέπουν την αναπτυξιακή συνεργασία, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να φορολογούν τους μισθούς που καταβάλλονται στο πλαίσιο έργων αναπτυξιακής βοήθειας χρηματοδοτούμενων από το ΕΤΑ, ενώ χορηγείται τέτοια απαλλαγή για μισθούς που καταβάλλονται στο πλαίσιο έργων χρηματοδοτούμενων από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους. Επιπλέον, η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από τον επίδικο εθνικό φορολογικό κανόνα εγείρει επίσης το ζήτημα εάν στην υπό κρίση υπόθεση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των Συνθηκών περί θεμελιωδών ελευθεριών.

4. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί του ευαίσθητου ζητήματος εάν οι θεμελιώδεις ελευθερίες και/ή η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που προβλέπεται από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ έχουν εφαρμογή στο πεδίο της αναπτυξιακής συνεργασίας και, εφόσον αυτό ισχύει, με ποιον ακριβώς τρόπο. Τούτο, δεν συνιστά επ' ουδενί απλό ζήτημα, δεδομένου ότι η Ένωση και τα κράτη μέλη μπορούν να ασκούν παράλληλα τις αρμοδιότητές τους στον συγκεκριμένο τομέα[4]. Η υπό κρίση υπόθεση άπτεται επίσης μιας ευρύτερης παγκόσμιας συζήτησης σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της αναπτυξιακής βοήθειας και την αποτελεσματικότητά της[5].

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Το διεθνές δίκαιο

1. Η σύμβαση Λομέ IV

5. Η τέταρτη σύμβαση που συνήφθη μεταξύ των μελών της ομάδας των κρατών της Αφρικής, Καραϊβικής και Ειρηνικού (στο εξής: κράτη ΑΚΕ) και της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας (ΕΟΚ) υπογράφηκε στη Λομέ (Τόγκο) στις 15 Δεκεμβρίου 1989 (στο εξής: σύμβαση Λομέ IV)[6]. Εγκρίθηκε με απόφαση του Συμβουλίου και της Επιτροπής, της 25ης Φεβρουαρίου 1991[7].

6. Το άρθρο 2 της σύμβασης Λομέ IV ορίζει ότι η συνεργασία ΑΚΕ-ΕΟΚ, «που στηρίζεται σε καθεστώς δικαίου και στην ύπαρξη κοινών οργάνων», πρέπει να βασίζεται στην αρχή της ισότητας των εταίρων, τον σεβασμό της κυριαρχίας τους, το αμοιβαίο συμφέρον και την αλληλεξάρτηση καθώς και στο δικαίωμα κάθε κράτους να καθορίζει τις πολιτικές, κοινωνικές, πολιτιστικές και οικονομικές επιλογές του.

4 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ, στους τομείς της αναπτυξιακής συνεργασίας και της ανθρωπιστικής βοήθειας, η Ένωση έχει αρμοδιότητα να αναλαμβάνει δράσεις και να ασκεί κοινή πολιτική, πλην όμως η άσκηση της αρμοδιότητας αυτής δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να κωλύει την άσκηση των αρμοδιοτήτων των κρατών μελών.

5 Βλ., για παράδειγμα, Κόμβο για τη Φορολογική Μεταχείριση της Επίσημης Αναπτυξιακής Βοήθειας που τέθηκε σε λειτουργία τον Ιανουάριο του 2022 από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Βλ., επίσης, Διακήρυξη του Παρισιού για την αποτελεσματικότητα της βοήθειας που υπογράφηκε το 2005 και επαναβεβαιώθηκε στην Άκρα το 2008 στα φόρουμ που συγκροτήθηκαν σε υπουργικό επίπεδο υπό τον ΟΟΣΑ (διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 ΕΕ 1991, L 229, σ. 3.

7 91/400/ΕΚΑΧ, ΕΟΚ, ΕΕ 1991, L 229, σ. 1.

7. Το άρθρο 9 της σύμβασης αυτής ορίζει ότι:

«Για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των μέσων της σύμβασης, τα συμβαλλόμενα μέρη καθορίζουν, στα πλαίσια των αντίστοιχων αρμοδιοτήτων τους, κατευθύνσεις, προτεραιότητες και μέτρα που ευνοούν την υλοποίηση των στόχων που καθορίζονται στην παρούσα σύμβαση […]».

2. Η συμφωνία Κοτονού

8. Η συμφωνία εταιρικής σχέσης μεταξύ των κρατών ΑΚΕ, αφενός, και της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφετέρου, υπογράφηκε στην Κοτονού (Μπενίν) στις 23 Ιουνίου 2000 (στο εξής: συμφωνία Κοτονού)[8] και εγκρίθηκε με την απόφαση 2003/159/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2002[9]. Τέθηκε σε ισχύ την 1η Απριλίου 2003 και αντικατέστησε τις υφιστάμενες συμβάσεις Λομέ.

9. Το άρθρο 2 της συμφωνίας Κοτονού καθιερώνει τις θεμελιώδεις αρχές της συνεργασίας ΑΚΕ-ΕΚ, η οποία βασίζεται «σε ένα νομικά δεσμευτικό σύστημα και στην ύπαρξη μεικτών οργάνων».

10. Το άρθρο 3 της συμφωνίας Κοτονού ορίζει ότι «[τ]α μέρη λαμβάνουν […] τα κατάλληλα ειδικά ή γενικά μέτρα, για να εξασφαλίσουν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την παρούσα συμφωνία και να διευκολύνουν την επίτευξη των στόχων αυτής […]».

11. Το άρθρο 70, στοιχείο α′, της συμφωνίας Κοτονού ορίζει ότι η συνεργασία στηρίζει «έργα μικρής κλίμακας σε τοπικό επίπεδο τα οποία έχουν οικονομικό και κοινωνικό αντίκτυπο στη ζωή του πληθυσμού, καλύπτουν κάποια εκδηλωθείσα και διαπιστωθείσα πρωταρχική ανάγκη και υλοποιούνται με πρωτοβουλία και με την ενεργό συμμετοχή της τοπικής κοινωνίας που θα ωφεληθεί από τα έργα αυτά».

12. Το άρθρο 71 της συμφωνίας Κοτονού έχει ως ακολούθως:

«1. Τα έργα μικρής κλίμακας και οι ενέργειες αποκεντρωμένης συνεργασίας μπορούν να ενισχύονται από χρηματοδοτικούς πόρους της συμφωνίας. […]

2. Συνεισφορές στη χρηματοδότηση των έργων μικρής κλίμακας και αποκεντρωμένης συνεργασίας εξασφαλίζει το Ταμείο, και στην περίπτωση αυτή η συνεισφορά καταρχήν δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τρία τέταρτα του συνολικού κόστους κάθε έργου όπως και δεν μπορεί και να υπερβαίνει το όριο που καθορίζεται στο ενδεικτικό πρόγραμμα. Το υπόλοιπο ποσό χορηγείται:

α) από την ενδιαφερόμενη τοπική κοινωνία στην περίπτωση έργων μικρής κλίμακας (υπό μορφή συνεισφοράς σε είδος, παροχής υπηρεσιών ή διάθεσης μετρητών, ανάλογα με τις δυνατότητές της)·

[…]

γ) κατ' εξαίρεση, από το ενδιαφερόμενο κράτος ΑΚΕ, υπό μορφή χρηματοδοτικής συνεισφοράς, μέσω της χρήσης δημόσιου εξοπλισμού ή μέσω παροχής υπηρεσιών.

8 ΕΕ 2000, L 317, σ. 3.

9 ΕΕ 2003, L 65, σ. 27.

[…]»

Β. Το δίκαιο της Ένωσης

13. Τα ΕΤΑ, τα οποία προορίζονται να χρηματοδοτήσουν τη συνεργασία με τα κράτη ΑΚΕ και τις υπερπόντιες χώρες και εδάφη, θεσμοθετήθηκαν αρχικώς μέσω ενός παραρτήματος στη Συνθήκη ΕΟΚ και ακολούθως μέσω εσωτερικών συμφωνιών μεταξύ των κρατών μελών όπως συνέρχονται στα πλαίσια του Συμβουλίου. Τα ΕΤΑ χρηματοδοτούν οποιοδήποτε έργο ή πρόγραμμα συμβάλλει στην οικονομική, κοινωνική ή πολιτιστική ανάπτυξη των αντίστοιχων κρατών. Κάθε ΕΤΑ συνάπτεται για χρονική περίοδο αρκετών ετών, συχνά για μια πενταετία, αντίστοιχη προς την περίοδο ισχύος των διαφόρων συμφωνιών και συμβάσεων μέσω των οποίων η Ένωση και τα κράτη μέλη της συστήνουν την ειδική εταιρική τους σχέση με τα κράτη ΑΚΕ. Διαχρονικά, τα ΕΤΑ δεν εντάσσονται στον γενικό προϋπολογισμό της Ένωσης. Ως εκ τούτου, έχουν θεσπιστεί ειδικοί δημοσιονομικοί κανονισμοί προκειμένου να εφαρμοστούν οι υποχρεώσεις οι οποίες απορρέουν από τις διεθνείς συμφωνίες και να ρυθμιστεί, ιδίως, η χρηματοδότηση των ΕΤΑ [10].

1. Το έβδομο ΕΤΑ [11]

14. Οι αντιπρόσωποι των κυβερνήσεων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, συνελθόντες στα πλαίσια του Συμβουλίου στις 16 Ιουλίου 1990, συνήψαν τη διεθνή συμφωνία 91/401/ΕΟΚ για τη χρηματοδότηση και τη διαχείριση των ενισχύσεων της Κοινότητας στο πλαίσιο της σύμβασης Λομέ IV [12]. Με την εν λόγω συμφωνία, τα κράτη μέλη ίδρυσαν το έβδομο ΕΤΑ. Οι διατάξεις εφαρμογής αυτής της εσωτερικής συμφωνίας αποτελούν το αντικείμενο του δημοσιονομικού κανονισμού 91/491/ΕΟΚ, της 29ης Ιουλίου 1991, εφαρμοστέο[υ] στη συνεργασία για τη χρηματοδότηση της ανάπτυξης στα πλαίσια της [σύμβασης Λομέ IV] [13].

15. Ο διατάκτης αποφάσισε να περατωθούν τα προγράμματα του έβδομου ΕΤΑ στις 31 Αυγούστου 2008. Λόγω έλλειψης νομικής βάσης για την περάτωση των προγραμμάτων ΕΤΑ, τα εναπομένοντα υπόλοιπα και οι σχετικές συμβάσεις και αποφάσεις μεταφέρθηκαν στο ένατο ΕΤΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του μέρους 3 του δημοσιονομικού κανονισμού που διέπει το ένατο ΕΤΑ [14].

2. Το ένατο ΕΤΑ

16. Μετά τη συμφωνία Κοτονού, συνήφθη μεταξύ των αντιπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών, οι οποίοι συνήλθαν στα πλαίσια του Συμβουλίου, η εσωτερική συμφωνία 2000/770/ΕΚ για τη χρηματοδότηση και τη διαχείριση των ενισχύσεων της Κοινότητας στο πλαίσιο του χρηματοδοτικού πρωτοκόλλου της συμφωνίας εταιρικής σχέσης μεταξύ των κρατών της Αφρικής, της Καραϊβικής και του Ειρηνικού, και της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών

[10] Από το 2021, τα προγράμματα ΕΤΑ εντάχθηκαν στο πολυετές χρηματοδοτικό πλαίσιο της Ένωσης και, συνακόλουθα, διέπονται από τους δημοσιονομικούς κανονισμούς της Ένωσης όπως ακριβώς και τα λοιπά χρηματοδοτικά προγράμματα της Ένωσης. Βλ. https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

[11] Η διάταξη περί παραπομπής αναφέρεται και στο έβδομο και ένατο ΕΤΑ. Εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να εξακριβώσει εάν στην υπό κρίση υπόθεση τυγχάνουν εφαρμογής αμφότερα.

[12] ΕΕ 1991, L 229, σ. 288.

[13] ΕΕ 1991, L 266, σ. 1.

[14] Βλ. τελικούς λογαριασμούς του έβδομου, του όγδοου, του ένατου και του δέκατου Ευρωπαϊκού Ταμείου Ανάπτυξης για το οικονομικό έτος 2008 (ΕΕ 2009, C 274, σ. 1).

μελών της καθώς και για τη χορήγηση χρηματοδοτικής ενίσχυσης στις υπερπόντιες χώρες και εδάφη για τις οποίες ισχύουν οι διατάξεις του τέταρτου μέρους της Συνθήκης ΕΚ[15]. Οι διατάξεις εφαρμογής αυτής της εσωτερικής συμφωνίας αποτελούν το αντικείμενο του δημοσιονομικού κανονισμού της 27ης Μαρτίου 2003.

Γ. Το γερμανικό δίκαιο

17. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στο εξής: EStG), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζει ότι τα φυσικά πρόσωπα που έχουν τη μόνιμη ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία υπόκεινται στη χώρα αυτή σε φορολόγηση του συνόλου του εισοδήματός τους.

18. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, του EStG, το εισόδημα το οποίο προέρχεται από τη μισθωτή εργασία προσώπου που υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

19. Το άρθρο 34c του EStG ορίζει τα εξής:

«(1) Εφόσον τα πρόσωπα που υπέχουν πλήρη φορολογική υποχρέωση καταβάλλουν για εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως στο κράτος όπου αποκτήθηκαν τα εισοδήματα αυτά φόρο ισοδύναμο προς τον γερμανικό φόρο εισοδήματος, ο αλλοδαπός φόρος, εφόσον βεβαιώθηκε, καταβλήθηκε και μειώθηκε κατά το ποσό στο οποίο αντιστοιχεί τυχόν δικαίωμα προς έκπτωση, εκπίπτει από τον γερμανικό φόρο εισοδήματος τον οποίο οφείλουν τα πρόσωπα αυτά για εισοδήματα που αποκτήθηκαν στο εν λόγω κράτος· […]

[…]

(5) Οι ανώτατες φορολογικές αρχές των Länder ή οι φορολογικές αρχές στις οποίες οι πρώτες παρέχουν τη σχετική εξουσία μπορούν, με τη σύμφωνη γνώμη του Ομοσπονδιακού Υπουργού Οικονομικών, να χορηγούν μερική ή ολική απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος που έχει επιβληθεί σε εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως ή να καθορίζουν ένα κατ' αποκοπή ποσό εφόσον τούτο κρίνεται σκόπιμο για οικονομικούς λόγους ή αν η εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου είναι εξαιρετικά δυσχερής».

20. Στις 31 Οκτωβρίου 1983, το Bundesministerium der Finanzen (Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, Γερμανία) εξέδωσε εγκύκλιο απευθυνόμενη στις ανώτατες φορολογικές αρχές των Länder, με θέμα τη φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που αποκτούν μισθωτοί από απασχόληση στην αλλοδαπή[16] (στο εξής: εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών). Στο άρθρο Ι, παράγραφος 4, ορίζεται ότι, μεταξύ άλλων, δραστηριότητες που ασκούνται στην αλλοδαπή από ημεδαπό ανάδοχο και αφορούν τη γερμανική δημόσια αναπτυξιακή βοήθεια στο πλαίσιο της τεχνικής ή χρηματοοικονομικής συνεργασίας απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος.

21. Κατά τη διάταξη περί παραπομπής, οι γερμανικές φορολογικές αρχές ερμήνευσαν τη φράση «γερμανική δημόσια αναπτυξιακή βοήθεια» υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει μόνο τις δράσεις αναπτυξιακής βοήθειας που χρηματοδοτούνται απευθείας από τον γερμανικό προϋπολογισμό, είτε από το αρμόδιο για την αναπτυξιακή συνεργασία Ομοσπονδιακό Υπουργείο είτε από την GIZ.

15 ΕΕ 2000, L 317, σ. 355.

16 BStBl. 1983 I, σ. 470.

II. Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

22. Κατά το χρονικό διάστημα από 12 Απριλίου 2009 έως 31 Οκτωβρίου 2012, η RF εργάσθηκε ως project manager σε εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας η οποία εδρεύει στη Γερμανία. Απασχολήθηκε στο πλαίσιο του Micro-Projects Programme (MPP) (στο εξής: επίμαχο πρόγραμμα) στην Αφρική βάσει σύμβασης εργασίας ορισμένου χρόνου [17]. Το πρόγραμμα χρηματοδοτούνταν, εν όλω ή εν μέρει, από πόρους της Ένωσης και των κρατών μελών της, δηλαδή δυνάμει του έβδομου και του ένατου ΕΤΑ [18].

23. Κατά την περίοδο εκείνη, ο τόπος διαμονής και το κέντρο συμφερόντων της RF ήταν στη Γερμανία, όπου υπείχε επομένως πλήρη φορολογική υποχρέωση, ενώ ο τόπος εργασίας της ήταν στην Αφρική.

24. Δεδομένου ότι η εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας θεώρησε ότι ο μισθός της RF απαλλάσσεται δυνάμει της εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, δεν παρακράτησε τον φόρο στην πηγή για τον εν λόγω μισθό για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 και δεν τον κατέβαλε στις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Σύμφωνα με τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, στην εταιρία χορηγήθηκε αρχικώς βεβαίωση απαλλαγής από τον φόρο υπό την αίρεση συμμόρφωσης με την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών. Ο μισθός δε της RF δεν φορολογήθηκε ούτε στην Αφρική, στον τόπο εργασίας.

25. Η εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο μισθοδοσίας από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Οι αρχές αυτές επισήμαναν ότι το πρόγραμμα δεν είχε χρηματοδοτηθεί ούτε από το αρμόδιο για την αναπτυξιακή βοήθεια Ομοσπονδιακό Υπουργείο ούτε από την GIZ, αλλά από το ΕΤΑ. Ως εκ τούτου, με τις πράξεις επιβολής φόρου που εκδόθηκαν στις 13 Φεβρουαρίου 2014, οι φορολογικές αρχές αποφάσισαν ότι ο μισθός της RF υπέκειτο σε φόρο εισοδήματος όσον αφορά τα οικονομικά έτη 2011 και 2012.

26. Η RF άσκησε κατά της ως άνω αποφάσεως ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε. Εν συνεχεία, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln (φορολογικού δικαστηρίου Κολωνίας, Γερμανία), η οποία δεν έγινε δεκτή. Κατ' αυτής της αποφάσεως η RF άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία) (στο εξής: αιτούν δικαστήριο).

27. Στη διάταξη περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι κατά το εθνικό δίκαιο η αίτηση αναιρέσεως είναι αβάσιμη, επειδή ο μισθός της RF δεν χρηματοδοτείτο άμεσα από οποιουσδήποτε εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους και, συνακόλουθα, η δραστηριότητά της στην αλλοδαπή δεν συνδεόταν με τη γερμανική αναπτυξιακή βοήθεια. Κρίνει επίσης ότι η διάκριση στην οποία προέβη η Διοίκηση δεν αντίκειται στην αρχή της ίσης μεταχείρισης δεδομένου ότι το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα αποτελεί κίνητρο για τη στήριξη ορισμένων κλάδων της γερμανικής οικονομίας και, συνεπώς, δικαιολογείται από συνταγματικής απόψεως.

[17] Η διάταξη περί παραπομπής δεν περιέχει λεπτομέρειες ως προς το ποιο ήταν το επίμαχο κράτος, αλλά η RF ανέφερε ότι πρόκειται για τη Νιγηρία (βλ. σημείο 6 των γραπτών της παρατηρήσεων).

[18] Όπως προαναφέρθηκε, εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να εξακριβώσει εάν η εργασία που παρασχέθηκε από την RF αφορούσε τόσο το έβδομο όσο και το ένατο ΕΤΑ.

28. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της επίμαχης νομοθεσίας με το δίκαιο της Ένωσης. Υπογραμμίζει ότι, σε αντίθεση με την υπόθεση Petersen [19], ο επίδικος εθνικός φορολογικός κανόνας δεν συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας, και δη της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, καθόσον ουδείς εργαζόμενος ή εργοδότης υπέστη δυσμενή διάκριση λόγω του ότι προέρχεται από άλλο κράτος μέλος.

29. Κατά το αιτούν δικαστήριο, ο επίδικος εθνικός φορολογικός κανόνας ενδέχεται να αντίκειται στην αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ. Συναφώς, η RF υποστηρίζει ότι από την εν λόγω αρχή και από την υποχρέωση των κρατών μελών να συντονίζουν τις αναπτυξιακές πολιτικές τους συνάγεται ότι υπάρχει υποχρέωση συμπερίληψης των έργων που χρηματοδοτούνται από πόρους της Ένωσης στο πεδίο εφαρμογής της επίδικης φοροαπαλλαγής. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, υπό το πρίσμα της αποκλειστικής αρμοδιότητας των κρατών μελών στο πεδίο της αναπτυξιακής βοήθειας, δεν προκύπτει με σαφήνεια κατά πόσον μπορεί να τους απαγορευθεί η λήψη μέτρων για την ανάπτυξη πολιτικών αναπτυξιακής βοήθειας με σκοπό την προώθηση του εξωτερικού τους εμπορίου. Τέτοια υποχρέωση δεν απορρέει ούτε από τη συμφωνία Κοτονού.

30. Υπ' αυτές τις περιστάσεις, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και το άρθρο 208 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 210 ΣΛΕΕ, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική διοικητική πρακτική περί μη χορήγησης απαλλαγής από τον φόρο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες έργο αναπτυξιακής συνεργασίας χρηματοδοτείται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Ανάπτυξης, ενώ αντιθέτως απαλλάσσεται από τον φόρο, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ο μισθός που καταβάλλεται σε εργαζόμενο δυνάμει σύμβασης εργασίας για δραστηριότητα σε σχέση με τη γερμανική δημόσια αναπτυξιακή βοήθεια στο πλαίσιο τεχνικής ή χρηματοοικονομικής συνεργασίας, η οποία χρηματοδοτείται τουλάχιστον κατά 75 % από Ομοσπονδιακό Υπουργείο αρμόδιο για την αναπτυξιακή συνεργασία ή από ιδιωτική εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας υπό κρατικό έλεγχο;»

31. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η RF, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Οι ίδιοι μετέχοντες στη διαδικασία ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη στις 23 Νοεμβρίου 2022.

III. Ανάλυση

A. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

32. Πρώτον, η Γερμανική Κυβέρνηση, χωρίς να προβάλει τυπικώς ένσταση παραδεκτού του προδικαστικού ερωτήματος, εντούτοις εκφράζει αμφιβολίες ως προς το παραδεκτό του. Στις γραπτές της παρατηρήσεις και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση υποστήριξε, κατ' ουσίαν, ότι για να χορηγηθεί η προβλεπόμενη από τον επίδικο εθνικό φορολογικό κανόνα απαλλαγή απαιτείται το έργο να χρηματοδοτείται οπωσδήποτε κατά 75 % από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους. Με άλλα λόγια, προκειμένου να τύχει εφαρμογής ο φορολογικός κανόνας, ο μισθός που λαμβάνει ο εργαζόμενος πρέπει να προέρχεται από δραστηριότητα η οποία χρηματοδοτείται τουλάχιστον κατά 75 % από τους πόρους αυτούς. Τούτο όμως δεν σημαίνει ότι η συγκεκριμένη

[19] Απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013 (C-544/11, EU:C:2013:124).

δραστηριότητα απαλλάσσεται εξ ολοκλήρου από τον φόρο, καθόσον το μέρος της δραστηριότητας που δεν χρηματοδοτείται από τέτοιους πόρους εξακολουθεί να υπόκειται σε φορολόγηση (ήτοι, το 25 % κατ' ανώτατο όριο).

33. Συναφώς, υπογραμμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία, ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και υποβάλλονται από εθνικό δικαστήριο εντός του πραγματικού και νομοθετικού πλαισίου το οποίο προσδιορίζεται από το δικαστήριο αυτό με δική του ευθύνη, χωρίς το Δικαστήριο να οφείλει να ελέγξει την ακρίβειά του, απολαύουν τεκμηρίου λυσιτέλειας [20].

34. Κατά τη γνώμη μου, μολονότι ενδέχεται να υπάρχουν όντως κενά στο νομικό πλαίσιο που παρατίθεται στη διάταξη περί παραπομπής, ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί ο επίδικος εθνικός φορολογικός κανόνας είναι σαφής. Ουσιαστικά, όπως εξηγεί το εθνικό δικαστήριο, ο κανόνας ορίζει ότι μισθοί που καταβάλλονται στο πλαίσιο δραστηριότητας στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος, υπό την προϋπόθεση ότι η δραστηριότητα αυτή χρηματοδοτείται με τη χρήση κεφαλαίων από τους εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους, ενώ μισθοί που καταβάλλονται στο πλαίσιο δραστηριότητας χρηματοδοτούμενης με τη χρήση πόρων των ΕΤΑ υπόκεινται σε φορολόγηση. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο ερμηνευτικά στοιχεία του δικαίου της Ένωσης στο πλαίσιο της αξιολόγησης του επίδικου εθνικού φορολογικού κανόνα.

35. Δεύτερον, με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 208 και 210 ΣΛΕΕ, αντίκειται στον επίδικο εθνικό φορολογικό κανόνα. Ωστόσο, η Επιτροπή, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, πρότεινε να συμπεριληφθεί στη διατύπωση του ερωτήματος η ρητή αναφορά στις θεμελιώδεις ελευθερίες που κατοχυρώνονται στις Συνθήκες. Ως εκ τούτου, με γραπτές ερωτήσεις του, το Δικαστήριο ζήτησε από τους μετέχοντες στη διαδικασία να απαντήσουν επί του ζητήματος των θεμελιωδών ελευθεριών κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τόσο η RF όσο και η Επιτροπή υποστήριξαν ότι ο επίδικος εθνικός φορολογικός κανόνας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών, ενώ η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι οι ελευθερίες αυτές δεν εφαρμόζονται στην υπό κρίση υπόθεση.

36. Υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο ενδέχεται να χρειαστεί να αναδιατυπώσει τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί. Επιπλέον, το Δικαστήριο μπορεί να κρίνει ότι είναι αναγκαίο να λάβει υπόψη κανόνες του δικαίου της Ένωσης στους οποίους το εθνικό δικαστήριο δεν αναφέρθηκε με το ερώτημά του [21].

37. Καταρχάς πρέπει να επισημανθεί ότι στη διάταξη περί παραπομπής, μολονότι γίνεται μνεία στην ελεύθερη κυκλοφορία που κατοχυρώνεται στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ και στις διατάξεις της συμφωνίας Κοτονού, το εθνικό δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν αντίκεινται στον επίδικο εθνικό φορολογικό κανόνα, δεδομένου ότι η RF δεν είναι εργαζόμενη από άλλο κράτος μέλος [22].

[20] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[21] Αποφάσεις της 13ης Οκτωβρίου 2016, M. και S. (C-303/15, EU:C:2016:771, σκέψη 16 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 31ης Μαΐου 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, σκέψη 27).

[22] Προδικαστική παραπομπή (σκέψεις 29 και 30). Ωστόσο, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, μολονότι η RF διέμενε στη Γερμανία, ασκούσε τα καθήκοντά της στην οικεία τρίτη χώρα δυνάμει του επίμαχου προγράμματος βοήθειας.

38. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στην υπόθεση Petersen [23] αφορούσε τον ίδιο εθνικό φορολογικό κανόνα όπως και η υπό κρίση υπόθεση, ήτοι την ίδια διάταξη της εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών. Το Δικαστήριο όμως εξέτασε εκεί μια διαφορετική πτυχή του ως άνω κανόνα, ήτοι τον τόπο εγκατάστασης του εργοδότη. Στην υπόθεση Petersen, ο εργαζόμενος απασχολούνταν από εργοδότη ο οποίος είχε την έδρα του στη Δανία και υλοποιούσε έργο αναπτυξιακής βοήθειας το οποίο χρηματοδοτούσε η Δανική Υπηρεσία για τη Διεθνή Ανάπτυξη. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι για να χορηγηθεί η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος απαιτούνταν ο εργοδότης να έχει την καταστατική του έδρα στη Γερμανία και έκρινε ότι η απαίτηση αυτή συνιστούσε περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων ο οποίος απαγορεύεται από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ [24]. Στην υπό κρίση υπόθεση, τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν αφορούν την ίδια απαίτηση (η οποία, στην πραγματικότητα, πληρούται), καθώς τόσο η RF όσο και η εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας είναι εγκατεστημένες στη Γερμανία. Εν πάση περιπτώσει, πρόκειται για μια αμιγώς εσωτερική κατάσταση από πλευράς ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων.

39. Υπογραμμίζω όμως ότι ο επίδικος εθνικός φορολογικός κανόνας επιφυλάσσει επίσης διαφορετική μεταχείριση στους εργαζομένους με βάση την *προέλευση των πόρων* που χορηγήθηκαν για την υλοποίηση του έργου αναπτυξιακής βοήθειας. Η φοροαπαλλαγή χορηγείται ή δεν χορηγείται στον εργαζόμενο που απασχολείται στο συγκεκριμένο έργο ανάλογα με το εάν το έργο αναπτυξιακής συνεργασίας χρηματοδοτείται άμεσα από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους ή από πόρους του ΕΤΑ. Συνεπώς, κρίνεται σκόπιμο η ανάλυση να ξεκινήσει από το ερώτημα εάν στην υπό κρίση υπόθεση μπορεί να εφαρμοστεί κάποια από τις λοιπές θεμελιώδεις ελευθερίες και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποια ακριβώς είναι η ελευθερία αυτή.

Β. Το ζήτημα αν ασκούν επιρροή οι λοιπές θεμελιώδεις ελευθερίες

40. Από πάγια πλέον νομολογία προκύπτει ότι, προκειμένου να κριθεί εάν εθνικό μέτρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής κάποιας από τις θεμελιώδεις ελευθερίες, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη *το αντικείμενο* της σχετικής νομοθεσίας [25].

41. Για τους λόγους που προαναφέρθηκαν [26], φρονώ ότι η υπόθεση της κύριας δίκης δεν μπορεί να εξεταστεί υπό το πρίσμα της διατάξεως του άρθρου 45 ΣΛΕΕ. Ωστόσο, το γεγονός ότι η υπόθεση αυτή αφορά τις επιπτώσεις του εθνικού φορολογικού κανόνα σε διασυνοριακούς εργαζομένους, αλλά όχι τον τρόπο με τον οποίον αυτός επηρεάζει τη χρηματοδότηση των έργων αναπτυξιακής βοήθειας, δεν αποκλείει την εφαρμογή των λοιπών θεμελιωδών ελευθεριών, παρά μόνον εάν θεωρηθεί ότι αυτές οι άλλες θεμελιώδεις ελευθερίες έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων [27]. Σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις στις οποίες δύο θεμελιώδεις ελευθερίες είναι εξίσου σημαντικές για τους σκοπούς της επίμαχης νομοθεσίας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι καταστάσεις αυτές συνδέονται παράλληλα με αμφότερες τις

23 Απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013 (C-544/11, EU:C:2013:124).

24 Όπ.π. (σκέψεις 39 έως 43).

25 Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 2010, Dijkman και Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, σκέψη 26), της 13ης Νοεμβρίου 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 90), και της 21ης Μαΐου 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, σκέψη 31).

26 Βλ. σημείο 38 των παρουσών προτάσεων.

27 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στην περίπτωση που ένα εθνικό μέτρο συνδέεται παράλληλα με δύο θεμελιώδεις ελευθερίες, το μέτρο επιβάλλεται να εξεταστεί, καταρχήν, ενόψει μίας μόνον από τις αρχές αυτές εάν προκύπτει ότι, υπό τις συνθήκες της συγκεκριμένης περίπτωσης, η μία από τις ελευθερίες είναι εντελώς δευτερεύουσα σε σχέση με την άλλη και μπορεί να συνδέεται με αυτήν (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Οκτωβρίου 2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, σκέψη 37).

θεμελιώδεις ελευθερίες[28]. Κατά τη σχετική νομολογία, τέτοιες ειδικές καταστάσεις μπορούν να ανακύψουν στην περίπτωση που η μία εκ των θεμελιωδών ελευθεριών δεν έχει εφαρμογή στην εξεταζόμενη υπόθεση, καθόσον η κατάσταση περιορίζεται, από πλευράς της συγκεκριμένης ελευθερίας, ως προς *όλα τα κρίσιμα στοιχεία* της στο εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους[29]. Τούτο όμως ενδέχεται να μην ισχύει για τις υπόλοιπες θεμελιώδεις ελευθερίες. Εξ αυτού συνάγεται ότι η επίμαχη κατάσταση ενδέχεται να περιορίζεται στο εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, αλλά να έχει διασυνοριακό χαρακτήρα όσον αφορά τις λοιπές ελευθερίες.

42. Στην υπό κρίση υπόθεση, παρατηρώ ότι φορολογικός κανόνας όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης έχει ως συνέπεια να προκύπτει διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με την *προέλευση των χρηματοδοτικών πόρων*. Όπως καθίσταται σαφές από τη διάταξη περί παραπομπής, η επίδικη φοροαπαλλαγή χορηγείται για δραστηριότητες διεθνούς αναπτυξιακής βοήθειας που χρηματοδοτούνται από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους, αλλά δεν χορηγείται όταν η χρηματοδότηση προέρχεται από το ΕΤΑ. Συναφώς, στην πρόσφατη απόφαση του τμήματος μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας[30], το Δικαστήριο έκρινε ότι εμπίπτει στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ εθνική νομοθεσία η οποία επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση σε ενώσεις και ιδρύματα που έχουν την εγκατάστασή τους στην Ουγγαρία ανάλογα με την εθνική ή «αλλοδαπή» προέλευση της χρηματοοικονομικής ενίσχυσης την οποία λαμβάνουν[31]. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στην υπό κρίση υπόθεση, η διαφορετική μεταχείριση εξαρτάται από την προέλευση των χρηματοδοτικών πόρων, πρέπει να εξεταστεί εάν, και ενδεχομένως σε ποια έκταση, εθνικός φορολογικός κανόνας όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης δύναται να επηρεάσει την άσκηση της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Υπογραμμίζω δε ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει *άμεσο αποτέλεσμα* και χωρεί επίκλησή του ενώπιον του εθνικού δικαστή, η οποία δύναται να οδηγήσει στη μη εφαρμογή αντίθετων προς αυτό εθνικών κανόνων[32].

43. Λαμβανομένου υπόψη του εν λόγω άμεσου αποτελέσματος και υπό το πρίσμα των παρατηρήσεων που ανέπτυξαν προφορικώς η RF και η Επιτροπή, θα ξεκινήσω την ανάλυσή μου εξετάζοντας εάν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντίκειται στην εφαρμογή φορολογικού κανόνα κράτους μέλους ο οποίος προβλέπει απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος για μισθούς εργαζομένων που απασχολούνται σε δραστηριότητες αναπτυξιακής βοήθειας μόνον όταν οι δραστηριότητες αυτές χρηματοδοτούνται τουλάχιστον κατά 75 % από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους, αλλά στερεί από τους εργαζομένους το ευεργέτημα της συγκεκριμένης απαλλαγής στην περίπτωση που απασχολούνται σε παρεμφερή δραστηριότητα η οποία χρηματοδοτείται κατά το ίδιο ποσοστό από ένα εκ των ΕΤΑ.

28 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, X and Passenheim-van Schoot (C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368, σκέψη 40). Μεταξύ της ελευθερίας εγκατάστασης και της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων ενδέχεται να υπάρχει μια αλληλεπικάλυψη, ιδίως στην περίπτωση των μεριδίων συμμετοχής και των μερισμάτων (πρβλ. απόφαση της 24ης Μαΐου 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, σκέψεις 23 και 24).

29 Πρβλ. αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2013, Libert κ.λπ. (C-197/11 και C-203/11, EU:C:2013:288, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 15ης Νοεμβρίου 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Διαφάνεια των οργανώσεων) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 Όπ.π. (σκέψεις 61, 62 και 65).

32 Πρβλ. απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, σκέψη 49).

Γ. Η ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ

1. Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ

α) Εδαφικό πεδίο εφαρμογής

44. Καταρχάς, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ ορίζει ότι απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η επίμαχη διαφορετική φορολογική μεταχείριση δεν συνιστά δυσμενή διάκριση κατά την έννοια των Συνθηκών, στον βαθμό που η δραστηριότητα της διεθνούς αναπτυξιακής βοήθειας που χρηματοδοτείται απευθείας από την Ένωση δεν αποτελεί χρηματοδότηση από άλλο κράτος μέλος [33].

45. Επ' αυτού παρατηρώ ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η χρηματοδότηση την οποία έλαβε η εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας προκειμένου να υλοποιήσει τις δραστηριότητες διεθνούς αναπτυξιακής συνεργασίας προήλθε από τα ΕΤΑ. Όπως διευκρινίζεται στα σημεία 13 και 16 των παρουσών προτάσεων, η χρηματοδότηση των ΕΤΑ αποφασίστηκε με εσωτερική συμφωνία μεταξύ των εκπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών, συνελθόντων στα πλαίσια του Συμβουλίου, και υπόκειται στους δημοσιονομικούς κανονισμούς. Ως εκ τούτου, καίτοι η χρηματοδότηση της συγκεκριμένης επιχείρησης δεν προήλθε άμεσα από κάποιο άλλο κράτος μέλος, οι αναγκαίες δαπάνες για την χρηματοοικονομική βοήθεια από την (τότε) Κοινότητα βάρυναν απευθείας τα κράτη μέλη [34], τα οποία κατέβαλλαν χρηματοδοτικές συνεισφορές στα ΕΤΑ. Για παράδειγμα, οι τελικοί λογαριασμοί του ένατου ΕΤΑ για το οικονομικό έτος 2009 καταδεικνύουν ότι οι πόροι του ΕΤΑ συνίστανται σε «ad hoc» συνεισφορές από τα κράτη μέλη [35]. Προσθέτω ότι, κατά τους δημοσιονομικούς κανονισμούς, η Επιτροπή «διαχειρίζεται το ΕΤΑ με δική της ευθύνη» και διορίζει, ιδίως, τον κύριο διατάκτη και τον υπόλογο του ΕΤΑ [36]. Εν ολίγοις, κατά τον κρίσιμο χρόνο, το ΕΤΑ είχε διακυβερνητικό χαρακτήρα και παρέμενε εκτός προϋπολογισμού της Ένωσης, παρά το γεγονός ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διαχειριζόταν τους περισσότερους από τους πόρους του [37].

46. Κατά τη γνώμη μου, από την ως άνω διαπίστωση μπορούν να συναχθούν τα ακόλουθα συμπεράσματα. Πρώτον, αν η χρηματοδότηση της επίμαχης εταιρίας προερχόταν από γερμανικούς δημοσιονομικούς πόρους, η κατάσταση θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως αμιγώς

33 Σκέψη 30 της διατάξεως περί παραπομπής.

34 Βλ. απόφαση της 2ας Μαρτίου 1994, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (C-316/91, EU:C:1994:76, σκέψη 4). Το Δικαστήριο έκρινε στην υπόθεση εκείνη ότι οι αναγκαίες για την χρηματοοικονομική ενίσχυση της Κοινότητας δαπάνες δεν αποτελούν κοινοτικές δαπάνες, αλλά καταβάλλονται απευθείας από τα κράτη μέλη και, συνεπώς, δεν εγγράφονται στον γενικό προϋπολογισμό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

35 Βλ. τελικοί λογαριασμοί του όγδοου, του ένατου και του δέκατου Ευρωπαϊκού Ταμείου Ανάπτυξης – Οικονομικό έτος 2009 (ΕΕ 2010, C 310, σ. 1). Στο έγγραφο αυτό διευκρινίζεται ακόμη ότι, περίπου κάθε πέντε έτη, οι αντιπρόσωποι των κρατών μελών πρέπει να συναντώνται σε διακυβερνητικό επίπεδο για να αποφασίσουν για το συνολικό ποσό που θα χορηγηθεί στο ταμείο και να εποπτεύσουν την εκτέλεσή του. Το 2009 και το 2008, ζητήθηκε από τα 15 συμμετέχοντα κράτη μέλη να συνεισφέρουν στο ένατο ΕΤΑ.
Ενώπιον του Δικαστηρίου, η Επιτροπή ανέφερε ότι το έβδομο ΕΤΑ (1990-1995) αντιστοιχούσε σε 10 940 εκατομμύρια ευρώ από εισφορές των κρατών μελών (συμπεριλαμβανομένων εισφορών της Γερμανίας οι οποίες αντιστοιχούσαν σε 2 840 εκατομμύρια ευρώ). Τούτο σημαίνει ότι, από τη συνολική χρηματοδότηση, τα 8 100 εκατομμύρια ευρώ (74 %) καταβλήθηκαν από άλλα κράτη εκτός από τη Γερμανία. Η Επιτροπή προσθέτει ότι το ένατο ΕΤΑ (2000-2007) συνίστατο σε 13 800 εκατομμύρια ευρώ από εισφορές των κρατών μελών και 1 700 εκατομμύρια ευρώ από την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων. Η συμμετοχή της Γερμανίας στο ένατο ΕΤΑ δεν διευκρινίζεται λεπτομερώς στις παρατηρήσεις της Επιτροπής.

36 Βλ. άρθρο 9, παράγραφος 1, και άρθρα 11 και 13 του δημοσιονομικού κανονισμού 91/491 και άρθρα 1, παράγραφος 2, 18 και 27 του δημοσιονομικού κανονισμού της 27ης Μαρτίου 2003, τα οποία διέπουν το ένατο ΕΤΑ.

37 Επιπλέον, παρατηρώ ότι, όσον αφορά το επίμαχο στην υπό κρίση υπόθεση MPP, συνεισφορές μπορούν να υπάρξουν και από την ενδιαφερόμενη τοπική κοινότητα και, κατ' εξαίρεση, από το ενδιαφερόμενο κράτος ΑΚΕ (βλ. άρθρο 71, παράγραφος 2, στοιχεία α' και γ', της συμφωνίας Κοτονού).

εσωτερική. Ωστόσο, στην προκειμένη υπόθεση, η χρηματοδότηση προήλθε από εξωτερικές οντότητες, δηλαδή από το ΕΤΑ, το οποίο έχει τα χαρακτηριστικά που προαναφέρθηκαν [38]. Δεύτερον, η χρηματοδότηση που προήλθε από το ΕΤΑ συνίσταται στις άμεσες εισφορές των κρατών μελών. Κατά συνέπεια, μπορεί να εξομοιωθεί με κίνηση κεφαλαίων από *άλλα κράτη μέλη*. Το διασυνοριακό στοιχείο, το οποίο καθιστά εφαρμοστέες τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων, πληρούται λόγω της μεταφοράς κεφαλαίων από το ΕΤΑ στην επίμαχη επιχείρηση.

47. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω παρατηρήσεων, καταλήγω ότι το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων που προβλέπεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να περιλαμβάνει τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ ενός αλλοδαπού κοινού ταμείου που έχει ιδρυθεί από τα κράτη μέλη, όπως το ΕΤΑ, και επιχείρησης εδρεύουσας σε ένα εξ αυτών των κρατών μελών. Για την υπό κρίση υπόθεση, τούτο σημαίνει ότι υπάρχει διασυνοριακός χαρακτήρας.

β) Καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής

48. Όσον αφορά το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, μολονότι η Συνθήκη ΛΕΕ δεν ορίζει την έννοια «κίνηση των κεφαλαίων», γεγονός παραμένει ότι η νομολογία έχει παράσχει πληθώρα ενδείξεων όσον αφορά το περιεχόμενό της. Ελλείψει συγκεκριμένου ορισμού, το Δικαστήριο συχνά παραπέμπει στον σχετικό κατάλογο τον οποίο παρέχει το παράγωγο δίκαιο, δηλαδή στην ονοματολογία της κίνησης των κεφαλαίων [39]. Στην υπό κρίση υπόθεση, η ονοματολογία δεν καλύπτει ρητώς τη χρηματοδότηση που προέρχεται από το ΕΤΑ [40]. Εντούτοις, η ονοματολογία αυτή έχει απλώς ενδεικτική αξία για τους σκοπούς του ορισμού της έννοιας της κίνησης κεφαλαίων [41], όπερ σημαίνει ότι το Δικαστήριο μπορεί να διευρύνει την έννοια του κεφαλαίου πέραν της «κλασικής» οικονομικής έννοιας [42]. Για παράδειγμα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι κληρονομίες και οι δωρεές περιλαμβάνονται στην έννοια της κίνησης των κεφαλαίων [43]. Ως εκ τούτου, έχει εφαρμόσει, κατά το παρελθόν, την ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων σε φόρο κληρονομίας την οποία είχε αποκτήσει θρησκευτικό σωματείο που αποτελούσε οργάνωση μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα [44]. Επιπλέον, έχει κριθεί ότι η συγκεκριμένη έννοια καταλαμβάνει επίσης τις επενδύσεις σε ακίνητα που έχουν ως αντικείμενο την απόκτηση επικαρπίας επί γεωργικών γαιών [45].

38 Βλ. σημεία 13 έως 16 και 45 των παρουσών προτάσεων.

39 Ονοματολογία που καθορίζεται στο παράρτημα I της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της συνθήκης [ΕΚ] (άρθρο που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ) (ΕΕ 1988, L 178, σ. 5).

40 Το Δικαστήριο μπορεί να αποφανθεί ότι πρόκειται για χρηματοοικονομική συναλλαγή κατά την έννοια της εν λόγω ονοματολογίας. Για παράδειγμα, στην απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 1984, Luisi και Carbone (286/82 και 26/83, EU:C:1984:35), το Δικαστήριο έκρινε ότι οι κινήσεις κεφαλαίων αποτελούν χρηματοοικονομικές συναλλαγές οι οποίες συνίστανται, ουσιαστικά, στην κατάθεση ή την επένδυση του επίμαχου ποσού. Συνεπώς, καταρχήν, αποτελούν χρηματοοικονομικές συναλλαγές και διακρίνονται από τις τρέχουσες πληρωμές υπό την έννοια ότι χαρακτηρίζονται περισσότερο από το στοιχείο της δημιουργίας περιουσιακών στοιχείων.

41 Απόφαση της 6ης Μαρτίου 2018, SEGRO και Horváth (C-52/16 και C-113/16, EU:C:2018:157, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

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*, Οξφόρδη, 2009, διαδικτυακή έκδοση, Oxford Academic, 1η Σεπτεμβρίου 2009, σ. 45 έως 47.

43 Πρβλ. αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2012, van Putten (C-578/10 έως C-580/10, EU:C:2012:246, σκέψη 29), και της 16ης Ιουλίου 2015, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-485/14, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:506, σκέψη 22).

44 Βλ. απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, σκέψη 23).

45 Απόφαση της 6ης Μαρτίου 2018, SEGRO και Horváth (C-52/16 και C-113/16, EU:C:2018:157, σκέψη 57).

49. Μολονότι η οικονομική και η νομική σημασία του όρου «κεφάλαιο» δεν είναι πάντοτε ταυτόσημες[46], στην υπό κρίση υπόθεση, μπορεί αναντίρρητα να υποστηριχθεί ότι χρηματοδοτική ενίσχυση όπως αυτή που παρέχεται από ταμείο σε εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας η οποία έχει την έδρα της στη Γερμανία εμπίπτει στην έννοια του κεφαλαίου, καθώς, υπό την επιφύλαξη των ελέγχων που θα διενεργηθούν από το αιτούν δικαστήριο, εμπεριέχει τη μεταφορά χρηματικού ποσού σε μια εταιρία για το αναπτυξιακό έργο το οποίο υλοποιείται από αυτήν.

50. Εφόσον το Δικαστήριο αποφανθεί ότι ο όρος «κίνηση κεφαλαίων» περιλαμβάνει τέτοιους χρηματοοικονομικούς πόρους, το επόμενο ζήτημα θα είναι εάν καλύπτεται ο μισθός που καταβάλλεται από την επιχείρηση σε πρόσωπο το οποίο απασχολείται σε έργο διεθνούς αναπτυξιακής βοήθειας. Ειδικότερα, το Δικαστήριο θα πρέπει να κρίνει εάν η επίμαχη «κίνηση» συνεπάγεται την κίνηση κεφαλαίων μεταξύ του ΕΤΑ και της επιχείρησης από το κράτος μέλος ή μεταξύ του ΕΤΑ και του χρηματοδοτούμενου έργου στο αντίστοιχο κράτος ΑΚΕ. Κατά τη γνώμη μου, η έννοια της «κίνησης» καλύπτει το σύνολο της «βοήθειας», δηλαδή της χρηματοοικονομικής ροής από τον δότη (το ΕΤΑ) στον λήπτη, που είναι το επίμαχο αναπτυξιακό πρόγραμμα στο αντίστοιχο κράτος ΑΚΕ[47]. Η επιχείρηση του κράτους μέλους αποτελεί απλώς ένα στάδιο στη χρηματοδότηση του προγράμματος, το οποίο πρέπει να ικανοποιεί τις ανάγκες των τοπικών κοινοτήτων των κρατών ΑΚΕ. Συνεπώς, ο όρος «κίνηση» καταλαμβάνει όλους τους κρίκους της αλυσίδας από τον δότη μέχρι τον λήπτη[48]. Λαμβανομένου υπόψη ότι, σε διεθνές επίπεδο, παρέχονται κίνητρα για τη μείωση της φορολογίας όσον αφορά τις αναπτυσσόμενες χώρες, είναι αυτονόητο ότι η έννοια της «βοήθειας» περιλαμβάνει *το σύνολο των χρηματοοικονομικών ροών* από το ΕΤΑ μέχρι τον λήπτη στα κράτη ΑΚΕ.

51. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογικός κανόνας, στον βαθμό που συνδέεται με χρηματοδοτούμενο από το ΕΤΑ εισόδημα το οποίο η ενδιαφερομένη λαμβάνει από επιχείρηση εδρεύουσα σε κράτος μέλος, εμπίπτει στον όρο «κίνηση κεφαλαίων» κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.

γ) Προσωπικό πεδίο εφαρμογής

52. Στο πλαίσιο της διερεύνησης του προσωπικού πεδίου εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, πρέπει να επιλυθούν δύο επιμέρους ζητήματα. Πρώτον, το Δικαστήριο πρέπει να αποφανθεί κατά πόσον η συγκεκριμένη διάταξη εφαρμόζεται ratione personae σε εισόδημα που χρηματοδοτείται από το ΕΤΑ, δηλαδή από δημόσιο ταμείο το οποίο έχει ιδρυθεί από τα κράτη μέλη δυνάμει δημοσιονομικού κανονισμού, και εισπράττεται από εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας που εδρεύει σε κράτος μέλος και, δεύτερον, εάν οι εργαζόμενοι της εταιρίας αυτής δύνανται να επικαλεστούν την ως άνω θεμελιώδη ελευθερία.

[46] Βλ. υποσημείωση 42 των παρουσών προτάσεων.

[47] Αξίζει επίσης να σημειωθεί σχετικά ότι τα επίμαχα εν προκειμένω MPP αποτελούν εργαλεία της αναπτυξιακής συνεργασίας μεταξύ της Ένωσης και των κρατών ΑΚΕ. Για παράδειγμα, στη Νιγηρία υλοποιήθηκαν στις 9 επαρχίες διάφορα MPP μεταξύ των ετών 1999 έως 2012, όπως το MPP3 (2000 έως 2004), το MPP6 (2004 έως 2008) και το MPP9 (2008 έως 2012), στο πλαίσιο των οποίων διατέθηκαν 210 εκατομμύρια ευρώ. Βλ. Nwaodu, N. O., Odey, S. A., και 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, σ. 459 έως 481.

[48] Πρβλ. κατευθυντήριες γραμμές του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των προγραμμάτων βοήθειας μεταξύ κυβερνήσεων. Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, σημεία 10 και 37.

53. Ο γενικός εισαγγελέας P. Mengozzi έχει υπογραμμίσει ότι κάτι τέτοιο προκύπτει από την «ίδια τη φύση της ελεύθερης [κίνησης] των κεφαλαίων, η οποία είναι μια ελευθερία που συναρτάται με το αντικείμενο των οικονομικών πράξεων και όχι με την ιδιότητα των προσώπων που την ασκούν» [49]. Στο ίδιο πνεύμα, το Δικαστήριο έχει κρίνει, για παράδειγμα, ότι η ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων είχε εφαρμογή σε συναλλαγές φιλανθρωπικού ιδρύματος [50] και σε φόρο κληρονομίας την οποία έλαβε θρησκευτική οργάνωση που είχε μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα [51]. Εξάλλου, αν το Δικαστήριο χαρακτηρίσει το ΕΤΑ ως ταμείο της Κοινότητας ή της Ένωσης, έχουν εφαρμογή, στην περίπτωση των υπαλλήλων της Ένωσης, και άλλες θεμελιώδεις ελευθερίες [52], με συνέπεια να καθίστανται οι προαναφερθείσες εφαρμοστέες στις διάφορες μορφές κυκλοφορίας – προσωπικής ή υλικής– μεταξύ της Ένωσης και του κράτους μέλους.

54. Ουδόλως αμφισβητείται ότι μια εταιρία της οποίας τα έργα αναπτυξιακής βοήθειας χρηματοδοτούνται από το ΕΤΑ μπορεί, ως δικαιούχος αυτών των κεφαλαίων, να αμφισβητήσει τη συμβατότητα του επίδικου εθνικού φορολογικού κανόνα με την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων. Γενικώς, εργαζόμενος ο οποίος συνεισφέρει στη διαδικασία παραγωγής ή στην παροχή υπηρεσιών εκ μέρους μιας εταιρίας λογίζεται ως εργατικό δυναμικό ή ως συντελεστής παραγωγής [53]. Με άλλα λόγια, ο τρόπος με τον οποίον αντιμετωπίζεται ο εργαζόμενος επηρεάζει την εταιρία και την αξία εισροών-εκροών της. Για παράδειγμα, το κόστος εργασίας επηρεάζει τον αριθμό και την ποιότητα των εργαζομένων που δύναται να προσλάβει η εταιρία. Ως εκ τούτου, αφ' ης στιγμής ο όρος «κίνηση» πρέπει να καλύπτει όλους τους κρίκους της αλυσίδας από το ΕΤΑ μέχρι το έργο στο κράτος ΑΚΕ [54], πρέπει επίσης να περιλαμβάνει τους μισθούς των εργαζομένων που συμμετέχουν στο έργο αυτό και αποτελούν το εργατικό δυναμικό της εταιρίας.

55. Επιπλέον, αξίζει να σημειωθεί ότι η διαφορά της υποθέσεως της κύριας δίκης ανάγεται, σε κάποιον βαθμό, στην επίμαχη εταιρία, η οποία, επειδή αρχικώς της χορηγήθηκε βεβαίωση απαλλαγής από τον φόρο, δεν παρακράτησε στην πηγή τον φόρο επί του μισθού της ενδιαφερομένης. Συνεπεία αυτής της παραλείψεως, οι γερμανικές φορολογικές αρχές αποφάσισαν να αναζητήσουν από την RF τον φόρο που οφειλόταν για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012. Κατ' εμέ, η RF θα έπρεπε να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί τη συγκεκριμένη θεμελιώδη ελευθερία προκειμένου να προστατεύσει τον μισθό της από φόρους οι οποίοι ενδέχεται να είναι ασύμβατοι με το δίκαιο της Ένωσης. Για τους σκοπούς τόσο της υπό κρίση διαφοράς όσο και των επιδιωκόμενων από τον επίμαχο φορολογικό κανόνα σκοπών, ο μισθός που καταβάλλεται στην RF πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί τμήμα των κεφαλαίων που χορηγήθηκαν στην εταιρία από το ΕΤΑ. Υπ' αυτή την έννοια, η RF δύναται να επικαλεστεί τη συγκεκριμένη θεμελιώδη ελευθερία.

[49] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi στην υπόθεση Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, σημείο 35) και προτάσεις της γενικής εισαγγελέα C. Stix-Hackl στην υπόθεση Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, σημεία 58 έως 60).

[50] Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

[51] Βλ. απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

[52] Εφόσον το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η μεταχείριση του εισοδήματος μόνιμου ή συμβασιούχου υπαλλήλου της Ένωσης εμπίπτει σε μία από τις θεμελιώδεις ελευθερίες, όπως το άρθρο 45 ΣΛΕΕ (αποφάσεις της 16ης Φεβρουαρίου 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, σκέψη 12 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 6ης Οκτωβρίου 2016, Adrien κ.λπ., C-466/15, EU:C:2016:749, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), τότε εισόδημα το οποίο χρηματοδοτείται από το ΕΤΑ θα πρέπει επίσης να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ. Από τη στιγμή που εισοδήματα τα οποία χρηματοδοτούνται απευθείας από τον προϋπολογισμό της Ένωσης μπορούν να συνιστούν περιορισμό του άρθρου 45 ΣΛΕΕ, η χρηματοδότηση που χορηγείται από το ΕΤΑ, το οποίο αποτελεί ταμείο που ιδρύθηκε από τα κράτη μέλη της Ένωσης, πρέπει να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών.

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

[54] Βλ. σημεία 49 και 50 των παρουσών προτάσεων.

56. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, και σε αντίθεση με την άποψη που υποστήριξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Γερμανική Κυβέρνηση, φρονώ ότι ο επίδικος εθνικός φορολογικός κανόνας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

2. Η ύπαρξη περιορισμών στην ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων

57. Πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει οποιονδήποτε περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών, υπό την επιφύλαξη των δικαιολογητικών λόγων που παρατίθενται στο άρθρο 65 ΣΛΕΕ. Η άμεση φορολογία εμπίπτει μεν στις αρμοδιότητες των κρατών μελών, πλην όμως αυτά πρέπει, κατά πάγια νομολογία, να ασκούν τη σχετική αρμοδιότητάς τους τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και, ιδίως, τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη [55]. Τούτο σημαίνει ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να μη λαμβάνουν μέτρα που να εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις εις βάρος προσώπων τα οποία ασκούν το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας τους.

58. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, στα μέτρα που απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ως περιορισμοί της κίνησης κεφαλαίων, συγκαταλέγονται και εκείνα που μπορούν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη [56].

59. Στην απόφαση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας [57], το Δικαστήριο κλήθηκε να εξετάσει, στο πλαίσιο προσφυγής επί παραβάσει, εάν ήταν συμβατές με την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας οι οποίες, αφενός, επέβαλλαν υποχρεώσεις εγγραφής σε μητρώο, δήλωσης και δημοσιότητας σε ορισμένες κατηγορίες οργανώσεων της κοινωνίας των πολιτών που λάμβαναν, *αμέσως ή εμμέσως*, ενίσχυση η οποία προερχόταν από την αλλοδαπή και υπερέβαινε ορισμένο ποσό, και, αφετέρου, προέβλεπαν τη δυνατότητα επιβολής κυρώσεων στις οργανώσεις που δεν τηρούσαν τις ως άνω υποχρεώσεις. Έκρινε ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις στοχοποιούσαν πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη ή τρίτες χώρες τα οποία χορηγούσαν χρηματοοικονομική ενίσχυση σε ενώσεις ή ιδρύματα με έδρα την Ουγγαρία, διότι απαιτούσαν τη δημοσιοποίηση πληροφοριών σχετικών με τα ίδια τα πρόσωπα και με τη χρηματοοικονομική ενίσχυση, όπερ ήταν πιθανόν να τα αποθαρρύνει από το να την παράσχουν. Το Δικαστήριο ακολούθως υπογράμμισε ότι κατ' αυτόν τον τρόπο, θεωρούμενες στο σύνολό τους, οι διατάξεις εκείνες επιφύλασσαν διαφορετική μεταχείριση όχι μόνο στις ενώσεις και στα ιδρύματα που είχαν την εγκατάστασή τους στην Ουγγαρία και λάμβαναν χρηματοοικονομική ενίσχυση από άλλα κράτη μέλη ή τρίτες χώρες, σε σύγκριση με τις ενώσεις και τα ιδρύματα που λάμβαναν οικονομική βοήθεια ουγγρικής προέλευσης, αλλά και σε όσους παρείχαν σε τέτοιες ενώσεις και ιδρύματα χρηματοοικονομική ενίσχυση από άλλο κράτος μέλος ή από τρίτη χώρα, σε σύγκριση με τους παρέχοντες τέτοια ενίσχυση από τόπο κατοικίας ή από έδρα που βρίσκεται στην Ουγγαρία [58].

55 Απόφαση της 11ης Ιουνίου 2015, Berlington Hungary κ.λπ. (C-98/14, EU:C:2015:386, σκέψη 34).

56 Πρβλ. απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

57 Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Διαφάνεια των οργανώσεων) (C-78/18, EU:C:2020:476, σκέψεις 60 και 62).

58 Όπ.π. (σκέψεις 60 και 61).

60. Στην απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι η διαφορετική μεταχείριση με γνώμονα την ημεδαπή ή την *αλλοδαπή προέλευση* της χρηματοοικονομικής ενίσχυσης συνιστά έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγένειας [59].

61. Στην υπό κρίση υπόθεση, καθίσταται σαφές από τη διάταξη περί παραπομπής ότι η επίδικη φοροαπαλλαγή είναι εφικτή μόνο στην περίπτωση που το έργο αναπτυξιακής βοήθειας χρηματοδοτείται από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους. Τέτοια χρηματοδότηση λαμβάνει χώρα μόνο στην περίπτωση που το έργο χρηματοδοτείται τουλάχιστον κατά 75 % από το αρμόδιο για την αναπτυξιακή βοήθεια Ομοσπονδιακό Υπουργείο ή από ιδιωτική εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας υπό κρατικό έλεγχο. Κατ' αντιδιαστολή, έργο αναπτυξιακής βοήθειας το οποίο χρηματοδοτείται από ξένους πόρους [60], όπως το ΕΤΑ, εμπίπτει στην εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών και, ως εκ τούτου, οι μισθοί που καταβάλλονται στο πλαίσιο του έργου αυτού από την επίμαχη επιχείρηση υπόκεινται σε φορολόγηση.

62. Με την εφαρμογή του επίδικου εθνικού φορολογικού κανόνα, η φορολογική μεταχείριση των μισθών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις οι οποίες χρηματοδοτούνται από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους και των μισθών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις χρηματοδοτούμενες από ξένους χρηματοδοτικούς πόρους είναι διαφορετική. Οι χρηματοδοτούμενες από ξένα κεφάλαια επιχειρήσεις υπόκεινται σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση σε σχέση με αυτή που ισχύει για επιχειρήσεις οι οποίες χρηματοδοτούνται από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους. Συνεπώς, οι πρώτες βρίσκονται σε λιγότερο ευνοϊκή θέση σε σχέση με τις τελευταίες [61].

63. Αυτή η διαφορετική φορολογική μεταχείριση έχει συνέπειες στη χρήση της χρηματοδότησης την οποία λαμβάνουν οι εταιρίες αναπτυξιακής βοήθειας [62], δηλαδή αυξάνει το εργατικό κόστος των έργων αναπτυξιακής βοήθειας και, συνακόλουθα, μειώνει τους διαθέσιμους πόρους όσον αφορά τα αντίστοιχα έργα αλλά και τα διαθέσιμα για τις εταιρίες κεφάλαια. Ουσιαστικά, από τη μία πλευρά, η εκάστοτε εταιρία καλείται να αποφασίσει εάν, πρώτον, θα υποβάλει αίτηση χρηματοδότησης από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους ή από το ΕΤΑ, δεύτερον, εάν θα προσλάβει λιγότερους εργαζομένους ή εργαζομένους οι οποίοι θα είναι λιγότερο ανταγωνιστικοί στον οικείο τομέα και/ή, τρίτον, εάν θα μειώσει τις λοιπές δαπάνες της. Ο εργαζόμενος, από την άλλη πλευρά, ενδέχεται να εξαναγκαστεί να επιλέξει έργα διεθνούς βοήθειας τα οποία δεν θα είναι τόσο ευνοϊκά από χρηματοοικονομικής απόψεως σε σχέση με τα έργα που χρηματοδοτούνται από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους. Εφόσον ο εργαζόμενος επιλέξει τα χρηματοδοτούμενα από το ΕΤΑ έργα, ο φόρος θα παρακρατείται στην πηγή (ή, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, μπορεί να αναζητηθεί σε μεταγενέστερο στάδιο) από την αρμόδια φορολογική αρχή, όπερ σημαίνει αρκετά μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση [63].

64. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι ο επίδικος εθνικός φορολογικός κανόνας συνιστά περιορισμό της ελευθερίας κίνησης των κεφαλαίων ο οποίος απαγορεύεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

59 Όπ.π. (σκέψη 62).

60 Βλ. σημείο 47 των παρουσών προτάσεων.

61 Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, σκέψη 37).

62 Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψεις 25 και 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

63 Στην υπό κρίση υπόθεση, υποστηρίχθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι το ποσό που καταβλήθηκε ως φόρος αντιστοιχούσε στις συνταξιοδοτικές αποταμιεύσεις της RF.

3. Η ύπαρξη δικαιολογητικής βάσης για τον περιορισμό της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων δυνάμει του άρθρου 65 ΣΛΕΕ

65. Από τη νομολογία που αφορά το άρθρο 65, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 65, παράγραφος 3, της ίδιας Συνθήκης, συνάγεται ότι, προκειμένου οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες να θεωρούνται συμβατοί με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων, η διαφορετική μεταχείριση πρέπει είτε να αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες είτε να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος[64].

66. Πρώτον, όσον αφορά τον συγκρίσιμο χαρακτήρα των καταστάσεων[65], η Γερμανική Κυβέρνηση επισήμανε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι η περίπτωση ενός έργου αναπτυξιακής βοήθειας που χρηματοδοτείται από τους εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους διαφέρει αντικειμενικώς από την περίπτωση έργου αναπτυξιακής βοήθειας που χρηματοδοτείται από το ΕΤΑ. Ειδικότερα, υποστήριξε ότι τα έργα του ΕΤΑ λαμβάνουν μεγαλύτερη χρηματοδότηση από τα εθνικώς χρηματοδοτούμενα έργα και, συνακόλουθα, οι μισθοί που συνδέονται με έργα του ΕΤΑ είναι υψηλότεροι από εκείνους για τα εθνικώς χρηματοδοτούμενα έργα.

67. Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, ο συγκρίσιμος χαρακτήρας των καταστάσεων πρέπει να εξετάζεται σε συνάρτηση με τον επιδιωκόμενο από τις επίμαχες εθνικές διατάξεις σκοπό[66]. Υπ' αυτή την έννοια, μόνον τα ουσιώδη κριτήρια διάκρισης τα οποία προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να κριθεί εάν η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από τη νομοθεσία αυτή αποτελεί συνέπεια μιας αντικειμενικής διαφοράς των καταστάσεων[67].

68. Σημειώνω ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η επίδικη φοροαπαλλαγή είναι συνδεδεμένη με ένα κριτήριο διάκρισης το οποίο στηρίζεται, κατ' ουσίαν, στην προέλευση των πόρων. Ως προς τα έργα τα οποία χρηματοδοτούνται από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι ο σκοπός της απαλλαγής που προβλέπεται από το άρθρο 34c, παράγραφος 5, του EStG συνίσταται στη στήριξη των οργάνων αναπτυξιακής βοήθειας μέσω της ενίσχυσης της δυνατότητάς τους να προσελκύουν τους πλέον αποδοτικούς εργαζομένους. Επομένως, φαίνεται ότι ο γενικός σκοπός συνίσταται στη στήριξη των έργων διεθνούς αναπτυξιακής συνεργασίας. Το ΕΤΑ αποτελεί το βασικό εργαλείο της Ένωσης στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας και έχει ως στόχο τη χρηματοδότηση έργων, ιδίως στα κράτη ΑΚΕ. Υπό το πρίσμα των σκοπών αυτών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι έργα τα οποία χρηματοδοτούνται από το ΕΤΑ και έργα χρηματοδοτούμενα από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση. Ακόμη και εάν το Δικαστήριο εξετάσει τον ισχυρισμό της Γερμανικής Κυβέρνησης ότι οι μισθοί που καταβάλλονται στα χρηματοδοτούμενα από το ΕΤΑ έργα είναι υψηλότεροι σε σχέση με εκείνους που καταβάλλονται στο πλαίσιο των εθνικώς χρηματοδοτούμενων έργων, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η Γερμανική Κυβέρνηση δεν

64 Πρβλ. απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

65 Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν θα εξετάσω τη σημασία του κριτηρίου συγκρισιμότητας, διότι δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής του (πρβλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Nordea Bank, C-48/13, EU:C:2014:153, σημείο 22).

66 Πρβλ. αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 38), της 1ης Απριλίου 2014, Felixstowe Dock και Railway Company κ.λπ. (C-80/12, EU:C:2014:200, σκέψη 25), και της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 32).

67 Αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψη 49), και της 10ης Μαΐου 2012, Santander Asset Management SGIIC κ.λπ. (C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 28).

τεκμηρίωσε το συγκεκριμένο επιχείρημα, το οποίο, εν πάση περιπτώσει, ουδεμία σχέση έχει με τον σκοπό του επίδικου εθνικού φορολογικού κανόνα. Συνεπώς, φρονώ ότι η επίμαχη διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις οι οποίες είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες.

69. Δεύτερον, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι περιορισμοί της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων είναι επιτρεπτοί μόνον εφόσον δικαιολογούνται, σε περίπτωση άμεσης διάκρισης, από έναν από τους ρητώς αναφερόμενους στις Συνθήκες λόγους και, εφόσον συμβαίνει αυτό, μόνον εάν είναι πρόσφοροι για την εξασφάλιση της επίτευξης του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξή του[68].

70. Στην υπό κρίση υπόθεση, πρέπει να επισημανθεί ότι από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν στο Δικαστήριο δεν αποσαφηνίζεται ποιον ακριβώς σκοπό επιδίωκε η εθνική φορολογική αρχή όταν θέσπισε ότι το μέτρο αναπτυξιακής βοήθειας πρέπει να χρηματοδοτείται τουλάχιστον κατά 75 % από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους.

71. Σύμφωνα με τις παρατηρήσεις που αναπτύχθηκαν προφορικώς από τη Γερμανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο επίδικος εθνικός φορολογικός κανόνας εμπίπτει στις κυριαρχικές εξουσίες της Γερμανίας. Επ' αυτού πρέπει να σημειωθεί ότι, μολονότι κάθε κράτος μέλος είναι αρμόδιο να οργανώνει το σύστημά του φορολόγησης των εσόδων, εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, η φορολογική αυτονομία των κρατών μελών πρέπει να ασκείται τηρουμένων των απαιτήσεων του ενωσιακού δικαίου, μεταξύ άλλων, εκείνων που επιβάλλουν οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων, όπερ σημαίνει ότι το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι σχεδιασμένο έτσι ώστε να μην εισάγει διακρίσεις[69]. Ως εκ τούτου, ο δικαιολογητικός λόγος που προβλήθηκε πρέπει να απορριφθεί χωρίς να χρειάζεται να εξεταστεί η αναλογικότητά του.

4. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

72. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, προτείνω να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντίκειται στην εφαρμογή φορολογικού κανόνα κράτους μέλους όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο οποίος προβλέπει απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος για τον μισθό που λαμβάνουν εργαζόμενοι οι οποίοι απασχολούνται σε δραστηριότητες αναπτυξιακής βοήθειας μόνο στην περίπτωση που οι δραστηριότητες αυτές χρηματοδοτούνται τουλάχιστον κατά 75 % από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους, αλλά στερεί από τους εργαζομένους το ευεργέτημα της συγκεκριμένης απαλλαγής αν απασχολούνται σε δραστηριότητα παρεμφερούς χαρακτήρα η οποία χρηματοδοτείται στην ίδια έκταση από ένα εκ των ΕΤΑ.

73. Ωστόσο, με τη διάταξη περί παραπομπής, το εθνικό δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να εξετάσει τη συμβατότητα του επίδικου εθνικού φορολογικού κανόνα με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 208 και 210 ΣΛΕΕ. Θα αναλύσω το ζήτημα αυτό κατωτέρω μόνο για την περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο δεν θα συμφωνήσει με το προεκτεθέν συμπέρασμα και θα αποφασίσει, αντιθέτως, να εξετάσει την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.

[68] Πρβλ. αποφάσεις της 25ης Απριλίου 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, σκέψη 60), της 6ης Μαρτίου 2018, SEGRO (C-52/16 και C-113/16, EU:C:2018:157, σκέψεις 76 επ.), και της 18ης Ιουνίου 2020, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Διαφάνεια των οργανώσεων) (C-78/18, EU:C:2020:476, σκέψη 76 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[69] Πρβλ. απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, σκέψεις 42 και 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

74. Πριν στραφώ στην ανάλυση του ερωτήματος του εθνικού δικαστηρίου υπό τη διατυπωθείσα μορφή του, υπογραμμίζω ότι, όπως εξήγησα σε προηγούμενο σημείο των παρουσών προτάσεων[70], από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει *άμεσο αποτέλεσμα*, με συνέπεια να χωρεί επίκλησή του ενώπιον του εθνικού δικαστή, η οποία δύναται να οδηγήσει στη μη εφαρμογή αντίθετων προς αυτό εθνικών κανόνων. Εντούτοις, η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας δεν έχει τέτοιο αποτέλεσμα[71]. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως εφαρμόσει την προαναφερθείσα διάταξη σε σχέση με εθνική φορολογική νομοθεσία, πράγμα το οποίο δεν ισχύει για την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας[72]. Ως εκ τούτου, η επίκληση των θεμελιωδών ελευθεριών, και δη της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων, παρεμβαίνει σε μικρότερο βαθμό στις αρμοδιότητες των κρατών μελών απ' ό,τι η επίκληση της διατάξεως του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 208 και 210 ΣΛΕΕ στον τομέα των συντρεχουσών αρμοδιοτήτων, ζήτημα το οποίο θα αναλύσω κατωτέρω.

Δ. Η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας σε συνδυασμό με τους κανόνες αρμοδιότητας που προβλέπονται από τις Συνθήκες

75. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 208 και 210 ΣΛΕΕ, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντίκειται σε εθνικό φορολογικό κανόνα όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης.

76. Προκειμένου να απαντήσω στο ερώτημα αυτό, θα εξετάσω, αρχικώς, την άσκηση των αρμοδιοτήτων της Ένωσης και των κρατών μελών στο πεδίο της αναπτυξιακής συνεργασίας. Δεύτερον, θα εξετάσω κατά πόσον εθνικός φορολογικός κανόνας όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης συνιστά παράβαση του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 4, και τα άρθρα 208 και 210 ΣΛΕΕ. Τρίτον, θα εξετάσω το ζήτημα του άμεσου αποτελέσματος των εν λόγω διατάξεων.

1. Η άσκηση των αρμοδιοτήτων της Ένωσης και των κρατών μελών

α) Οι κανόνες αρμοδιότητας στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας και η υποχρέωση αποτελεσματικότητας

77. Καταρχάς, υπογραμμίζω ότι, ανάλογα με τον τομέα, η Ευρωπαϊκή Ένωση μπορεί να έχει αποκλειστικές, συντρέχουσες ή «υποστηρικτικές» αρμοδιότητες[73]. Οι τομείς στους οποίους απαντούν οι ειδικές αυτές αρμοδιότητες απαριθμούνται στα άρθρα 3 έως 6 ΣΛΕΕ.

70 Βλ. σημείο 42 των παρουσών προτάσεων.

71 Βλ. αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), και της 15ης Ιανουαρίου 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας η οποία καθιερώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δημιουργεί ανεξάρτητη υποχρέωση των κρατών μελών πέραν των υποχρεώσεων τις οποίες υπέχουν από τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Riskin και Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, σκέψη 36, και διάταξη της 19ης Σεπτεμβρίου 2012 στην υπόθεση Levy και Sebbag, C-540/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2012:581, σκέψεις 27 έως 29).

73 Βλ. άρθρο 2, παράγραφοι 1, 2 και 5, ΣΛΕΕ. Ο όρος «υποστηρικτικές» ενσωματώνει τις αρμοδιότητες για την ανάληψη δράσεων για την υποστήριξη, τον συντονισμό ή τη συμπλήρωση της δράσης των κρατών μελών, τις οποίες διαθέτει η Ένωση κατά το άρθρο 2, παράγραφος 5, ΣΛΕΕ.

78. Στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας, το άρθρο 4, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ, ορίζει ότι η Ένωση «έχει αρμοδιότητα να αναλαμβάνει δράσεις και να ασκεί κοινή πολιτική» και προσθέτει ότι «η άσκηση της αρμοδιότητας αυτής [δεν] έχει ως αποτέλεσμα να κωλύει την άσκηση των αρμοδιοτήτων των κρατών μελών». Συνεπώς, η τελευταία αυτή αρμοδιότητα δεν συμπεριλαμβάνεται στον κατάλογο των «κοινών» συντρεχουσών αρμοδιοτήτων του άρθρου 4, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, στο οποίο απαριθμούνται τομείς όπως η εσωτερική αγορά, η γεωργία και η αλιεία, η προστασία των καταναλωτών και οι μεταφορές[74]. Όσον αφορά τις συντρέχουσες αρμοδιότητες, το άρθρο 2, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ ακολουθεί την αρχή της προτεραιότητας ότι «[τ]α κράτη μέλη ασκούν τις αρμοδιότητές τους κατά το μέτρο που η Ένωση δεν έχει ασκήσει τη δική της». Κατ' αντιδιαστολή, ο κανόνας αρμοδιότητας του άρθρου 4, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ[75] ορίζει ότι η άσκηση της αρμοδιότητας της Ένωσης δεν κωλύει την άσκηση των αρμοδιοτήτων των κρατών μελών. Είναι «διατυπωμένος υπό μια μορφή που θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ένας "δευτερεύων τομέας συντρέχουσας αρμοδιότητας"»[76], μια «αρμοδιότητα που δεν στηρίζεται στην αρχή της προτεραιότητας»[77] ή μια «παράλληλη συντρέχουσα αρμοδιότητα»[78]. Εν ολίγοις, το άρθρο 4, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ έχει την ιδιαιτερότητα να επιτρέπει την παράλληλη άσκηση αρμοδιοτήτων τόσο από την Ένωση όσο και από τα κράτη μέλη[79].

79. Επιπλέον, το άρθρο 4, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με τα άρθρα 208 και 210 ΣΛΕΕ, τα οποία αποτελούν ειδικές διατάξεις της Συνθήκης στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας. Ειδικότερα, το άρθρο 208, παράγραφος 1, ορίζει ότι οι αρμοδιότητες της Ένωσης και των κρατών μελών πρέπει να «αλληλοσυμπληρώνονται και [να] αλληλοενισχύονται». Περαιτέρω, το άρθρο 210, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ορίζει ότι για να προάγουν τη συμπληρωματικότητα και την *αποτελεσματικότητα* των δράσεών τους, η Ένωση και τα κράτη μέλη μπορούν να αναλαμβάνουν κοινές δράσεις και, όταν χρειάζεται, τα κράτη μέλη συμβάλλουν στην εφαρμογή των προγραμμάτων βοήθειας της Ένωσης.

80. Εξ αυτού, κατά τη γνώμη μου, συνάγεται ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, το άρθρο 208, παράγραφος 1, και το άρθρο 210, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ως αυτοτελείς διατάξεις, επιβάλλουν στην Ένωση και τα κράτη μέλη την υποχρέωση να αλληλοενισχύουν τις δράσεις τους στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας προκειμένου να καταστήσουν τις δράσεις αυτές *αποτελεσματικές*. Επιπλέον, το άρθρο 4, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ ορίζει ότι η άσκηση της αρμοδιότητας στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας δεν πρέπει «να έχει ως αποτέλεσμα να κωλύει την άσκηση των αρμοδιοτήτων των κρατών μελών». Ωστόσο, οι προαναφερθείσες διατάξεις της Συνθήκης

74 Το άρθρο 4, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ. Αντιθέτως, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, οι αποκλειστικές αρμοδιότητες δεν επιτρέπουν στα κράτη μέλη να δρουν και, ομοίως, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, οι συντρέχουσες αρμοδιότητες δεν επιτρέπουν στα κράτη μέλη να δράσουν εφόσον η σχετική αρμοδιότητα έχει ασκηθεί από την Ένωση.

75 Το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ υιοθετεί σε αδρές γραμμές παρόμοια διατύπωση όσον αφορά τους τομείς της έρευνας, της τεχνολογικής ανάπτυξης και του διαστήματος.

76 Cardwell, P. J., και Jančić, D., «The European Parliament and development cooperation: democratic participation in the "low politics" of EU external relations», *Journal of European Integration*, 2019, τόμος 41, αριθ. 3, σ. 365 έως 381, DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

77 Βλ. Cremona, M., «Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process», σε Dashwood, A., και Maresceau, M. (επιμ.), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, σ. 44.

78 Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα T. Ćapeta στην υπόθεση ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, υποσημείωση 59).

79 Ο κανόνας της προτεραιότητας μπορεί να οριστεί ως εξής: «αφ' ης στιγμής η Ένωση έχει ρυθμίσει ένα ζήτημα, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να το ρυθμίσουν τα ίδια για όσο χρονικό διάστημα παραμένει σε ισχύ η ρύθμιση της Ένωσης» (προτάσεις της γενικής εισαγγελέα T. Ćapeta στην υπόθεση ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, σημείο 73). Το άρθρο 4, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ μοιάζει να αποτελεί εξαίρεση στο άρθρο 2, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, το οποίο καθορίζει τις συντρέχουσες αρμοδιότητες, και στο άρθρο 4, παράγραφος 2, το οποίο θέτει τον κανόνα της προτεραιότητας, αλλά, κατά τα φαινόμενα, δεν εμπίπτει στο άρθρο 2, παράγραφος 5, ΣΛΕΕ, το οποίο καθορίζει τις αρμοδιότητες της Ένωσης για την υποστήριξη, τον συντονισμό ή τη συμπλήρωση της δράσης των κρατών μελών.

παραμένουν σιωπηλές ως προς το εάν υπάρχει κάποια παρόμοια αρνητική υποχρέωση των κρατών μελών, δυνάμει της οποίας αυτά δεν πρέπει να παρεμποδίζουν ή να υπονομεύουν την άσκηση της αρμοδιότητας της Ένωσης στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας. Ως εκ τούτου, μια ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 4, του άρθρου 208, παράγραφος 1, και του άρθρου 210, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ η οποία θα υιοθετεί την αμοιβαιότητα μεταξύ της Ένωσης και των κρατών μελών πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να εμπεριέχει οπωσδήποτε την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας.

β) Η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ

81. Για τους σκοπούς της υπό κρίση υποθέσεως, φαίνεται να είναι ιδιαιτέρως σημαντικό το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΕΕ. Η περίοδος αυτή επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να «διευκολύνουν την Ένωση στην εκπλήρωση της αποστολής της» και να «απέχουν από τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου ικανού να θέσει σε κίνδυνο την πραγματοποίηση των στόχων της Ένωσης»[80]. Κατά συνέπεια, επιβάλλει στα κράτη μέλη μια θετική υποχρέωση διευκόλυνσης της εκπλήρωσης της αποστολής της Ένωσης και μια γενική απαγόρευση λήψης οποιουδήποτε μέτρου θα μπορούσε να την θέσει σε κίνδυνο. Προσθέτω ότι η συγκεκριμένη περίοδος αναφέρεται στην αποστολή και τους στόχους της Ένωσης και όχι στο δίκαιο της Ένωσης[81].

82. Όσον αφορά το ευρύτερο πλαίσιο, υπογραμμίζω ότι, στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας, το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με τους στόχους για τους οποίους γίνεται λόγος στο άρθρο 21 ΣΕΕ[82]. Εντός αυτού ακριβώς του πλαισίου τα κράτη μέλη υποχρεούνται, λόγω της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας που καθιερώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΕΕ, να απέχουν από τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου ικανού να δυσχεράνει την εκπλήρωση της αποστολής ή να θέσει σε κίνδυνο την πραγματοποίηση των στόχων της Ένωσης.

83. Όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας, η αρχή αυτή εφαρμόζεται ανεξαρτήτως εάν η σχετική αρμοδιότητα είναι αποκλειστική ή συντρέχουσα[83]. Για παράδειγμα, στην απόφαση Επιτροπή κατά Σουηδίας[84], το Δικαστήριο έκρινε ότι το Βασίλειο της Σουηδίας παρέβη το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, προτείνοντας μονομερώς την προσθήκη συγκεκριμένης ουσίας στο παράρτημα μιας διεθνούς συμβάσεως σε τομέα συντρέχουσας αρμοδιότητας. Με αυτήν του την ενέργεια, το κράτος μέλος «παρεξέκλινε από την κοινή στρατηγική που είχε αποφασιστεί στο πλαίσιο του Συμβουλίου», γεγονός το οποίο είχε επιπτώσεις για την Ένωση[85]. Κατά τη γνώμη μου, η ως άνω νομολογία πρέπει να μπορεί να εφαρμοστεί κατ' αναλογίαν και στον τομέα των «παράλληλων συντρεχουσών» αρμοδιοτήτων.

80 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, σκέψη 148).

81 Πρβλ. απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2017, Γερμανία κατά Συμβουλίου (C-600/14, EU:C:2017:935, σκέψη 105). Βλ., γενικότερα, Klamert, M., «Article 4», σε Kellerbauer, M., Klamert, M., και Tomkin, J. (επιμ.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Οξφόρδη, 2019, σκέψεις 26 επ., Guastaferro, B., «Sincere Cooperation and Respect for National Identities», σε Schütze, R., και Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, τόμος 1, Oxford University Press, 2018, σ. 354 έως 383, και Roes, T., «Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU», *Cahiers de Droit Européen*, τεύχος 1, 2016, σ. 253 έως 284.

82 Απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2021, Επιτροπή κατά Συμβουλίου (Συμφωνία με Αρμενία) (C-180/20, EU:C:2021:658, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

83 Πρβλ. αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2005, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-266/03, EU:C:2005:341, σκέψη 58), και της 14ης Ιουλίου 2005, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-433/03, EU:C:2005:462, σκέψη 64).

84 Βλ. απόφαση της 20ής Απριλίου 2010 (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Βλ. απόφαση της 20ής Απριλίου 2010, Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-246/07, EU:C:2010:203, σκέψη 91). Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο εφάρμοσε το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, *αυτοτελώς*, ως αυτόνομη έννοια, καθόσον η υποχρέωση συνεργασίας απορρέει από την απαίτηση ενότητας κατά τη διεθνή εκπροσώπηση της Ένωσης.

Τούτο διότι το γεγονός ότι η Ένωση έχει ασκήσει την αρμοδιότητά της, ανεξαρτήτως του χαρακτήρα της αρμοδιότητας αυτής, σημαίνει ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να σέβονται τους στόχους που επιδιώκει να επιτύχει η Ένωση στον επίμαχο τομέα.

84. Συνεπώς, από το άρθρο 4, παράγραφος 4, το άρθρο 208, παράγραφος 1, και το άρθρο 210, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, απορρέει ότι τα κράτη μέλη επιβάλλεται να διευκολύνουν την εκπλήρωση της αποστολής της Ένωσης και να μη θέτουν σε κίνδυνο την επίτευξη των επιδιωκόμενων στόχων της στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας και, ιδίως, να εγγυώνται την αποτελεσματικότητα των δράσεων της Ένωσης στον συγκεκριμένο τομέα [86].

γ) Εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση

85. Στην υπό κρίση υπόθεση, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι υπάρχουν δύο διαφορετικές κατηγορίες αρμοδιοτήτων που ασκήθηκαν. Πρώτον, η Ένωση άσκησε τις «συντρέχουσες παράλληλες αρμοδιότητές» της στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 4, και των άρθρων 208 και 210 ΣΛΕΕ.

86. Πιο συγκεκριμένα, σε εξωτερικό επίπεδο, συνήψε, από κοινού με τα κράτη μέλη, τη σύμβαση Λομέ IV και τη συμφωνία Κοτονού, οι οποίες εγκρίθηκαν με αποφάσεις του Συμβουλίου [87]. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα κράτη μέλη και η Ένωση «ευθύνονται από κοινού» για τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σύμβαση Λομέ IV [88]. Σε εσωτερικό επίπεδο, οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τις συμφωνίες αυτές υλοποιήθηκαν από την Ένωση με τον δημοσιονομικό κανονισμό 91/491/ΕΟΚ, ο οποίος είχε εφαρμογή στο έβδομο ΕΤΑ, και με τον δημοσιονομικό κανονισμό της 27ης Μαρτίου 2003, ο οποίος είχε εφαρμογή στο ένατο ΕΤΑ. Όπως αναφέρθηκε ήδη, η Επιτροπή είναι υπεύθυνη, δυνάμει των συμφωνιών και των συμβάσεων διά των οποίων ιδρύθηκαν τα διάφορα ΕΤΑ και μέσω των αντίστοιχων δημοσιονομικών κανονισμών, για τη διαχείριση του έβδομου και του ένατου ΕΤΑ [89]. Εκ του πλαισίου αυτού συνάγεται ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η Ένωση άσκησε τη «συντρέχουσα παράλληλη» αρμοδιότητά της σε εξωτερικό επίπεδο μέσω της σύναψης των μικτών συμφωνιών που προαναφέρθηκαν και σε εσωτερικό επίπεδο μέσω της έκδοσης των επίμαχων δημοσιονομικών κανονισμών.

87. Δεύτερον, με τον επίδικο εθνικό φορολογικό κανόνα, η Γερμανία θέσπισε ένα φορολογικό μέτρο στον τομέα της άμεσης φορολογίας ο οποίος, με βάση το ισχύον δίκαιο, δεν αποτελεί ζήτημα που άπτεται των αρμοδιοτήτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης [90], αλλά εμπίπτει στις αρμοδιότητες που έχουν διατηρήσει τα κράτη μέλη. Ομοίως, θεσπίζοντας τον φορολογικό αυτό κανόνα, η Γερμανία άσκησε επίσης την αρμοδιότητά της στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας, δεδομένου ότι ο σκοπός του έγκειται στην παροχή αναπτυξιακής βοήθειας.

86 Βλ. σημεία 79 και 80 των παρουσών προτάσεων.

87 Όσον αφορά τη συμφωνία Κοτονού, φαίνεται ότι, υπό το πρίσμα των άρθρων 2, 3 και 12 της εν λόγω συμφωνίας, προκειμένου να την εφαρμόσουν, τα συμβαλλόμενα μέρη πρέπει να συντονίσουν τις πολιτικές τους, δηλαδή, τα θετικά μέτρα που λαμβάνονται υπέρ των ενδιαφερόμενων κρατών, αλλά όχι τα μέσα των πολιτικών αυτών. Παρόμοιες υποχρεώσεις απορρέουν από τα άρθρα 2 και 9 της σύμβασης Λομέ IV.

88 Πιο συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έκρινε ότι η Κοινότητα και τα κράτη μέλη της, ως αντισυμβαλλόμενοι των κρατών ΑΚΕ, ευθύνονται από κοινού έναντι των τελευταίων για την εκπλήρωση όλων των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις αναληφθείσες δεσμεύσεις συμπεριλαμβανομένων των σχετικών με τις οικονομικές ενισχύσεις (απόφαση της 2ας Μαρτίου 1994, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου, C-316/91, EU:C:1994:76, σκέψη 29). Η συγκεκριμένη νομολογία πρέπει να τύχει εφαρμογής, τηρουμένων των αναλογιών, στη συμφωνία Κοτονού.

89 Βλ. σημείο 45 των παρουσών προτάσεων.

90 Πρβλ. αποφάσεις της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 43), και της 23ης Φεβρουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-179/14, EU:C:2016:108, σκέψη 171 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

88. Καίτοι είναι αληθές ότι από την προεκτεθείσα νομολογία[91] ουδεμία ένδειξη προκύπτει ως προς το εάν και, ενδεχομένως με ποιον τρόπο, η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ εφαρμόζεται σε σχέση με τις «συντρέχουσες παράλληλες» αρμοδιότητες που καθορίζονται στο άρθρο 4, παράγραφος 4, το άρθρο 208, παράγραφος 1, και το άρθρο 210, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, φρονώ ότι οι ενδείξεις αυτές μπορούν να ανευρεθούν στην αποκαλούμενη θεωρία της «οριοθέτησης των αρμοδιοτήτων»[92]. Κατά τη θεωρία αυτή, τα κράτη μέλη υποχρεούνται γενικώς να ασκούν τις αρμοδιότητές τους λαμβάνοντας υπόψη τους το δίκαιο της Ένωσης. Παρά δε το γεγονός ότι, στο παρόν στάδιο εξέλιξης του δικαίου της Ένωσης, η άμεση φορολογία εμπίπτει στις αρμοδιότητες των κρατών μελών, αυτά οφείλουν να ασκούν τη σχετική αρμοδιότητα τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης[93] και επίσης, θα προσέθετα, σύμφωνα με την αποστολή και τους στόχους της Ένωσης. Το ίδιο ισχύει όταν τα κράτη μέλη ασκούν τις αρμοδιότητές τους στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας. Κατά συνέπεια, δράσεις τις οποίες αναλαμβάνουν τα κράτη μέλη σε τομείς που δεν υπόκεινται (ή δεν μπορούν να υπόκεινται) σε εναρμόνιση εντός της Ένωσης, όπως η άμεση φορολογία και η αναπτυξιακή συνεργασία, δεν εκφεύγουν του πεδίου εφαρμογής της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ.

89. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, από το άρθρο 4, παράγραφος 4, το άρθρο 208, παράγραφος 1, και το άρθρο 210, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, συνάγεται ότι, ακόμη και όταν τα κράτη μέλη ασκούν τις κεκτημένες αρμοδιότητές τους στους τομείς της άμεσης φορολογίας και της αναπτυξιακής συνεργασίας, υποχρεούνται να διευκολύνουν την εκπλήρωση της αποστολής Ένωσης και να μην υπονομεύουν την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει η Ένωση στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας.

2. Η ύπαρξη παράβασης του άρθρου 4, παράγραφος 4, του άρθρου 208, παράγραφος 1, και του άρθρου 210, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ

90. Καταρχάς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι άπαξ και τα κράτη μέλη συμφωνούν στην ίδρυση ενός κοινού ταμείου, όπως το ΕΤΑ, πρέπει να θέτουν κανόνες που θα διέπουν τη φορολογία εισοδήματος σε σχέση με τη χρηματοδότηση στο πλαίσιο του ταμείου αυτού. Ωστόσο, ελλείψει τέτοιων κανόνων, το Δικαστήριο οφείλει να εξετάσει την υπό κρίση υπόθεση υπό το πρίσμα των υφιστάμενων διατάξεων του πρωτογενούς δικαίου. Το ζήτημα που ανακύπτει είναι τι ακριβώς συνιστά παράβαση των συγκεκριμένων διατάξεων της Συνθήκης, σε συνδυασμό με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ.

91. Αφ’ ης στιγμής τα κράτη μέλη επιβάλλεται να διευκολύνουν την εκπλήρωση της αποστολής της Ένωσης και να μη θέτουν σε κίνδυνο την επίτευξη των στόχων που αυτή επιδιώκει στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας, τούτο σημαίνει, κατά τη γνώμη μου, ότι πρέπει να απέχουν από την επιβολή οποιουδήποτε μέτρου ικανού να μειώσει την αποτελεσματικότητα των δράσεων της Ένωσης στον εν λόγω τομέα. Επιπλέον, αποτελεί καθήκον των κρατών μελών να δημιουργούν τις κατάλληλες συνθήκες για την εκπλήρωση της αποστολής και την επίτευξη των στόχων που προαναφέρθηκαν. Κατά συνέπεια, κάθε φορολογικό μέτρο το οποίο δύναται να

91 Βλ. σημείο 83 των παρουσών προτάσεων.

92 Η θεωρία αυτή έχει εφαρμοστεί από το Δικαστήριο σε υποθέσεις, για παράδειγμα, στον τομέα της κοινωνικής ασφαλίσεως, της οργανώσεως των εκπαιδευτικών συστημάτων και της άμεσης φορολογίας. Βλ., γενικότερα, 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*, τόμος 4, αριθ. 2, 2011, σ. 192.

93 Βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

μειώσει τη χρηματοδότηση που αποσκοπεί στη χρηματοδότηση ενός έργου αναπτυξιακής βοήθειας στο δικαιούχο κράτος ΑΚΕ δεν διευκολύνει την εκπλήρωση της αποστολής της Ένωσης και καθιστά δυσχερέστερη την επίτευξη των στόχων που επιδιώκει η Ένωση στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας. Πράγματι, η φορολόγηση από τα κράτη μέλη της χρηματοδότησης που χορηγείται από το ΕΤΑ μειώνει το ποσό της χρηματοοικονομικής στήριξης την οποία λαμβάνουν οι δικαιούχοι των επίμαχων προγραμμάτων βοήθειας στα κράτη ΑΚΕ και θέτει *χρηματοοικονομικά εμπόδια* στα αντίστοιχα έργα [94]. Ως εκ τούτου, τέτοιο φορολογικό μέτρο συνιστά παράβαση των σχετικών διατάξεων.

92. Ειδικότερα, όπως επισημαίνει η RF [95], πρέπει να ληφθούν υπόψη οι σκοποί οι οποίοι καθορίζονται στο άρθρο 21, παράγραφος 2, στοιχείο δ′, ΣΕΕ και στη συμφωνία Κοτονού, δηλαδή οι «στόχοι που αφορούν την εξάλειψη της ένδειας, την αειφόρο ανάπτυξη και τη βαθμιαία ενσωμάτωση των χωρών ΑΚΕ στην παγκόσμια οικονομία». Ιδρύοντας τα ΕΤΑ και θεσπίζοντας τα ΜΡΡ προκειμένου να προωθήσουν ένα ευρύ πλέγμα έργων στα κράτη ΑΚΕ [96], η Ένωση και τα κράτη μέλη έθεσαν σε εφαρμογή πολύ συγκεκριμένα μέτρα για να επιτύχουν τους ευρείς αυτούς στόχους [97]. Με άλλα λόγια, η χρηματοδότηση η οποία χορηγείται από το ΕΤΑ προκειμένου να χρηματοδοτηθούν οι δραστηριότητες που υλοποιούνται στο πλαίσιο των ΜΡΡ συνιστά την απτή εκδήλωση των ως άνω στόχων. Συναφώς, τα ΜΡΡ συνιστούν «τη χαρτογραφημένη από τα Ηνωμένα Έθνη παρέμβαση της Ένωσης» με στόχο την ικανοποίηση των βασικών αναγκών του συνόλου του πληθυσμού [98].

93. Εξ αυτού συνάγεται ότι, όταν το ΕΤΑ χορηγεί χρήματα σε ένα ΜΡΡ, σκοπός του είναι να χρηματοδοτήσει το επίμαχο πρόγραμμα και να ενισχύσει τον τοπικό πληθυσμό που επωφελείται από αυτό. Αντιστρόφως, ο σκοπός του δεν συνίσταται στη χρηματοδότηση του προϋπολογισμού ενός από τα κράτη μέλη [99]. Ως εκ τούτου, ανεξαρτήτως τυχόν εισφορών κοινωνικής ασφάλισης των εργαζομένων ή άλλων παρεμφερών παροχών από τα κράτη μέλη, τα κράτη αυτά δεν πρέπει, καταρχήν, να φορολογούν τα έργα και το προσωπικό εισόδημα που αποκτάται από έργα χρηματοδοτούμενα από το ΕΤΑ. Η φορολόγηση των προγραμμάτων που απευθύνονται στα κράτη ΑΚΕ συνεπάγεται τη μείωση του ποσού της χρηματοοικονομικής ενίσχυσης την οποία λαμβάνουν οι ωφελούμενοι από τα έργα αναπτυξιακής βοήθειας στα κράτη αυτά και συνιστά, *από μόνη της*, παράβαση του άρθρου 4, παράγραφος 4, του άρθρου 208, παράγραφος 1, και του άρθρου 210, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ.

94. Επιπλέον, προκειμένου να κριθεί εάν υπάρχει όντως παράβαση των εν λόγω διατάξεων, δεν είναι αναγκαίο να αποδειχθεί ότι υπήρξε διαφοροποίηση στη φορολογική μεταχείριση των έργων που χρηματοδοτούνται από εθνικούς πόρους και των έργων που χρηματοδοτούνται από το ΕΤΑ.

94 Πρβλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 1981, Bruce of Donington (208/80, EU:C:1981:194, σκέψεις 14 έως 20).

95 Βλ. σημείο 44 των γραπτών παρατηρήσεών της.

96 Πράγματι, τα ΜΡΡ μπορούν να περιλαμβάνουν ένα ευρύ φάσμα έργων «από τα σχολικά συγκροτήματα, τα κέντρα υγείας, τα έργα ύδρευσης και αποχέτευσης, τις μονάδες επεξεργασίας λαδιού και φοινικοπυρήνα, τους πάγκους αγορών, τους οχετούς αποχέτευσης μεταξύ άλλων, οι διαδικασίες σχεδιάστηκαν προκειμένου να αναδείξουν κατά τρόπο θετικό μια ισότιμη κοινωνία· τα ως άνω έργα επηρεάζουν εξίσου τόσο τους φτωχούς όσο και τις μειονοτικές ομάδες της κοινωνίας» (βλ. υποσημείωση 47 των παρουσών προτάσεων).

97 Για παράδειγμα, όσον αφορά τις αγροτικές κοινότητες των πετρελαιοπαραγωγών επαρχιών της Νιγηρίας (στο Δέλτα του Νίγηρα), έχει επισημανθεί ότι οι παρεμβάσεις της Ένωσης «καταδεικνύουν ξεκάθαρα» τη δέσμευσή της προς μια «παγκόσμια προσπάθεια για την εξάλειψη της φτώχειας». Μεταξύ 1999 και 2012, η δαπάνη των τριών ΜΡΡ για τις εννέα επαρχίες της περιοχής ανήλθε σε πάνω από 210 εκατομμύρια ευρώ. Έχει αναφερθεί ότι τα ΜΡΡ μείωσαν στην πράξη το επίπεδο φτώχειας στην περιοχή, μέσω περισσότερων από 20 000 έργα μικρής κλίμακας σε περισσότερες από 4 000 αγροτικές κοινότητες στις εννέα επαρχίες της περιοχής που κάλυπταν (βλ. υποσημείωση 47 των παρουσών προτάσεων).

98 Όπ.π.

99 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι τα έργα ξένης βοήθειας που χρηματοδοτούνται κατά 75 % τουλάχιστον από εθνικούς δημοσιονομικούς πόρους απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος. Τούτο καταδεικνύει ότι, τεχνικώς, τίποτε δεν κωλύει την απαλλαγή τέτοιων εισοδημάτων.

Κατά συνέπεια, σε αντίθεση με τους περιορισμούς στην ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων, παράβαση των συγκεκριμένων διατάξεων της Συνθήκης μπορεί να συντρέχει ακόμη και εάν δεν υπάρχει διαφοροποίηση στη φορολογική μεταχείριση αυτών των δύο κατηγοριών προγραμμάτων. Δεδομένου ότι οποιοδήποτε εθνικό φορολογικό μέτρο δεν διευκολύνει την εκπλήρωση της αποστολής της Ένωσης ή καθιστά δυσχερή την επίτευξη των επιδιωκόμενων από την Ένωση σκοπών στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας συνιστά παραβίαση της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας, το ζήτημα εάν ο επίδικος εθνικός φορολογικός κανόνας θέτει τα έργα που χρηματοδοτούνται από το ΕΤΑ και τους εργαζομένους που απασχολούνται στο αντίστοιχο έργο σε μειονεκτική θέση ουδεμία επιρροή ασκεί για τους σκοπούς της διαπίστωσης τυχόν παράβασης των συγκεκριμένων διατάξεων της Συνθήκης. Αντιθέτως, για τους σκοπούς εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων, αρκεί να αποδειχθεί ότι δυσχεραίνεται η αποτελεσματική εκπλήρωση της αποστολής της Ένωσης ή των σκοπών της.

3. Άμεσο αποτέλεσμα

95. Το άμεσο αποτέλεσμα είναι η δυνατότητα ενός κανόνα του δικαίου της Ένωσης να τύχει επίκλησης σε εθνικό επίπεδο, απευθείας ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη άλλων «ενδιάμεσων» κανόνων του εθνικού δικαίου [100]. Όσον αφορά το πρωτογενές δίκαιο, το Δικαστήριο καθιέρωσε την αρχή του άμεσου αποτελέσματος με την απόφαση Van Gend & Loos [101], υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι οι υποχρεώσεις πρέπει να είναι αρκούντως σαφείς, ακριβείς και ανεπιφύλακτες ώστε να παρέχουν στους ιδιώτες δικαίωμα δυνάμενο να προβληθεί αυτό καθεαυτό ενώπιον εθνικού δικαστηρίου [102]. Κατά τη γνώμη μου, το άρθρο 4, παράγραφος 4, το άρθρο 208, παράγραφος 1, και το άρθρο 210, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, όλα λακωνικώς διατυπωμένα, σε συνδυασμό με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, δεν είναι δυνατόν να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι περιέχουν τέτοιες υποχρεώσεις. Τα ίδια ακριβώς ισχύουν για τις διατάξεις της σύμβασης Λομέ IV και της συμφωνίας Κοτονού, οι οποίες συζητήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση από τους μετέχοντες στη διαδικασία [103].

96. Παρά ταύτα, στην υπό κρίση υπόθεση, η πράξη η οποία έχει άμεσο αποτέλεσμα είναι η απόφαση της Επιτροπής ή η απόφαση του διατάκτη με την οποία η Επιτροπή αποφασίζει να αναθέσει μια δημόσια σύμβαση ή μια επιχορήγηση που επιτρέπει τη χρηματοδότηση της επίμαχης εταιρίας. Καταρχήν, πρέπει να υπάρχει μια απόφαση ανάθεσης ή επιχορήγησης ή μια σύμβαση μεταξύ της Επιτροπής, η οποία ενεργεί εξ ονόματος του ΕΤΑ και της επίμαχης εταιρίας, στην οποία αποσαφηνίζονται οι υποχρεώσεις κάθε μέρους. Δυστυχώς, τέτοια πράξη δεν υπάρχει στη δικογραφία. Ωστόσο, από τις διατάξεις των επίμαχων δημοσιονομικών κανονισμών συνάγεται ότι η Επιτροπή δρα ως αρχή η οποία μπορεί να εκδώσει νομικώς δεσμευτικές αποφάσεις για

100 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Άμεσο αποτέλεσμα) (C-205/20, EU:C:2021:759, σημείο 32).

101 Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1963 (26/62, EU:C:1963:1).

102 Βλ. απόφαση της 24ης Ιουνίου 2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, σκέψεις 58 και 61).

103 Γίνεται κυρίως αναφορά στα άρθρα 2, 3 και 9 της συμφωνίας Κοτονού.

τρίτους[104]. Στην υπό κρίση υπόθεση, η επίμαχη εταιρία και, συνεπώς, η RF μπορούν να επικαλεστούν ακριβώς αυτή την απόφαση. Ωστόσο, εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να εξακριβώσει την ύπαρξη και το περιεχόμενο της ατομικής αυτής αποφάσεως.

4. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

97. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, προτείνω να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, το άρθρο 208, παράγραφος 1, και το άρθρο 210, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, έχουν την έννοια ότι αντίκεινται στην εφαρμογή φορολογικού κανόνα κράτους μέλους ο οποίος στερεί από εργαζόμενο το ευεργέτημα φοροαπαλλαγής λόγω του ότι απασχολείται σε δραστηριότητες αναπτυξιακής βοήθειας χρηματοδοτούμενες από τα ΕΤΑ, δεδομένου ότι η φορολόγηση από τα κράτη μέλη της χρηματοδότησης που χορηγείται από το ΕΤΑ έχει ως συνέπεια τη μείωση του ποσού της χρηματοοικονομικής ενίσχυσης την οποία λαμβάνουν οι ωφελούμενοι από τα έργα αναπτυξιακής βοήθειας στις αντίστοιχες τρίτες χώρες και θέτει οικονομικά εμπόδια στα έργα αυτά.

IV. Πρόταση

98. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω παρατηρήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που υποβλήθηκε από το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) ως εξής:

1) Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντίκειται στην εφαρμογή φορολογικού κανόνα κράτους μέλους ο οποίος προβλέπει απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος για τους μισθούς που καταβάλλονται σε εργαζομένους απασχολούμενους σε δραστηριότητες αναπτυξιακής βοήθειας μόνον εάν η δραστηριότητα αυτή χρηματοδοτείται τουλάχιστον κατά 75 % από γερμανικούς δημοσιονομικούς πόρους (είτε από το αρμόδιο για την αναπτυξιακή βοήθεια Ομοσπονδιακό Υπουργείο είτε από την Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), αλλά στερεί από τους εργαζομένους το ευεργέτημα της εν λόγω απαλλαγής εάν απασχολούνται σε δραστηριότητα παρεμφερούς χαρακτήρα η οποία χρηματοδοτείται κατά το ίδιο ποσοστό από ένα εκ των Ευρωπαϊκών Ταμείων Ανάπτυξης (ΕΤΑ).

2) Επικουρικώς:

   Το άρθρο 4, παράγραφος 4, το άρθρο 208, παράγραφος 1, και το άρθρο 210, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, έχουν την έννοια ότι αντίκεινται στην εφαρμογή φορολογικού κανόνα κράτους μέλους ο οποίος στερεί από εργαζόμενο το ευεργέτημα φοροαπαλλαγής λόγω του ότι απασχολείται σε δραστηριότητες αναπτυξιακής βοήθειας χρηματοδοτούμενες από τα ΕΤΑ, δεδομένου ότι η φορολόγηση από τα κράτη μέλη της χρηματοδότησης που χορηγείται από το ΕΤΑ έχει ως συνέπεια τη μείωση του ποσού της

[104] Βλ. εξουσίες και αποφάσεις της Επιτροπής και του διατάκτη που καθορίζονται στα άρθρα 17 έως 24 του δημοσιονομικού κανονισμού 91/491, ο οποίος είναι εφαρμοστέος στο έβδομο ΕΤΑ, και τα άρθρα 50 έως 53 του δημοσιονομικού κανονισμού της 27ης Μαρτίου 2003, ο οποίος είναι εφαρμοστέος στο ένατο ΕΤΑ. Επιπλέον, υπογραμμίζω ότι οι συμβάσεις που συνάφθηκαν από επιχειρήσεις και την Επιτροπή, οι οποίες χρηματοδοτούνται από το ΕΤΑ, διέπονται από τη γενική συγγραφή υποχρεώσεων για τις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, που χρηματοδοτούνται από το ΕΤΑ που προβλέπονται από το παράρτημα IV της αποφάσεως 3/90 του Συμβουλίου Υπουργών ΑΚΕ-ΕΟΚ, της 29ης Μαρτίου 1990, για τη θέσπιση των γενικών όρων, των γενικών συγγραφών υποχρεώσεων και του κανονισμού διαδικασίας για το συμβιβασμό και τη διαιτησία των συμβάσεων έργων, προμηθειών και παροχής υπηρεσιών, που χρηματοδοτούνται από το ΕΤΑ και περί της εφαρμογής των (ΕΕ 1990, L 382, σ. 1).

χρηματοοικονομικής ενίσχυσης την οποία λαμβάνουν οι ωφελούμενοι από τα έργα αναπτυξιακής βοήθειας στις αντίστοιχες τρίτες χώρες και θέτει οικονομικά εμπόδια στα έργα αυτά.