Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
L. MEDINA
представено на 9 февруари 2023 година [1]

Дело C-15/22

RF
срещу
Finanzamt G

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия)

„Преюдициално запитване — Европейски фонд за развитие (ЕФР) — Данък върху доходите — Освобождаване от данък, предоставяно за трудовите възнаграждения по проекти, свързани с помощ за развитие, които са финансирани с национални бюджетни средства — Различно третиране на трудовото възнаграждение, получавано в рамките на проект, финансиран от ЕФР — Член 63 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Член 4, параграф 4 ДФЕС — Упражняване на паралелна компетентност — Членове 208 и 210 ДФЕС — Сътрудничество за развитие — Задължение за насърчаване на политиките в областта на сътрудничеството за развитие — Принцип на лоялно сътрудничество — Съдействие за изпълнението на задачите на Съюза — Постигане на целите на Съюза — Директен ефект“

1. Могат ли държавите членки за целите на данъка върху доходите на физическите лица да третират по различен начин трудовото възнаграждение на лицата, работещи по реализирани в трети държави проекти за сътрудничество за развитие [2] и финансирани от Европейския фонд за развитие (наричан по-нататък „ЕФР“), в сравнение с трудово възнаграждение, получено за работата по подобни проекти, които обаче се финансират с национални бюджетни средства?

2. Настоящото дело се отнася до германска национална административна практика (наричана по-нататък „спорната национална данъчна уредба“). Тя предоставя освобождаване от данък върху доходите на трудовите възнаграждения, изплащани за работа по проекти за чуждестранна помощ за развитие, които се финансират най-малко в размер на 75 % от федерално министерство, отговарящо за сътрудничеството за развитие, или от притежавано от държавата частноправно дружество, което се занимава с помощ за

[1] Език на оригиналния текст: английски.

[2] Сътрудничеството може да приема множество форми, но „сътрудничество за развитие“ по принцип се разбира като синоним на официална помощ за развитие.

развитие[3] (наричани по-нататък заедно „национални бюджетни средства“). Трудовото възнаграждение на работник или служител, работещ по финансиран от ЕФР проект за помощ, не се ползва обаче от такова освобождаване.

3. Запитващата юрисдикция иска по същество от Съда да установи дали предвиденият в член 4, параграф 3 ДЕС принцип на лоялно сътрудничество, разглеждан във връзка с членове 208 и 210 ДФЕС относно сътрудничеството за развитие, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държавите членки да облагат с данък възнагражденията, получени в рамките на финансирани от ЕФР проекти за подпомагане, когато такова освобождаване се предоставя за възнаграждението, получено в рамките на проект, финансиран с национални бюджетни средства. Освен това произтичащата от тази данъчна уредба разлика в третирането повдига и въпроса дали разпоредбите на Договора относно основните свободи следва да се приложат в настоящия случай.

4. Следователно Съдът е изправен пред деликатната задача да определи дали основните свободи и/или принципът на лоялно сътрудничество, прогласен в член 4, параграф 3 ДЕС, се прилагат в областта на сътрудничеството за развитие, и ако това е така, по какъв начин. Това в никакъв случай не е лесен въпрос, тъй като Европейският съюз и държавите членки могат да упражняват паралелна компетентност в тази област[4]. Настоящото дело засяга и един по-широк световен дебат относно данъчното третиране на помощта за развитие и нейната ефективност[5].

I. Правна уредба

A. Международното право

1. Четвъртата конвенция от Ломе

5. Четвъртата конвенция АКТБ-ЕИО, подписана на 15 декември 1989 г., е сключена между групата страни от Африка, Карибите и Тихоокеанския басейн (наричани по-нататък „страните от АКТБ“) и Европейската икономическа общност (ЕИО) (наричана по-нататък „Конвенцията от Ломе IV“)[6]. Тази конвенция и одобрена с Решение на Съвета и Комисията от 25 февруари 1991 г.[7]

6. В член 2 от Конвенцията от Ломе IV се посочва, че сътрудничеството между АКТБ и ЕИО „се опира на правнообвързваща система и съществуването на общи институции“ [неофициален превод] и се упражнява въз основа на принципите на равенство между

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

4 Съгласно член 4, параграф 4 ДФЕС в областите на сътрудничеството за развитие и хуманитарната помощ Съюзът е компетентен да предприема действия и да води обща политика, като упражняването на тази компетентност не възпрепятства държавите членки да упражняват собствената си компетентност.

5 Вж. като скорошен пример Tax Treatment of Official Development Assistance Hub (Център за подпомагане относно данъчното третиране на официалната помощ за развитие), стартиран през януари 2022 г. от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Вж. също Paris Declaration on Aid Effectiveness (Парижка декларация за ефективността на помощите), приета през 2005 г. и потвърдена на форума на ниво министри, свикан от ОИСР в Акра през 2008 г. (достъпна на интернет адрес https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 ОВ L 229,1991 г., стр. 3.

7 91/400/ЕОВС, ЕИО, ОВ L 229, 1991 г., стр. 1.

партньорите, на зачитане на техния суверенитет, взаимен интерес и взаимозависимост, както и на правото на всяка държава да определя собствения си избор в политически, социален, културен и икономически аспект.

7. Член 9 от тази конвенция гласи:

„С цел да се повиши полезното действие на инструментите на тази конвенция, договарящите се страни приемат, в рамките на своите отговорности, насоки, приоритети и мерки за постигане на целите, определени в настоящата конвенция […]“ [неофициален превод].

2. Споразумението от Котону

8. Споразумението за партньорство между [страните от АКТБ] (наричани по-нататък „държавите от АКТБ“), от една страна, и Европейската общност и нейните държави членки, от друга страна, подписано в Котону на 23 юни 2000 г. (наричано по-нататък „Споразумението от Котону“)[8], е одобрено с Решение 2003/159/ЕО на Съвета от 19 декември 2002 г.[9] То влиза в сила на 1 април 2003 г. и заменя съществуващите конвенции от Ломе.

9. Член 2 от Споразумението от Котону посочва основните принципи на сътрудничеството между АКТБ и ЕС, което е „подплатено с правно-задължителна система, и съществуването на съвместни институции“.

10. Член 3 от Споразумението от Котону гласи, че „[с]траните […] взимат всички необходими мерки, общи или специални, за да гарантират изпълнението на задълженията, произтичащи от настоящото споразумение, водещи до постигането на неговите цели. […]“.

11. Член 70, буква а) от Споразумението от Котону гласи, че сътрудничеството подпомага „микропроекти на местно равнище, които имат икономическо и социално въздействие върху живота на хората, отговарят на проявена и забелязана приоритетна нужда и се осъществяват по инициатива и с активното участие на местната общност, която ще ползва резултатите им“.

12. Член 71 от това споразумение предвижда:

„1. Микропроектите и действията по децентрализирано сътрудничество могат да се подпомагат от финансовите ресурси на споразумението. […]

2. Вноските за финансирането на микропроекти и децентрализираното сътрудничество се правят от фонда, като в този случай вноската обикновено няма да надхвърля три четвърти от общите разходи на всеки проект и не може да надхвърля границата, предвидена в индикативната програма. Оставащата част се предоставя:

(а) от заинтересованата местна общност в случаите на микропроекти (или под формата на материални активи, или под формата на услуги, или с пари, като се отчита способността за самоучастие);

[8] ОВ L 317, 2000 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 23, стр. 3.

[9] ОВ L 65, 2003 г., стр. 27; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 31, стр. 93.

[…]

(в) по изключение от заинтересованите страни от АКТБ или под формата на финансова вноска, или посредством използването на обществено оборудване или предлагане на услуги.

[…]“.

Б. Правото на Съюза

13. Европейските фондове за развитие са създадени за финансиране на сътрудничеството с държавите от АКТБ и отвъдморските страни и територии, най-напред посредством приложение към Договора за ЕИО, а впоследствие чрез вътрешни споразумения на държавите членки, заседаващи в рамките на Съвета. ЕФР финансира всеки проект или програма, допринасящи за икономическото, социалното или културното развитие на въпросните страни. Всеки ЕФР се сключва за период от няколко, най-често пет години, съответстващ на срока на действие на различните споразумения и конвенции, с които Европейският съюз и неговите държави членки са установили специално партньорство с държавите от АКТБ. Исторически ЕФР не са били част от общия бюджет на Европейския съюз. Поради това са приети специални финансови правила за изпълнение на задълженията, произтичащи от международните договори, и за да се регламентира по-специално финансирането на ЕФР [10].

1. Седмият ЕФР [11]

14. На 16 юли 1990 г. представителите на правителствата на държавите — членки на Европейската икономическа общност, заседаващи в рамките на Съвета, приемат Вътрешно споразумение 91/401/ЕИО относно финансирането и управлението на помощта от Общността по [Конвенцията от Ломе IV] [12]. С това споразумение държавите членки създават 7-ия ЕФР. Разпоредбите за прилагане на това вътрешно споразумение се съдържат във Финансов регламент 91/491/ЕИО от 29 юли 1991 година, приложим за сътрудничеството за финансиране на развитието съгласно [Конвенцията от Ломе IV] [13].

15. Разпоредителят с бюджетни кредити решава да сложи край на 7-ия ЕФР на 31 август 2008 г. При липса на правно основание за закриването на ЕФР остатъчното салдо и свързаните договори и решения са прехвърлени към 9-ия ЕФР съгласно разпоредбите на част 3 от Финансовия регламент, приложим за 9-ия ЕФР [14].

[10] От 2021 г. програмите по ЕФР са включени в многогодишната финансова рамка на ЕС и по този начин са подчинени на финансовите регламенти на Съюза, по същия начин, както другите програми за финансиране на Съюза. Вж. https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

[11] Актът за преюдициално запитване се позовава на 7-ия и 9-ия ЕФР. Запитващата юрисдикция следва да провери дали и двата са приложими в настоящия случай.

[12] ОВ L 229, 1991 г., стр. 288.

[13] ОВ L 266, 1991 г., стр. 1.

[14] Вж. Окончателни отчети за финансовата 2008 година за седмия, осмия, деветия и десетия Европейски фонд за развитие (ОВ C 274, 2009 г., стр. 1).

2. Деветият ЕФР

16. След Споразумението от Котону е прието Вътрешно споразумение 2000/770/ЕО между представителите на правителствата на държавите членки, заседаващи в рамките на Съвета, за финансирането и управлението на помощите, предоставени от Общността съгласно Финансовия протокол към [Споразумението от Котону] и за предоставянето на финансова помощ, предназначена за отвъдморските страни и територии, за които се прилагат разпоредбите на част четвърта от Договора за ЕО[15]. Разпоредбите за прилагане на това вътрешно споразумение се съдържат във Финансовия регламент от 27 март 2003 г.

B. Германското право

17. Член 1, параграф 1, първо изречение от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите, наричан по-нататък „EStG“) в редакцията му, приложима към фактите по главното производство, предвижда, че физическите лица, които имат местожителство или обичайно пребиваване в Германия, са неограничено задължени там за данъка върху доходите.

18. Съгласно член 2, параграф 1 от EStG доходите от трудови правоотношения, които данъчнозадълженото лице получава в периода, през който е неограничено данъчно задължено, подлежат на облагане с данък върху доходите.

19. Член 34c от EStG предвижда:

„(1) В случай че неограничено данъчнозадължени лица се облагат с данък върху доходите с източник в чужбина в държавата по произход на тези доходи, съответстващ на германския данък върху доходите, изчисленият и платен в чужбина данък, от който е приспаднат размерът, за който е налице право на намаляване, се приспада от германския данък, с който се облагат доходите, получени в тази държава; […]

[…]

(5) Висшите данъчни органи на провинциите или определените от тях органи могат със съгласието на Федералното министерство на финансите да опростят изцяло или отчасти данъка, с който се облагат доходите от чужбина, или да го определят във фиксиран размер, когато това е целесъобразно поради икономически съображения или ако прилагането на параграф 1 на настоящия член се окаже особено трудно“.

20. На 31 октомври 1983 г. Bundesministerium der Finanzen (Федерално министерство на финансите, Германия) публикува Инструкция относно данъчното облагане на доходите на заетите лица, получени от дейност в чужбина[16] (наричана по-нататък „Инструкцията на Министерството на финансите“), която е адресирана до висшите данъчни органи на провинциите. В раздел I, № 4 от нея се предвижда, inter alia, че дейността в чужбина за местен изпълнител във връзка с германската официална помощ за развитие в контекста на техническото или финансовото сътрудничество се освобождава от данък върху доходите.

[15] ОВ L 317, 2000 г., стр. 355; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 22, стр. 50).

[16] BStBl. 1983 I, стр. 470.

21. Съгласно акта за преюдициално запитване германските данъчни власти тълкуват израза „германска официална помощ за развитие“ като обхващащ само мерки за помощ за развитие, които се финансират пряко от германски бюджетни средства било от федералното министерство, отговарящо за сътрудничеството за развитие, било от GIZ.

II. Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

22. В периода от 12 април 2009 г. до 31 октомври 2012 г. RF работи като ръководител на проект в дружество, занимаващо се с помощ за развитие, със седалище в Германия. Тя работи в Африка в рамките на Програмата за микропроекти (ПМП) (наричана по-нататък „разглежданата програма“) въз основа на срочен трудов договор[17]. Програмата е финансирана изцяло или отчасти със средства на Съюза и на неговите държави членки, а именно по 7-ия и 9-ия ЕФР[18].

23. Местоживеенето и центърът на жизнени интереси на RF през този период са били в Германия, където следователно подлежи на неограничено данъчно облагане, а местоработата ѝ — в Африка.

24. Тъй като дружеството, което се занимава с помощ за развитие, приема, че трудовото възнаграждение на RF е освободено по силата на Инструкцията на Министерството на финансите, то не удържа данък при източника върху това възнаграждение за данъчните 2011 г. и 2012 г. и не плаща този данък на компетентните данъчни органи. От представената на Съда преписка е видно, че на това дружество първоначално е издадено удостоверение за освобождаване, поставено в зависимост от изпълнението на Инструкцията на Министерството на финансите. Трудовото възнаграждение на RF не е било обложено и в Африка в мястото на работа.

25. Компетентните данъчни органи са извършили проверка в областта на данъците върху доходите по отношение на дружеството, което се занимава с помощ за развитие. Тези органи посочват, че програмата не е финансирана от федералното министерство, отговарящо за сътрудничеството за развитие, или от GIZ, а от ЕФР. Поради това с акт за установяване на данъчни задължения от 13 февруари 2014 г. данъчната администрация приема, че трудовото възнаграждение на RF трябва да се обложи с данък върху доходите за 2011 г. и 2012 г.

26. RF подава жалба по административен ред срещу това решение пред посочените органи, които я отхвърлят. Тогава то подава жалба пред Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия), която не е уважена. RF подава ревизионна жалба по срещу това решение пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) (наричан по-нататък „запитващата юрисдикция“).

27. В акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция посочва, че съгласно националното право жалбата е неоснователна, тъй като трудовото възнаграждение на RF не е финансирано пряко от каквито и да било национални бюджетни средства и следователно дейността ѝ в чужбина не е свързана с германска официална помощ за

[17] Актът за преюдициално запитване не съдържа никакво уточнение относно въпросната държава, но RF посочва, че става въпрос за Нигерия (вж. т. 6 от писменото становище).

[18] Както вече бе посочено, запитващата юрисдикция следва да провери дали извършената от RF работа е свързана както със 7-ия, така и с 9-ия ЕФР.

развитие. Тя счита, че направеното от администрацията разграничение не противоречи и на принципа на равно третиране, тъй като разглежданото данъчно облекчение е мотивирано от подкрепата за някои отрасли на германската икономика и следователно е конституционно обосновано.

28. Запитващата юрисдикция обаче има съмнения относно съвместимостта на разглежданата правна уредба с правото на Съюза. Тя подчертава, че за разлика от случая по дело Petersen [19] разглежданата данъчна уредба не представлява ограничение на свободното движение, и по-специално на свободното движение на работници, тъй като нито един работник или работодател не е подложен на дискриминация поради произхода си от друга държава членка.

29. Според запитващата юрисдикция разглежданата данъчна уредба би могла да противоречи на принципа на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС. В това отношение RF твърди, че от този принцип и от задължението на държавите членки да координират политиките си за развитие следва, че съществува задължение в приложното поле на разглежданото освобождаване от данъци да се включат проектите, финансирани с ресурси на Съюза. Запитващата юрисдикция обаче счита, че предвид собствената компетентност на държавите членки в областта на помощите за развитие не е безспорно, че може да им бъде забранено предприемането на мерки, свързани с политиката в областта на помощите за развитие, целящи насърчаване на техния чуждестранен търговски обмен. Такова задължение не произтича и от Споразумението от Котону.

30. При тези обстоятелства запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 4, параграф 3 [ДЕС], разглеждан във връзка с членове 208 и 210 [ДФЕС], да се тълкува в смисъл, че не допуска национална административна практика, според която не се предоставя освобождаване от данък в случаите, когато проект за сътрудничество в областта на развитието се финансира от [ЕФР], докато при определени условия трудовото възнаграждение се освобождава от данък, когато работникът получава доходи въз основа на текущо трудово правоотношение за дейност във връзка с германската официална помощ за развитие в рамките на техническото или финансовото сътрудничество, която се финансира [най-малко в размер на] 75 % от федерално министерство, отговарящо за сътрудничеството за развитие, или от притежавано от държавата частноправно дружество, което се занимава с помощ за развитие?“.

31. Писмени становища представят RF, германското правителство и Европейската комисия. В проведеното на 23 ноември 2020 г. съдебно заседание тези страни представят и устни становища.

[19] Решение от 28 февруари 2013 г., Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

III. Анализ

A. Предварителни бележки

32. Първо, германското правителство, без да повдига формално възражение срещу поставения въпрос, все пак изразява съмнения относно допустимостта му. В писменото си становище и в съдебното заседание то изтъква по същество, че освобождаването, предвидено в спорната национална данъчна уредба, задължително изисква проектът да бъде финансиран най-малко в размер на 75 % с национални бюджетни средства. С други думи, за да бъде приложима данъчната уредба, получаваното от служителя трудово възнаграждение трябва да е в резултат на дейност, която получава най-малко 75 % от финансирането си от такива средства. Това обаче не означава, че такава дейност е изцяло освободена от данък, тъй като частта от дейността, която не е финансирана с такива средства, продължава да се облага с данък (тоест до 25 % максимум).

33. В това отношение следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика въпросите, свързани с тълкуването на правото на Съюза и поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност [20].

34. Според мен, макар да е възможно наличието на пропуски в изложението на правната уредба в акта за преюдициално запитване, е ясно как действа разглежданата национална данъчна уредба. По същество запитващата юрисдикция обяснява, че според тази уредба трудовото възнаграждение, получено за дейност в областта на помощта за развитие, е освободено от данък върху доходите, при условие че дейността се финансира с национални бюджетни средства, докато получаваното възнаграждение за такава дейност, финансирана със средства от ЕФР, се облага с данък. Ето защо считам, че Съдът може да предостави на запитващата юрисдикция насоки за тълкуване на правото на Съюза в рамките на преценката на разглежданата данъчна уредба.

35. Второ, с въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 4, параграф 3 ДЕС, разглеждан във връзка с членове 208 и 210 ДФЕС, допуска разглежданата национална данъчна уредба. В писменото си становище Комисията предлага обаче в текста на въпроса да се включи изрично позоваване на предвидените в Договорите основни свободи. Поради това с писмените си въпроси Съдът приканва страните да отговорят в съдебното заседание на въпроса за основните свободи. В съдебното заседание RF и Комисията изтъкват, че разглежданата национална данъчна уредба попада в приложното поле на основните свободи, докато германското правителство твърди, че тези свободи не намират приложение в настоящия случай.

36. Следва да се припомни, че при необходимост Съдът може да преформулира поставения му въпрос. Може също да се наложи Съдът да вземе предвид норми от правото на Съюза, които националният съд не е посочил във въпросите си [21].

[20] Вж., inter alia, решение от 8 септември 2010 г., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, т. 36 и цитираната съдебна практика).

[21] Решения от 15 октомври 2016 г., M. и S. (C-303/15, EU:C:2016:771, т. 16, и цитираната съдебна практика) и от 31 май 2018 г., Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, т. 27).

37. В това отношение, от една страна, следва да се отбележи, че, позовавайки се на свободата на движение, закрепена в член 45 ДФЕС и разпоредбите на Споразумението от Котону, в акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция стига до извода, че тези разпоредби допускат разглежданата национална правна уредба, тъй като RF не е работник или служител от друга държава членка [22].

38. Важно е да се отбележи, че преюдициалното запитване по дело Petersen [23] се отнася до същата национална данъчна уредба, предвидена в Инструкцията на Министерство на финансите, като тази, която е предмет на настоящото дело. Съдът обаче разглежда различен аспект от тази уредба, а именно мястото на установяване на работодателя. По дело Petersen въпросният работник е нает на работа от установен в Дания работодател, който осъществява проект за помощ за развитие, финансиран от датската Агенция за международно развитие. Съдът отбелязва, че освобождаването от данък върху доходите изисква седалището на работодателя да е в Германия, и приема, че подобно изискване представлява ограничение на свободното движение на работници, забранено от член 45 ДФЕС [24]. В случая фактите по главното производство не се отнасят до същото това изискване (което всъщност е изпълнено), тъй като както RF, така и дружеството, което се занимава с помощ за развитие, са установени в Германия. Във всеки случай става въпрос за чисто вътрешно положение по отношение на свободното движение на работници.

39. Следва да се подчертае обаче, че разглежданата национална данъчна уредба също така третира по различен начин работниците и служителите в зависимост от *произхода на средствата*, предвидени за проекта за помощ. На работещ по този проект работник или служител се предоставя или отказва освобождаване от данък в зависимост от това дали проектът за сътрудничество за развитие се финансира пряко с национални бюджетни средства, или със средства от ЕФР. Ето защо следва най-напред да се определи дали и евентуално коя от останалите основни свободи може да се приложи по настоящото дело.

Б. По относимостта на другите основни свободи

40. От вече трайно установената съдебна практика следва, че за да се определи дали дадена национална мярка попада в приложното поле на основна свобода, трябва да се вземе предвид *целта* на разглежданата правна уредба [25].

41. Поради изложените по-горе съображения [26] считам, че делото по главното производство не може да се разглежда с оглед на член 45 ДФЕС. Фактът обаче, че настоящото дело се отнася до въздействието на разглежданата национална данъчна уредба върху презграничните работници, а не върху начина, по който тя засяга финансирането на проекти за подпомагане, не изключва прилагането на другите основни свободи, освен ако тези други основни свободи не се считат за акцесорни спрямо свободното движение на

22 Преюдициално запитване, точки 29 и 30. Трябва да се подчертае обаче, че макар да е местно лице на Германия, RF е изпълнявала задачите си във въпросната трета държава в рамките на разглежданата програма за подпомагане.

23 Решение от 28 февруари 2013 г., C-544/11, EU:C:2013:124.

24 Пак там, точки 39—43.

25 Вж. по-специално решения от 1 юли 2010 г., Dijkman и Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, т. 26), от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, т. 90), и от 21 май 2015 г., Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, т. 31).

26 Вж. точка 38 по-горе.

работници [27]. В някои особени случаи, когато две основни свободи имат еднакво значение от гледна точка на разглежданата правна уредба, Съдът е постановил, че тези положения попадат едновременно в обхвата на двете основни свободи [28]. Съгласно относимата съдебна практика подобна особена хипотеза може да възникне, когато една от основните свободи не се прилага в конкретния случай, тъй като за целите на тази свобода положението *във всичките си аспекти* е свързано само с една държава членка [29]. Това обаче не важи за другите основни свободи. Следователно от гледна точка на свободното движение на работници разглежданото положение може да бъде свързано само с една държава членка, но има трансграничен елемент по отношение на други свободи.

42. В случая следва да се отбележи, че данъчна уредба като разглежданата в главното производство води до различно третиране в зависимост от *произхода на средствата*. Както следва от акта за преюдициално запитване, разглежданото освобождаване от данък се предоставя по отношение на дейност за чуждестранна помощ за развитие, финансирана с национални бюджетни средства, но се отказва, когато финансирането се предоставя от ЕФР. В това отношение в неотдавнашното си решение Комисия/Унгария [30] Съдът приема, че национална правна уредба, която третира различно установените в Унгария сдружения и фондации в зависимост от националния или „чуждестранен“ произход на получаваната от тях финансова подкрепа, попада в приложното поле на член 63 ДФЕС [31]. Следователно в случая, след като разглежданата разлика в третирането се състои в произхода на средствата, следва да се провери дали и евентуално в каква степен национална данъчна уредба като разглежданата в главното производство може да засегне упражняването на свободното движение на капитали, закрепено в член 63 ДФЕС. В това отношение следва да се подчертае, че що се отнася до член 63 ДФЕС, от постоянната практика на Съда следва, че този член има *директен ефект*, така че може да се направи позоваване на него пред националния съд и това да доведе до неприложимост на националните норми, които му противоречат [32].

43. Като се има предвид този директен ефект и с оглед на изложените от RF и Комисията съображения в съдебното заседание, първо следва да се разгледа въпросът дали член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска прилагането на данъчна уредба на държава членка, която предвижда освобождаване от данък върху доходите на трудовото възнаграждение, получено от работник или служител, който е назначен за изпълнение на дейности по помощ за развитие само когато такава дейност е финансирана най-малко в размер на 75 % от национални бюджетни средства, но води до лишаване на работник или служител от възможността да се ползва от такова освобождаване, когато последният е назначен за изпълнението на дейност от това естество, финансирана в същата степен от един от ЕФР.

27 Съдът е постановил, че когато национална мярка е свързана едновременно с две основни свободи, по принцип спорната мярка следва да се разгледа с оглед само на една от тези две свободи, ако при обстоятелствата в главното производство се окаже, че едната от тях е напълно второстепенна по отношение на другата и може да бъде свързана с нея (вж. в този смисъл решения от 14 октомври 2004 г., Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, т. 26 и цитираната съдебна практика и от 17 септември 2009 г., Glaxo Wellcomo, C-182/08, EU:C:2009:559, т. 37).

28 Вж. например решение от 11 юни 2009 г., X и Passenheim-van Schoot (C-155/08 и C-157/08, EU:C:2009:368, т. 40). Всъщност възможно е да има припокриване между свободата на установяване и свободното движение на капитали, по-специално в случаите на дялови участия и дивиденти (вж. в този смисъл решение от 24 май 2007 г., Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, т. 23 и 24).

29 Вж. в този смисъл решения от 8 май 2013 г., Libert и др. (C-197/11 и C-203/11, EU:C:2013:288, т. 33 и цитираната съдебна практика), и от 15 ноември 2016 г., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, т. 47 и цитираната съдебна практика).

30 Решение от 18 юни 2020 г., Комисия/Унгария (Прозрачност при сдружаване) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 Пак там, точки 61, 62 и 65.

32 Вж. в този смисъл, решение от 14 септември 2017 г., The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, т. 49).

B. Свободното движение на капитали, закрепено в член 63 ДФЕС

1. Обхват на член 63 ДФЕС

а) Териториален обхват

44. Най-напред, член 63, параграф 1 ДФЕС гласи, че всички ограничения върху движението на капитали *между* държавите членки и между държавите членки и трети страни се забраняват. Запитващата юрисдикция посочва, че разглежданото различно данъчно третиране не е дискриминационно по смисъла на Договорите, тъй като финансираната пряко със средства на Европейския съюз дейност за чуждестранна помощ за развитие не представлява финансиране от друга държава членка [33].

45. В това отношение бих отбелязала, че в случая финансирането, предоставено на дружеството, което се занимава с помощ за развитие, за осъществяване на дейности за чуждестранна помощ за развитие, се предоставя от ЕФР. Както бе посочено в точки 13 и 16 по-горе, финансирането от ЕФР е прието с вътрешно споразумение между представителите на правителствата на държавите членки, заседаващи в рамките на Съвета, и за него се прилагат финансови регламенти. При това положение, макар финансирането на разглежданото предприятие да не е осигурено пряко от друга държава членка, необходимите разходи за финансовата помощ от Общността (тогава) са поети пряко от държавите членки [34], които правят финансови вноски в ЕФР. Например окончателните отчети на 9-ия ЕФР за финансовата 2009 година показват, че ресурсите на ЕФР са вноски „ad hoc“ от държавите — членки на ЕС [35]. Следва да се добави, че съгласно Финансовия регламент Комисията „отговаря за управлението на ЕФР“ и назначава по-специално главния разпоредител и финансовия контрольор на ЕФР [36]. Накратко, през разглеждания в главното производство период ЕФР е бил междуправителствен по естеството си и е останал извън бюджета на Съюза, въпреки че по-голямата част от неговите средства са били управлявани от Европейската комисия [37].

46. Считам, че от тази констатация могат да се направят следните изводи. Първо, ако финансирането, предоставено на разглежданото дружество, трябва да се осигури чрез германски бюджетни средства, положението би могло да се счита за чисто вътрешно положение. В настоящата хипотеза обаче финансирането се осигурява от външни субекти,

33 Точка 30 от преюдициалното запитване.

34 Вж. решение от 2 март 1994 г., Парламент/Съвет, C-316/91, EU:C:1994:76, т. 4). По това дело Съдът приема, че разходите, необходими за финансовата помощ от Общността, не са разходи на Общността, а се поемат пряко от държавите членки и следователно не са част от общия бюджет на Европейските общности.

35 Вж. Окончателни отчети за финансовата година 2009 за 8-и, 9-и и 10-и европейски фондове за развитие (ОВ C 310, 2010 г., стр. 1). В документа се посочва още, че приблизително на всеки пет години представителите на държавите членки трябва да се срещат на междуправителствено равнище, за да вземат решение за общата сума, която ще бъде предоставена на фонда, и да инспектират неговото изпълнение. През 2009 г. и 2008 г. вноските, свързани с 9-ия ЕФР, са поискани от 15-те участващи държави членки.
Пред Съда Комисията посочва, че 7-ият ЕФР (1990—1995 г.) възлиза на 10 940 милиона екю с вноски от държавите членки (включително Германия, в размер до 2 840 милиона екю). Това означава, че 8 100 [милиона] екю (74 %) от финансирането е предоставено от държави, различни от Германия. Комисията добавя, че 9-ият ЕФР (2000—2007) е включвал до 13 800 милиона евро вноски на държавите членки и 1 700 милиона евро от Европейската инвестиционна банка. Участието на Германия в 9-ия ЕФР не е подробно описано в становището на Комисията.

36 Вж. член 9, параграф 1, член 11 и член 13 от Финансов регламент 91/491/ЕИО и член 1, параграф 2, член 18 и член 27 от Финансовия регламент от 27 март 2003 г., приложим за 9-ия ЕФР.

37 Освен това бих отбелязала, че що се отнася до ПМП, която, изглежда, е предмет на разглеждане по настоящото дело, вноските могат да се предоставят от заинтересованата местна общност и по изключение от заинтересованите страни от АКТБ (вж. член 71, параграф 2, букви а) и в) от Споразумението от Котону).

а именно ЕФР, който има изложените по-горе характеристики [38]. Второ, предоставеното от ЕФР финансиране се набира от преките вноски на държавите членки. Следователно то може да се приравни на движение на капитали от *други държави членки*. Трансграничният елемент, който прави приложими разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, се състои в движението на капитали от ЕФР към разглежданото предприятие.

47. С оглед на изложените по-горе съображения считам, че териториалният обхват на свободното движение на капитали, предвидено в член 63 ДФЕС, следва да включва движението на капитали между чуждестранен съвместен фонд, създаден от държавите членки, като ЕФР, и предприятие, разположено в една от държавите членки. В настоящия случай това означава наличието на трансграничен елемент.

б) Материален обхват

48. Що се отнася до материалния обхват на член 63 ДФЕС, макар Договорът за функционирането на ЕС да не определя понятието „движение на капитали“, това не променя факта, че съдебната практика дава някои указания относно обхвата му. Предвид липсата на такова определение Съдът често се е основавал на списъка, предвиден във вторичното право, а именно номенклатурата на движенията на капитали [39]. В случая тази номенклатура не обхваща изрично финансирането, предоставено от ЕФР [40]. Тази номенклатура обаче има само указателен характер за целите на определението на понятието за движение на капитали [41], което означава, че Съдът може да разшири понятието за капитал извън „класическия“ икономически смисъл [42]. Например Съдът вече е постановил, че наследствата и даренията са включени в понятието за движение на капитали [43]. Така той вече е приложил свободата на движение на капитали по отношение на данък върху наследството, получено от религиозно сдружение, което е организация с нестопанска цел [44]. Освен това посоченото понятие обхваща и инвестициите в недвижими имоти, свързани с придобиването на право на ползване върху земеделски земи [45].

49. Макар икономическото и правното значение на понятието „капитал“ да не са винаги идентични [46], в настоящия случай не би трябвало изобщо да е спорно, че финансиране като това, предоставяно от фонд на установено в Германия дружество, което се занимава с помощ за развитие, попада в обхвата на понятието за капитал, тъй като, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, то включва прехвърляне на парична сума на предприятие за проект за развитие, реализиран от това дружество.

38 Вж. точки 13—16 и 45 от по-горе.

39 Номенклатурата се съдържа в приложение I към Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [за ЕО] (член, отменен с Договора от Амстердам) (ОВ L 178, 1988 г., стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10).

40 Съдът може да приеме, че става въпрос за финансова операция по смисъла на тази номенклатура. Например в решение от 31 януари 1984 г., Luisi и Carbone (286/82 и 26/83, EU:C:1984:35), Съдът е постановил, че движенията на капитали са финансови операции, които се състоят основно в депозирането или инвестирането на въпросната сума. Следователно по принцип това са финансови сделки и се различават от текущите плащания по това, че по естеството си по-скоро водят до създаването на активи.

41 Решение от 6 март 2018 г., SEGRO и Horváth (C-52/16 и C-113/16, EU:C:2018:157, т. 56 и цитираната съдебна практика).

42 *Hindelang*, S. Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC., The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law. Oxford, 2009, online edn, Oxford Academic, 1.9.2009, 45—47.

43 Вж. в този смисъл решения от 26 април 2012 г., van Putten (C-578/10—C-580/10, EU:C:2012:246, т. 29), и от 16 юли 2015 г., Комисия/Франция (C-485/14, непубликувано, EU:C:2015:506, т. 22).

44 Вж. решение от 10 февруари 2011 г., Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, т. 23).

45 Решение от 6 март 2018 г., SEGRO и Horváth (C-52/16 и C-113/16, EU:C:2018:157, т. 57).

46 Вж. бележка под линия 42 по-горе.

50. Ако Съдът постанови, че понятието за движение на капитали обхваща такова финансиране, на следващо място се поставя въпросът дали то обхваща трудовото възнаграждение, изплащано от това предприятие на лице, работещо по проект за чуждестранна помощ за развитие. В това отношение Съдът следва да реши дали разглежданото „движение“ включва движение между ЕФР и предприятието от държавата членка, или между ЕФР и получаващия финансирането проект, разработен в съответната държава от АКТБ. Според мен понятието „движение“ трябва да се прилага за цялата „помощ“, т.е. за финансовите потоци от донора (ЕФР) до бенефициера, а именно разглежданата програма, разработена в съответната държава от АКТБ[47]. Предприятието от държавата членка е само етап във финансирането на програмата, която трябва да отговаря на нуждите на местните общности на страните от АКТБ. Следователно терминът „движение“ следва да обхваща всички звена от веригата от донора до бенефициера[48]. Тъй като съществуват международни стимули за намаляване на данъка по отношение на развиващите се страни, от само себе си се разбира, че понятието „помощ“ обхваща *целия финансов поток* от ЕФР до бенефициера от страните от АКТБ.

51. Ето защо считам, че разглежданата в главното производство данъчна уредба, доколкото се отнася до доходи, финансирани от ЕФР и получени от предприятие от държава членка, следва да попада в обхвата на понятието „движение на капитали“ по смисъла на член 63 ДФЕС.

в) Персонален обхват

52. Персоналният обхват на член 63 ДФЕС предполага разрешаването на два въпроса. Първо, Съдът трябва да определи дали тази разпоредба се прилага ratione personae към доходи, финансирани от ЕФР — който е публичен фонд, създаден от държавите членки по силата на приет от тях финансов регламент — и получавани от дружество, което се занимава с помощ за развитие и е установено в държава членка, и второ, дали работник или служител на такова дружество може да се позовава на тази основна свобода.

53. Генерален адвокат Mengozzi подчертава „самото естество на свободното движение на капитали, което е свобода, фокусирана по-скоро върху предмета на сделките, отколкото върху вида на лицата, които ги извършват“[49]. В същия ред на мисли Съдът вече е постановил например че свободното движение на капитали е приложимо към операции, извършвани от призната фондация с обществено полезна дейност, която изобщо няма стопанска цел[50], и към данък върху наследството, получено от религиозно сдружение, което е организация с нестопанска цел[51]. Освен това, в случай че Съдът квалифицира ЕФР

47 В това отношение следва също да се отбележи, че ПМП, които са предмет на разглеждане по настоящото дело, са инструменти за сътрудничество за развитие на Съюза и на страните от АКТБ. Например в периода 1999—2012 г. в Нигерия са се осъществили различни ПМП за деветте щата в региона, като ПМП3 (2000—2004), ПМП6 (2004—2008) и ПМП9 (2008—2012), като по тези програми са били изразходвани 210 милиона евро. Вж. *Nwaodu*, N.O., *Odey*, S.A., *Emma-Egbumokei*, N.S. The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region. — Africa's Public Service Delivery & Performance Review, AOSIS, 2016, 459—481.

48 Вж. в този смисъл The United Nations Guidelines on the tax treatment of government-to-government aid projects (Насоки на Организацията на обединените нации за данъчното третиране на проектите за междуправителствена помощ). Достъпни на адрес: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, т. 10 и 37.

49 Заключение на генерален адвокат Mengozzi по дело Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, т. 35); вж. също заключението на генерален адвокат Stix-Hackl по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, т. 58—60).

50 Решение от 14 септември 2006 г., Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 Вж. решение от 10 февруари 2011 г., Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

като фонд на ЕО или на ЕС, други основни свободи са приложими по отношение на длъжностните лица на Европейския съюз [52], което води до приложимост на тези свободи към различни видове движения — лични или материални — между Съюза и държавата членка.

54. Несъмнено дружество, чиито проекти за помощ за развитие се финансират от ЕФР, може в качеството си на получател на тези капитали да оспори съвместимостта на разглежданата данъчна уредба със свободното движение на капитали. По принцип работник, който допринася за производствения процес или за услугите на дадено дружество, се счита за производствен ресурс или фактор [53]. С други думи, третирането на работника или служителя засяга дружеството и неговата input-output стойност (стойност „вложени ресурси — крайни продукти“). Например разходите за работна ръка влияят върху броя и качеството на работниците, които дружеството може да наеме. При това положение, тъй като терминът „движение“ трябва да обхваща всички елементи от веригата от ЕФР до проекта в държавата от АКТБ [54], той следва да включва и заплатата на работник, който участва в този проект и който представлява ресурс на дружеството.

55. Освен това следва да се отбележи, че спорът в главното производство до известна степен е предизвикан от разглежданото дружество, на което първоначално е издадено удостоверение за освобождаване от данък по отношение на възнаграждението на RF и което не е удържало данък при източника върху това възнаграждение. В резултат на този пропуск германската данъчна администрация решава да изиска от RF дължимия за 2011 г. и 2012 г. данък върху доходите. Струва ми се, че RF трябва да може да се позове на тази основна свобода, за да защити възнаграждението си от данъци, които може да са несъвместими с правото на Съюза. Както за целите на настоящия спор, така и за целите, преследвани от разглежданата данъчна уредба, полученото от RF възнаграждение трябва да се счита за част от капитала, който дружеството е получило от ЕФР. С оглед на това качество RF може да се позове на посочената основна свобода.

56. С оглед на изложеното по-горе и противно на поддържаното от германското правителство в съдебното заседание, считам, че разглежданата данъчна уредба попада в обхвата на свободното движение на капитали, закрепено в член 63 ДФЕС.

2. Относно наличието на ограничение на свободното движение на капитали

57. Следва да се припомни, че член 63 ДФЕС забранява всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки, освен ако не е предвидено друго в член 65 ДФЕС. Макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, съгласно установената съдебна практика те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза, и по-специално като зачитат основните

[52] След като Съдът е постановил, че третирането на длъжностно лице или на договорно нает служител на Европейския съюз попада в обхвата на една от основните свободи като член 45 ДФЕС (решения от 16 февруари 2006 г., Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, т. 12 и цитираната съдебна практика и от 6 октомври 2016 г., Adrien и др., C-466/15, EU:C:2016:749, т. 24 и цитираната съдебна практика), финансираните от ЕФР доходи също би трябвало да попадат в обхвата на член 63 ДФЕС. Ако доходите, финансирани пряко от бюджета на Съюза, могат да представляват ограничение на член 45 ДФЕС, финансирането от ЕФР, който е фонд, създаден от държавите — членки на ЕС, би трябвало да попада в обхвата на основните свободи.

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

[54] Вж. точки 49 и 50 по-горе.

свободи, гарантирани от Договора [55]. Това означава, че държавите членки трябва да се въздържат от приемане на дискриминационни мерки във вреда на лицата, които са упражнили правото си на свободно движение.

58. В съответствие с практиката на Съда мерките, забранени с член 63, параграф 1 ДФЕС, тъй като представляват ограничения на движението на капитали, включват мерки, които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат местните лица на тази държава членка да инвестират в други държави [56].

59. В решение Комисия/Унгария [57] в рамките на иск за установяване на неизпълнение на задължения Съдът е сезиран да провери съвместимостта със свободното движение на капитали на национални разпоредби, налагащи задължения за регистриране, деклариране и оповестяване на някои категории *организации на гражданското общество, които пряко или непряко получават чуждестранна подкрепа* над определен праг, и предвиждащи възможност за налагане на санкции на организациите, които не спазват посочените задължения. Той е приел, че тези разпоредби са насочени срещу лицата от други държави членки или от трети страни, които предоставят финансова подкрепа на установени в Унгария сдружения или фондации, и предвиждат публично оповестяване на свързаната с тези лица и с тази финансова подкрепа информация, като това обстоятелство също може да възпре тези лица да предоставят такава подкрепа. По-нататък Съдът подчертава, че с оглед на това въпросните разпоредби, разглеждани като цяло, предвиждат разлика в третирането не само на сдруженията и фондациите, които са установени в Унгария и които получават финансова подкрепа с произход от други държави членки или от трети страни, в сравнение с тези, които получават финансова подкрепа с унгарски произход, но и на лицата, които предоставят на тези сдружения и фондации финансова подкрепа и които са от друга държава членка или от трета страна, в сравнение с тези, които правят това и които са с местопребиваване или седалище в Унгария [58].

60. В това решение Съдът приема, че разликата в третирането в зависимост от това дали разглежданата финансова подкрепа е с произход от страната, или е *чуждестранна*, представлява непряка дискриминация на основание гражданство [59].

61. В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че разглежданото данъчно освобождаване е възможно само когато проектът за помощ за развитие се финансира с национални бюджетни средства. Това финансиране е налице, когато проектът е финансиран най-малко в размер на 75 % от федерално министерство, отговарящо за сътрудничеството за развитие, или от притежавано от държавата частноправно дружество, което се занимава с помощ за развитие. За сметка на това проект за помощ за развитие, финансиран с чуждестранни средства [60], като например от ЕФР, попада в обхвата на Инструкцията на Министерството на финансите и следователно изплатените от съответното предприятие възнаграждения по този проект подлежат на облагане.

55 Решение от 11 юни 2015 г., Berlington Hungary и др. (C-98/14, EU:C:2015:386, т. 34).

56 Вж. в този смисъл решение от 30 април 2020 г., Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, т. 22 и цитираната съдебна практика).

57 Решение от 18 юни 2020 г., Комисия/Унгария (Прозрачност при сдружаване) (C-78/18, EU:C:2020:476, т. 60 и 62).

58 Пак там, точки 60 и 61.

59 Пак там, точка 62.

60 Вж. точка 47 по-горе.

62. В резултат от прилагането на разглежданата данъчна уредба данъчното третиране на възнагражденията, изплатени от предприятия, финансирани с национални бюджетни средства, и тези, изплатени от предприятия, финансирани от чуждестранни фондове, не е едно и също. Спрямо предприятията, финансирани от чуждестранни капитали, е налице по-голяма данъчна тежест от тази, която се прилага за предприятията, финансирани с национални бюджетни средства. Следователно първите се намират в по-неблагоприятно положение от вторите [61].

63. Подобна разлика в данъчното третиране оказва влияние върху използването на финансирането, получено от дружествата, които се занимават с помощ за развитие [62], а именно чрез увеличаване на разходите за възнаграждения по разглежданите проекти за помощ, а оттам и намаляване на разполагаемите средства по тези проекти и на предоставения на дружествата капитал. По същество, от една страна, разглежданото дружество трябва да реши, първо, дали да иска финансиране чрез национални бюджетни средства, или чрез ЕФР, второ, дали да наема по-малко на брой, или по-слабо конкурентни работници или служители в разглеждания сектор и/или, трето, дали да намалява други разходи. За сметка на това работникът може да бъде изправен пред избор на проекти за чуждестранна помощ, които са финансово по-неблагоприятни от финансираните с национални бюджетни средства. Ако работникът избере финансираните от ЕФР проекти, данъкът се удържа при източника (или, както в случая, може впоследствие да се изиска) от компетентната данъчна администрация, което означава, че данъчната тежест за това лице е много по-голяма [63].

64. Ето защо считам, че подобна данъчна уредба представлява забранено от член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали.

3. По наличието на обосновка на ограничението на свободното движение на капитали по член 65 ДФЕС

65. От практиката на Съда по член 65, параграф 1 ДФЕС, разглеждан във връзка с член 65, параграф 3 ДФЕС, следва, че за да може национална данъчна уредба да се приеме за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, е необходимо различното третиране да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано с императивно съображение от общ интерес [64].

66. Първо, що се отнася до сходството на положенията [65], в съдебното заседание германското правителство посочва, че положението на проект за помощ, финансиран с национални бюджетни средства, и проект, финансиран от ЕФР, е обективно различно. По-специално то изтъква, че проектите на ЕФР могат да бъдат по-добре финансирани от тези, които се финансират на национално равнище, и че по този начин възнагражденията, свързани с проектите на ЕФР, са по-високи от тези по финансираните на национално равнище проекти.

61 Вж. по аналогия решение от 11 октомври 2007 г., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, т. 37).

62 Вж. по аналогия решение от 17 октомври 2013 г., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, т. 25 и 26 и цитираната съдебна практика).

63 В настоящия случай в съдебното заседание се поддържа, че платената като данък сума представлява пенсионните спестявания на RS.

64 Вж. в този смисъл решение от 30 юни 2016 г., Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, т. 26 и цитираната съдебна практика).

65 В настоящото заключение няма да разглеждам релевантността на проверката за сходство, което не се поставя под въпрос (вж. в това отношение заключението на генерален адвокат Kokott по дело Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, т. 22).

67. В това отношение съгласно практиката на Съда сходството в положенията трябва да се преценява, като се взема предвид целта на съответните национални разпоредби [66]. В това отношение, за да се прецени дали произтичащата от такава правна уредба разлика в третирането отразява обективна разлика в положенията, трябва да се вземат предвид само релевантните разграничителни критерии, установени от дадената правна уредба [67].

68. В случая бих отбелязала, че разглежданото освобождаване от данък е свързано с разграничителен критерий, който по същество се основава на произхода на фондовете. Що се отнася до финансираните с национални бюджетни средства проекти, жалбоподателят твърди, че освобождаването, предвидено в член 34c, параграф 5 от EStG, има за цел да подпомогне организациите, занимаващи се с помощ за развитие, като им помогне да привлекат работниците с най-висока ефективност. В този смисъл е видно, че общата цел е да се подпомагат чуждестранни проекти за развитие. ЕФР е основният инструмент на ЕС в областта на сътрудничеството за развитие, чиято цел е да финансира проекти по-специално в страните от АКТБ. С оглед на тези цели трябва да се приеме, че финансираните от ЕФР проекти и проектите, финансирани с национални бюджетни средства, се намират в сходно положение. Дори да се допусне, че Съдът трябва да разгледа обосновката на германското правителство, че възнагражденията по проектите на ЕФР са по-високи от изплатените в рамките на финансирани на национално равнище проекти, следва да се подчертае, че посоченото правителство не е подкрепило с аргументи този довод, който във всеки случай не се основава на целта на разглежданата данъчна уредба. Ето защо считам, че разглежданата в главното производство разлика в третирането се отнася до обективно сходни положения.

69. Второ, съгласно постоянната практика на Съда ограничение на свободното движение на капитали е допустимо само ако в случай на пряка дискриминация то е обосновано от някое от изрично предвидените в Договорите основания и ако това е така, само ако е в състояние да се гарантира, без да се надхвърля необходимото, постигането на преследваната цел [68].

70. В конкретния случай трябва да се констатира, че в документите, с които разполага Съдът, не се уточнява каква цел са преследвали националните данъчни органи при определянето на критерия, според който мярката за помощ за развитие трябва да бъде финансирана най-малко в размер на 75 % с национални бюджетни средства.

71. Според посоченото от германското правителство в съдебното заседание разглежданата данъчна уредба попада в обхвата на суверенните правомощия на Германия. В това отношение следва да се отбележи, че макар всяка държава членка да трябва да организира системата си на данъчно облагане на доходите, съгласно постоянната съдебна практика държавите членки все пак трябва да упражняват данъчната си автономия при спазване на изискванията, произтичащи от правото на Съюза, и по-специално на изискванията, наложени от разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободното

[66] Вж. в този смисъл решения от 18 юли 2007 г., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, т. 38), от 1 април 2014 г., Felixstowe Dock and Railway Company и др. (C-80/12, EU:C:2014:200, т. 25), и от 12 юни 2018 г., Bevola и Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, т. 32).

[67] Решения от 2 юни 2016 г., Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, т. 49), и от 10 май 2012 г., Santander Asset Management SGIIC и др. (C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 28).

[68] Вж. в този смисъл решения от 25 април 2013 г., Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, т. 60), от 6 март 2018 г., SEGRO (C-52/16 и C-113/16, EU:C:2018:157, т. 76 и сл.), и от 18 юни 2020 г., Комисия/Унгария (Прозрачност при сдружаване) (C-78/18, EU:C:2020:476, т. 76 и цитираната съдебна практика).

движение на капитали, което изисква данъчният режим да е уреден по недискриминационен начин[69]. Ето защо разглежданата обосновка следва да се отхвърли, без да е необходимо да се разглежда нейната пропорционалност.

4. Междинно заключение

72. С оглед на изложеното по-горе предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска прилагането на данъчна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която предвижда освобождаване от данък върху доходите за трудовото възнаграждение, получено от работник или служител, назначен за изпълнение на дейности, свързани с помощ за развитие, само когато такава дейност е финансирана най-малко в размер на 75 % от национални бюджетни средства, но води до лишаване на работник или служител от възможността да се ползва от такова освобождаване, когато е назначен за изпълнението на дейност от това естество, финансирана в същата степен от един от ЕФР.

73. В акта за преюдициално запитване обаче запитващата юрисдикция иска от Съда да разгледа съвместимостта на разглежданата данъчна уредба с предвидения в член 4, параграф 3 ДЕС принцип на лоялно сътрудничество, разглеждан във връзка с членове 208 и 210 ДФЕС. Само ако Съдът не възприеме посочените по-горе изводи и все пак реши да анализира прилагането на тези разпоредби, по-долу разглеждам този въпрос.

74. Преди да пристъпя към анализа на преюдициалния въпрос, така както е формулиран от запитващата юрисдикция, бих подчертала, че както вече беше изложено[70], от постоянната практика на Съда следва, че член 63 ДФЕС има *директен ефект*, така че може да бъде изтъкван пред националния съд и да доведе до неприложимост на националните норми, които му противоречат. Принципът на лоялно сътрудничество обаче няма такъв ефект[71]. Освен това Съдът многократно е прилагал тази разпоредба към националното данъчно право, но не такъв е случаят с принципа на лоялно сътрудничество[72]. Следователно позоваването на основните свободи във вътрешния пазар, и в частност на свободното движение на капитали, засяга в по-малка степен компетентността на държавите членки, отколкото позоваването на член 4, параграф 3 ДЕС, разглеждан във връзка с членове 208 и 210 ДФЕС, в областта на паралелната компетентност, която ще разгледам по-долу.

Г. По принципа на лоялно сътрудничество, прилаган във връзка с правилата за компетентност, предвидени в Договорите

75. Запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали закрепеният в член 4, параграф 3 ДЕС принцип на лоялно сътрудничество, разглеждан във връзка с членове 208 и 210 ДФЕС, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална данъчна уредба като разглежданата в главното производство.

69 Вж. в този смисъл решение от 30 януари 2020 г., Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, т. 42 и 45 и цитираната съдебна практика).

70 Вж. точка 42 по-горе.

71 Вж. решения от 24 октомври 1973 г., Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), и от 15 януари 1986 г., Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 Съдът вече е постановил, че предвиденото в член 4, параграф 3 ДЕС лоялно сътрудничество не може да се тълкува като пораждащо самостоятелни задължения за държавите членки извън задълженията им по членове 63 и 65 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 30 юни 2016 г., Riskin и Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, т. 36, и определение от 19 септември 2012 г., Levy и Sebbag, C-540/11, непубликувано, EU:C:2012:581, т. 27—29).

76. За да дам отговор на този въпрос, най-напред ще разгледам упражняването на компетентността на Съюза и държавите членки в областта на сътрудничеството за развитие. Второ, ще разгледам въпроса дали национална данъчна уредба като разглежданата в главното производство представлява нарушение на член 4, параграф 3 ДЕС, разглеждан във връзка с член 4, параграф 4 и членове 208 и 210 ДФЕС. Трето, ще разгледам въпроса за директния ефект на тези разпоредби.

1. По упражняването на компетентност от Съюза и от държавите членки

а) По правилата за компетентност в областта на сътрудничеството за развитие и по задължението за ефективност

77. В самото начало следва да се припомни, че в зависимост от областта Съюзът може да има изключителна, споделена или „подкрепяща“ компетентност[73]. Областите на тези специфични компетентности са изброени в членове 3—6 ДФЕС.

78. В областта на сътрудничеството за развитие в член 4, параграф 4 ДФЕС се уточнява, че Съюзът „разполага с компетентност да предприема действия и да води обща политика“, като се добавя, че „упражняването на тази компетентност не може да възпрепятства държавите членки да упражняват своята компетентност“. Последната компетентност следователно не е сред „стандартните“ споделени компетентности, посочени в член 4, параграф 2 ДФЕС, в който се изброяват области като вътрешния пазар, селското стопанство и рибарството, защитата на потребителите и транспорта[74]. По отношение на споделената компетентност в член 2, параграф 2 ДФЕС се следва принципът за преминаването на компетентност, според който „държавите членки упражняват своята компетентност, доколкото Съюзът не е упражнил своята“. За сметка на това правилото за компетентност, установено в член 4, параграф 4 ДФЕС[75], гласи, че упражняването на компетентността на Съюза не може да възпрепятства държавите членки да упражняват своята компетентност. Тя „се обособява като нещо, което би могло да се нарече „неосновни области на споделена компетентност“[76], „компетентност, която не може да

[73] Вж. член 2, параграф 1, член 2, параграф 2 и член 2, параграф 5 ДФЕС. Терминът „подкрепяща“ обхваща компетентността да се провеждат действия за подкрепа, координиране или допълване на действията на държавите членки, с която Европейският съюз разполага съгласно член 2, параграф 5 ДФЕС.

[74] Член 4, параграф 2 ДФЕС следва да се разглежда във връзка с член 2, параграф 2 ДФЕС. За сметка на това съгласно член 2, параграф 1 ДФЕС изключителната компетентност възпрепятства държавите членки да действат и аналогично, съгласно член 2, параграф 2 ДФЕС споделената компетентност възпрепятства държавите членки да провеждат действия, след като Съюзът е упражнил своята компетентност.

[75] Член 4, параграф 3 ДФЕС съдържа до голяма степен подобна формулировка, що се отнася до компетентността в областта на научните изследвания, технологичното развитие и космическото пространство.

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

премине изцяло у Съюза“[77], или „паралелна споделена компетентност“[78]. Накратко, член 4, параграф 4 ДФЕС има тази особеност, че позволява както на Съюза, така и на държавите членки да упражняват компетентността си паралелно[79].

79. Освен това член 4, параграф 4 ДФЕС трябва да се разглежда във връзка с членове 208 и 210 ДФЕС, които са специални разпоредби на Договора относно сътрудничеството за развитие. По-конкретно член 208, параграф 1 ДФЕС гласи, че компетентността на Съюза и на държавите членки трябва да „се допълват и подсилват взаимно“. В член 210, параграф 1 ДФЕС се предвижда още, че за да насърчават взаимното допълване и *ефективността* на техните действия, Съюзът и държавите членки предприемат съвместни действия и че държавите членки предоставят своята подкрепа, ако това е необходимо, за осъществяването на програмите за помощ на Съюза.

80. Според мен от това следва, че член 4, параграф 4, член 208, параграф 1 и член 210, параграф 1 ДФЕС като самостоятелни разпоредби задължават Европейския съюз и държавите членки да подсилват взаимно действията си в областта на сътрудничеството за развитие, за да постигнат *ефективността* на тези действия. Освен това член 4, параграф 4 ДФЕС уточнява, че упражняването на компетентността на Съюза в областта на сътрудничеството за развитие „не може да възпрепятства държавите членки да упражняват своята компетентност“. В тези разпоредби на Договора обаче не се посочва дали по отношение на държавите членки съществува подобно отрицателно задължение, съгласно което те трябва да се въздържат от възпрепятстване или затрудняване на упражняването на компетентността на Съюза в областта на сътрудничеството за развитие. Ето защо тълкуване на член 4, параграф 4, член 208, параграф 1 и член 210, параграф 1 ДФЕС, което включва реципрочност между Съюза и държавите членки, изисква според мен да се прибегне до принципа на лоялно сътрудничество.

б) По принципа на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС

81. За целите на настоящото дело формулировката на член 4, параграф 3, трета алинея ДЕС изглежда изключително релевантна. Тази алинея налага задължение за държавите членки да „съдействат на Съюза при изпълнението на неговите задачи“ и да „се въздържат от всякакви мерки, които биха могли да застрашат постигането на целите на Съюза“[80]. Оттук следва, че тя налага на държавите членки позитивно задължение да съдействат на Съюза

77 Вж. *Cremona*, M. Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process. — In: *Dashwood*, A. et *Maresceau*, M. (eds). Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape. Cambridge, Cambridge University Press, 2008, p. 44.

78 Вж. заключението на генерален адвокат Ćapeta по дело ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, бележка под линия 59).

79 Правилото за преминаването на компетентност може да бъде определено по следния начин: „след като Съюзът уреди даден въпрос, държавите членки не могат да го уреждат самостоятелно, докато разпоредбите на Съюза са в сила“ (заключение на генерален адвокат Ćapeta по дело ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, т. 73). Член 4, параграф 4 ДФЕС, изглежда, е изключение от член 2, параграф 2 и член 4, параграф 2 ДФЕС, в които се определят областите на споделена компетентност и правилото за преминаването на компетентност, но не изглежда да попада в обхвата на член 2, параграф 5 ДФЕС, в който се определя компетентността на Съюза да провежда действия за подкрепа, координиране или допълване на действията на държавите членки.

80 Вж. например решение от 27 ноември 2012 г., Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, т. 148).

при изпълнението на неговите задачи и обща забрана да приемат всяка такава мярка. Ще добавя, че този параграф се отнася по-скоро до задачите и целите на Съюза, отколкото до правото на Съюза [81].

82. Що се отнася до контекста, бих изтъкнала, че в областта на сътрудничеството за развитие член 4, параграф 3 ДЕС трябва да се разглежда във връзка с целите, посочени в член 21 ДЕС [82]. Именно в този контекст държавите членки са длъжни по силата на принципа на лоялно сътрудничество, предвиден в член 4, параграф 3, трета алинея ДЕС, да се въздържат от всякакви мерки, които биха могли да затруднят изпълнението на задачите на Съюза или да застрашат постигането на неговите цели.

83. Що се отнася до приложното поле на принципа на лоялно сътрудничество, този принцип се прилага независимо от това дали съответната компетентност е изключителна, или споделена [83]. Например в решение Комисия/Швеция [84] Съдът е приел, че като е предложило едностранно включването на определени вещества и препарати в приложение A към международна конвенция в област на споделената компетентност, Кралство Швеция е нарушило член 4, параграф 3 ДЕС. По този начин тази държава членка „се е отклонил[а] от съгласувана обща стратегия в рамките на Съвета“, което е имало последици за Европейския съюз [85]. Според мен тази съдебна практика следва да се приложи и в областта на „споделената паралелна“ компетентност. Всъщност фактът, че Съюзът е упражнил правомощията си, независимо от тяхното естество, означава, че държавите членки трябва да спазват целите, които Европейският съюз се стреми да постигне в съответната област.

84. Ето защо от член 4, параграф 4, член 208, параграф 1 и член 210, параграф 1 ДФЕС, разглеждани във връзка с предвидения в член 4, параграф 3 ДЕС принцип на лоялно сътрудничество,, следва, че държавите членки са длъжни да съдействат за изпълнението на задачите на Съюза и да не застрашават постигането на целите, които преследва Европейският съюз в областта на сътрудничеството за развитие, и по-специално да гарантират ефикасността на действията на Съюза в тази област [86].

в) Прилагане по настоящото дело

85. В случая следва да се отбележи, че съществуват две групи от различни компетентности, които са били упражнени. Първо, Европейският съюз е упражнил своята „споделена паралелна компетентност“ в областта на сътрудничеството за развитие на основание член 4, параграф 4 и членове 208 и 210 ДФЕС.

81 Вж. в този смисъл решение от 5 декември 2017 г., Германия/Съвет (C-600/14, EU:C:2017:935, т. 105). Вж. по-общо *Klamert*, M. Article 4. — In: *Kellerbauer*, M., *Klamert*, M., et Tomkin, J. (eds). The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary. Oxford University Press, Oxford, 2019, para 26 sq. и *Guastaferro*, B. Sincere Cooperation and Respect for National Identities. — In: *Schütze*, R., et *Tridimas*, T. Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order, Vol. 1. Oxford University Press, 2018, 354—383 и *Roes*, T. Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU, Cahiers de Droit Européen, Issue 1. 2016, 253—284.

82 Решение от 2 септември 2021 г., Комисия/Съвет (Споразумение с Армения) (C-180/20, EU:C:2021:658, т. 49).

83 Вж. в този смисъл решения от 2 юни 2005 г., Комисия/Люксембург (C-266/03, EU:C:2005:341, т. 58), и от 14 юли 2005 г., Комисия/Германия (C-433/03, EU:C:2005:462, т. 64).

84 Вж. решение от 20 април 2010 г., Комисия/Швеция (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Вж. решение от 20 април 2010 г., Комисия/Швеция (C-246/07, EU:C:2010:203, т. 91). Следва също да се уточни, че по това дело Съдът е приложил член 4, параграф 3 ДЕС *самостоятелно* като отделна разпоредба, тъй като задължението за сътрудничество произтича от изискването за единство в международното представителство на Европейския съюз.

86 Вж. точки 79 и 80 по-горе.

86. По-специално във *външен план* той е сключил заедно с държавите членки Конвенцията от Ломе IV и Споразумението от Котону, одобрени с решения на Съвета[87]. Съдът вече е постановил, че държавите членки и Европейският съюз са „солидарно отговорни“ за задълженията, произтичащи от Конвенцията от Ломе IV[88]. Във *вътрешен план* задълженията, произтичащи от тези договори, са изпълнени от Европейския съюз с Финансов регламент 91/491/ЕИО, приложим за 7-ия ЕФР, и с Финансовия регламент от 27 март 2003 г., приложим за 9-ия ЕФР. Както вече бе посочено, съгласно споразуменията и конвенциите за създаване на различните ЕФР, както и съответните финансови регламенти, Комисията отговаря за управлението на 7-ия и 9-ия ЕФР[89]. От тази рамка следва, че в случая Съюзът е упражнил своята „споделена паралелна“ компетентност във външен план чрез сключване на посочените по-горе смесени споразумения и във вътрешен план — чрез приемането на разглежданите финансови разпоредби.

87. Второ, с разглежданата данъчна уредба Германия е приела данъчна мярка в областта на прякото данъчно облагане, която при настоящото състояние на правото не попада в обхвата на запазената за Съюза компетентност[90], а спада към запазената компетентност за държавите членки. Освен това с приемането на данъчната уредба Германия е упражнила своята компетентност и в областта на сътрудничеството за развитие, тъй като тази уредба има за предмет помощта за развитие.

88. Макар да е вярно, че цитираната по-горе съдебна практика[91] не дава никакво указание по въпроса дали и евентуално как се прилага принципът на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС, за „споделената паралелна“ компетентност, съдържаща се в член 4, параграф 4, член 208, параграф 1 и член 210, параграф 1 ДФЕС, считам, че тези указания могат да бъдат намерени чрез използване на доктрината, наречена „ограничаване на правомощията“[92]. Съгласно тази доктрина държавите членки имат общо задължение да упражняват запазените си правомощия при спазване на правото на Съюза. В това отношение, макар при сегашното състояние на правото на Съюза прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза[93] и, бих казал, също така, в съответствие със задачите и целите на Съюза. Същото важи и когато държава членка упражнява правомощията си в областта на сътрудничеството за развитие. При това положение действията на държавите членки в области, които не са били (или не могат да бъдат) предмет на хармонизация в рамките на Съюза, като прякото данъчно облагане и сътрудничеството за развитие, не са изключени от обхвата на принципа на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС.

87 Що се отнася до Споразумението от Котону, предвид членове 2, 3 и 12 от него изглежда, че за прилагането му страните по това споразумение трябва да съгласуват политиките си, тоест положителните мерки, приети в полза на съответните държави, но не и средствата на тези политики. Подобни задължения произтичат от членове 2 и 9 от Конвенцията от Ломе IV.

88 По-специално Съдът е постановил, че Общността и нейните държави членки в качеството си на партньори на държавите от АКТБ носят солидарна отговорност по отношение на последните за изпълнението на всяко задължение, произтичащо от поетите задължения, включително тези относно финансовото подпомагане (решение от 2 март 1994 г., Парламент/Съвет, C-316/91, EU:C:1994:76, т. 29). Тази съдебна практика трябвало да се прилага mutatis mutandis към Споразумението от Котону.

89 Вж. точка 45 по-горе.

90 Вж. в този смисъл решения от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 43), и от 23 февруари 2016 г., Комисия/Унгария (C-179/14, EU:C:2016:108, т. 171 и цитираната съдебна практика).

91 Вж. точка 83 по-горе.

92 Тази доктрина е приложена от Съда по дела, свързани например със социалното осигуряване, организацията на образователните системи, организацията на правосъдието и прякото данъчно облагане. Вж. в по-общ план *Azoulai*, L. The “Retained Powers” Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?. — European Journal of Legal Studies (2011) 4, p. 192.

93 Вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания (C-269/09, EU:C:2012:439, т. 47 и цитираната съдебна практика).

89. С оглед на изложеното по-горе от член 4, параграф 4, член 208, параграф 1 и член 210, параграф 1 ДФЕС, разглеждани във връзка с предвидения в член 4, параграф 3 ДЕС принцип на лоялно сътрудничество, следва, че дори когато държавите членки упражняват запазената си компетентност в областта на прякото данъчно облагане и на сътрудничеството за развитие, те са длъжни да съдействат за изпълнението на задачите на Съюза и да не застрашават постигането на целите, които Европейският съюз преследва в областта на сътрудничеството за развитие.

2. По наличието на нарушение на член 4, параграф 4, член 208, параграф 1 и член 210, параграф 1 ДФЕС

90. В самото начало би трябвало да подчертая, че когато държавите членки приемат да създадат общ фонд като ЕФР, те би трябвало да създадат правила в областта на данъчното облагане на доходите от финансиране в рамките на този фонд. При липсата на такава правна уредба обаче Съдът трябва да разгледа настоящото дело в светлината на съществуващите разпоредби на първичното право. Въпросът, който се поставя, е какво представлява нарушение на тези разпоредби на Договора във връзка с принципа на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС.

91. Тъй като държавите членки са длъжни да съдействат за изпълнението на задачите на Съюза и да не застрашават постигането на целите, които Европейският съюз преследва в областта на сътрудничеството за развитие, според мен те трябва да не налагат мерки, които намаляват ефективността на действията на Съюза в тази област. Освен това държавите членки следва да създадат подходящи условия за постигането на тази задача или цел. Така всяка данъчна мярка, която може да намали средствата за финансиране на проект за помощ за развитие в държавата — бенефициер от АКТБ, не съдейства за постигането на задачите на Европейския съюз и затруднява постигането на целите, преследвани от Европейския съюз в областта на сътрудничеството за развитие. Всъщност облагането от държавите членки на предоставеното от ЕФР финансиране намалява размера на финансовата подкрепа, която получават бенефициерите на разглежданите проекти за помощи в страните от АКТБ, и представлява *финансова пречка* за тези проекти[94]. Ето защо тази данъчна мярка представлявала нарушение на посочените разпоредби.

92. По-специално, както подчертава RF[95], следва да се вземат предвид целите, посочени в член 21, параграф 2, буква г) ДЕС и в Споразумението от Котону, а именно целите, свързани с „премахването на бедността, устойчивото развитие и постепенното присъединяване на страните от АКТБ към световната икономика“. Като създава ЕФР и ПМП за насърчаването на широк набор от проекти в страните от АКТБ[96], Европейският съюз и държавите членки са въвели много специфични средства за постигането на тези

[94] Вж. в този смисъл решение Bruce of Donington (EU:C:1981:194, т. 14—20).

[95] Вж. точка 44 от становището ѝ.

[96] Всъщност ПМП могат да включват широк набор от проекти „от училищните блокове, здравните центрове, проектите за водоснабдяване и канализация, заводите за производство на палмово масло и масло от палмови ядки, пазарните сергии, отводнителните канали, наред с останалото, са замислени по такъв начин, че да стимулират едно общество на равни възможности, да въздействат еднакво както върху бедните, така и върху малцинствените групи в обществото“ (вж. бележка под линия 47 по-горе).

широкообхватни цели[97]. С други думи, предоставените от ЕФР средства за финансиране на дейностите на ПМП, представлява конкретен израз на тези цели. В това отношение ПМП представляват „намеса на Съюза, направлявана от Организацията на обединените нации“, за да се отговори на елементарните потребности на цялото население[98].

93. Ето защо, когато ЕФР предоставя парични средства на ПМП, целта му е да финансира съответната програма и да подпомогне местното население, което се ползва от този проект. Той обаче няма за цел да финансира бюджета на една от държавите членки[99]. Следователно, като оставим настрана вноските, свързани със социалното осигуряване на работниците или други подобни услуги, предоставяни от държавите членки, тези държави по принцип не би трябвало да облагат проектите и личните доходи във връзка с финансирани от ЕФР проекти. Облагането на такива проекти, насочени към държавите от АКТБ, води до намаляване на размера на финансовата помощ, която получават бенефициерите на съответните проекти за помощ в тези държави, и *само по себе си* представлява нарушение член 4, параграф 4, член 208, параграф 1 и член 210, параграф 1 ДФЕС, разглеждани във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС.

94. Освен това, за да се определи дали е налице нарушение на тези разпоредби, не е необходимо да се установява разлика в данъчното третиране между финансираните с национални ресурси проекти и тези, финансирани от ЕФР. Ето защо, за разлика от ограниченията на свободното движение на капитали, нарушение на тези разпоредби на Договора може да настъпи дори при липсата на разлика в данъчното третиране на тези два вида проекти. Тъй като всяка национална данъчна мярка, която не съдейства за изпълнението на задачите на Съюза и затруднява постигането на целите на Съюза в областта на сътрудничеството за развитие, нарушава принципа на лоялно сътрудничество, въпросът дали разглежданото данъчно правило поставя в по-неблагоприятно положение проектите, финансирани от ЕФР, и работещите по този проект работници, е ирелевантен за установяването на нарушение на тези разпоредби от Договора. Напротив, за целите на прилагането на тези разпоредби е достатъчно да се установят трудности при ефикасното изпълнение на задачите или целта на Съюза.

3. Директен ефект

95. Директният ефект е възможността норма от правото на Съюза да бъде изтъкната на национално равнище директно пред националния съд, без да е необходимо да се прибягва до друго „посредничество“ на националното право[100]. Що се отнася до първичното право, Съдът е въвел принципа на директен ефект в решение Van Gend & Loos[101], като все пак се има предвид, че задълженията трябва да са достатъчно ясни, точни и безусловни, за да

[97] Например по отношение на селските общности в щатите на Нигерия, където се добива петрол (делтата на река Нигер), е заявено, че намесата на Съюза „ясно отразява“ ангажираността му по отношение на „световните усилия за премахване на бедността“. В периода 1999—2012 г. трите ПМП за деветте щата в региона, както и свързаните с тези програми разходи, са за над 210 милиона евро. Посочено е, че ПМП действително са намалили нивото на бедност в региона чрез предоставянето на повече от 20 000 микропроекта на повече от 4 000 селски общности в деветте щата, които той обхваща (вж. бележка под линия 47 по-горе).

[98] Пак там.

[99] В това отношение следва да се отбележи, че проектите за чуждестранна помощ, финансирани най-малко в размер на 75 % с национални бюджетни средства, са освободени от данък върху доходите. Това показва, че технически не съществуват пречки за освобождаването от данък на тези доходи.

[100] Заключение на генерален адвокат Bobek по дело Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Директен ефект) (C-205/20, EU:C:2021:759, т. 32).

[101] Решение от 5 февруари 1963 г. (26/62, EU:C:1963:1).

породят право за частноправните субекти, на което те да могат да се позоват в това му качество пред национална юрисдикция[102]. Според мен кратките текстове на член 4, параграф 4, член 208, параграф 1 и член 210, параграф 1 ДФЕС, разглеждани във връзка с предвидения в член 4, параграф 3 ДЕС принцип на лоялно сътрудничество, не могат да се тълкуват като съдържащи такива задължения. Същото се отнася и за разпоредбите на Конвенцията от Ломе IV и Споразумението от Котону, които са обсъдени в съдебното заседание от страните[103].

96. В случая обаче актът, който има директен ефект, е решението на Комисията или решението на разпоредителя с бюджетни кредити, с което Комисията решава да възложи обществена поръчка или да предостави безвъзмездни средства, позволяващи финансирането на посоченото дружество. По принцип би трябвало да има решение за възлагане на обществена поръчка или за отпускане на безвъзмездни средства или договор между Комисията, действаща от името на ЕФР, и съответното дружество, в който са уточнени задълженията на всяка страна. За съжаление този акт не се съдържа в преписката пред Съда. От разпоредбите на разглежданите финансови регламенти следва обаче, че Комисията действа като орган, който може да приема правно обвързващи решения спрямо трети лица[104]. В случая въпросното дружество може да се позове на това решение, а следователно и RF. Националната юрисдикция трябва обаче да установи съществуването и съдържанието на това индивидуално решение.

4. Междинно заключение

97. С оглед на изложеното по-горе предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос, че член 4, параграф 4, член 208, параграф 1 и член 210, параграф 1 ДФЕС, разглеждани във връзка с предвидения в член 4, параграф 3 ДЕС принцип на лоялно сътрудничество, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат прилагането на данъчна уредба на държава членка, която лишава работник или служител от възможността да се ползва от данъчно освобождаване, поради това че този работник или служител е назначен за изпълнение на дейности, свързани с помощ за развитие, финансирани от ЕФР, тъй като подобно облагане от държавите членки на предоставеното от ЕФР финансиране води до намаляване на размера на финансовата подкрепа, която получават бенефициерите на въпросните проекти за помощ в третите държави, и създава финансови пречки за тези проекти.

102 Вж. решение от 24 юни 2019 г., Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, т. 58 и 61).

103 Направено е позоваване по-специално на членове 2, 3 и 9 от Споразумението от Котону.

104 Вж. правомощията и решенията на Комисията и на разпоредителя с бюджетни кредити, посочени в членове 17—24 от Финансов регламент 91/491, приложим за 7-ия ЕФР, както и членове 50—53 от Финансовия регламент от 27 март 2003 г., приложим за 9-ия ЕФР. Освен това припомням, че договорите, сключени между предприятия и Комисията, финансирани от ЕФР, се уреждат от общите условия на договорите за услуги, финансирани от ЕФР, съдържащи се в приложение IV към Решение № 3/90 на Съвета на министрите АКТБ—ЕО от 29 март 1990 година относно приемането на общите разпоредби, общите условия и процедурни правила за помирение и арбитраж за обществени поръчки за строителство, доставка и услуги, финансирани от Европейския фонд за развитие (ЕФР), и относно прилагането им (ОВ L 382, 1990 г., стр. 1).

IV. Заключение

98. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) преюдициален въпрос по следния начин:

„1) Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска прилагането на данъчна уредба на държава членка, която предвижда освобождаване от данък върху доходите за трудовото възнаграждение, получено от работник или служител, назначен за изпълнение на дейности, свързани с помощ за развитие, само когато такава дейност е финансирана най-малко в размер на 75 % от германски бюджетни средства (от федералното министерство, отговарящо за сътрудничеството за развитие, или от Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), но води до лишаване на работник или служител от възможността да се ползва от такова освобождаване, когато последният е назначен за изпълнението на дейност от това естество, финансирана в същата степен от един от европейските фондове за развитие (ЕФР).

2) При условията на евентуалност:

Член 4, параграф 4, член 208, параграф 1 и член 210, параграф 1 ДФЕС, разглеждани във връзка с предвидения в член 4, параграф 3 ДЕС принцип на лоялно сътрудничество, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат прилагането на данъчна уредба на държава членка, която лишава работник или служител от възможността да се ползва от данъчно освобождаване, поради това че този работник или служител е назначен за изпълнение на дейности, свързани с помощ за развитие и финансирани от ЕФР, тъй като подобно облагане от държавите членки на предоставеното от ЕФР финансиране води до намаляване на размера на финансовата подкрепа, която получават бенефициерите на въпросните проекти за помощ в третите държави, и създава финансови пречки за тези проекти“.