



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

7 септември 2023 година*

„Преюдициално запитване — Сътрудничество за развитие — Пряко данъчно облагане — Данък върху доходите — Освобождаване от данък, предоставяно на заетите лица, които работят по проекти, свързани с помощ за развитие, финансирани с национални бюджетни средства — Различно третиране на заетите лица, които работят по проект, финансиран от Европейския фонд за развитие — Член 63, параграф 1 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Член 4, параграф 3 ДЕС — Задължение за лоялно сътрудничество — Съдействие за изпълнението на задачите на Европейския съюз — Членове 208 и 210 ДФЕС — Сътрудничество за развитие — Задължение за насърчаване на политиките в областта на сътрудничеството за развитие — Възможност за позоваване“

По дело C-15/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), с акт от 13 юли 2021 г., постъпил в Съда на 6 януари 2022 г., в рамките на производство по дело

RF

срещу

Finanzamt G,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: М. Е. Regan (докладчик), председател на състава, D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis и Z. Csehi, съдии,

генерален адвокат: L. Medina,

секретар: S. Веер, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 23 ноември 2022 г.,

като има предвид становищата на страните:

– за RF, от B. Ellenrieder, J. Schönfeld и C. Süß, Rechtsanwälte,

* Език на производството: немски.

- за германското правителство, от J. Möller, R. Kanitz и N. Scheffel, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от C. Giolito, M. Kellerbauer, W. Roels, D. Schaffrin и V. Uher, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 9 февруари 2023 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 45, 56 и 63 ДФЕС и член 4, параграф 3 ДЕС, разглеждан във връзка с членове 208 и 210 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между физическо лице и Finanzamt G (Данъчна служба G, Германия) по повод отказа на последната да освободи от данък трудовите доходи, получени от това лице — неограничено задължено по данъка върху доходите в Германия — от дейност в чужбина, финансирана от 7-ия и 9-ия Европейски фонд за развитие (ЕФР), въпреки че националната данъчна уредба предвижда такива доходи да бъдат освободени от данък, когато по същество дейността е финансирана с национални бюджетни средства.

Правна уредба

Приложима правна уредба за 7-ия и 9-ия ЕФР

Четвърта конвенция АКТБ—ЕИО

- 3 Четвъртата конвенция АКТБ—ЕИО, подписана в Ломе на 15 декември 1989 г. (ОВ L 229, 1991 г., стр. 3), съдържа част III, озаглавена „Инструменти за сътрудничество АКТБ-ЕИО“, в която се намира глава III, озаглавена „Сътрудничество за финансирането на развитието“. Сред разпоредбите в тази глава е член 231 от посочената конвенция, който предвижда:
„За целите, определени в настоящата глава, общият размер на финансовата помощ от Общността се съдържа във финансовия протокол, приложен към настоящата конвенция“ [неофициален превод].
- 4 Член 233, параграф 1 от тази конвенция гласи:
„Финансирането на проектите и програмите може да се извършва посредством безвъзмездни средства, средства от Фонда под формата на рисков капитал, заеми от собствени ресурси на Банката [Европейска инвестиционна банка (ЕИБ)] или посредством два или повече от изброените начини на финансиране“ [неофициален превод].

- 5 В член 1, параграф 1 от Финансовия протокол, приложен към Четвъртата конвенция АКТБ—ЕИО, е посочено, че за целите, определени в част III, глава III от тази конвенция, отнасяща се до сътрудничеството за финансиране на развитието, общият размер на финансовата помощ от Европейската общност е 12 000 милиона екю за период от пет години, считано от 1 март 1990 г.

Вътрешно споразумение относно финансирането и управлението на помощите, предоставени от Общността по Четвъртата конвенция АКТБ—ЕИО

- 6 Съображение 1 от Вътрешното споразумение относно финансирането и управлението на помощите, предоставени от Общността по Четвъртата конвенция АКТБ—ЕИО (ОВ L 229, 1991 г., стр. 288), гласи:

„като взеха предвид, че Четвъртата конвенция АКТБ—ЕИО, подписана в Ломе на 15 декември 1989 г. (наричана по-нататък „Конвенцията“), определи общата сума на помощта от Общността за страните от АКТБ за периода 1990/1995 г. на 12 000 милиона екю“ [неофициален превод].

- 7 Съгласно член 1, параграф 1 и параграф 2, буква а) от това споразумение:

„1. Държавите членки създават Европейски фонд за развитие (1990), наричан по-нататък „Фондът“.

2. а) фондът разполага с 10 940 милиона екю, финансирани от държавите членки съгласно [коефициент на разпределение].

[...]“ [неофициален превод].

- 8 Член 3, първа алинея от това споразумение гласи:

„Към сумата, определена в член 1, се добавят 1 225 милиона екю под формата на заеми, предоставени от [ЕИБ] от собствените ѝ средства при условията, определени от нея в съответствие с нейния устав“ [неофициален превод].

- 9 Съгласно член 5 от това споразумение:

„С изключение на заемите, предоставяни от [ЕИБ] от собствените ѝ средства, всички финансови операции, предприемани в полза на държавите от АКТБ или на отвъдморските страни и територии в съответствие с Конвенцията или с Решението [относно отвъдморските страни и територии] се извършват при условията, постановени в настоящото споразумение и са за сметка на Фонда“ [неофициален превод].

- 10 Член 13, параграф 1 от Вътрешното споразумение относно финансирането и управлението на помощите, предоставени от Общността по Четвъртата конвенция АКТБ—ЕИО, гласи:

„[Европейската] комисия оценява проектите и програмите, които съгласно член 233 от Конвенцията и съответните разпоредби на Решението могат да бъдат финансирани с безвъзмездна помощ от средствата на Фонда“ [неофициален превод].

11 Съгласно член 15 от това споразумение:

„1. От името на Общността [ЕИБ] предприема финансовото изпълнение на операциите, извършвани със средства от Фонда под формата на рисков капитал. В този смисъл банката действа от името и за сметка на Общността. Всички произтичащи от това права, и по-специално правата на кредитор или собственик, принадлежат на Общността.

2. [ЕИБ] поема финансовото изпълнение на операции, които се осъществяват посредством заеми от собствени ресурси в съчетание с лихвени субсидии, натрупани от ресурсите на Фонда, предвидени за безвъзмездни средства“ [неофициален превод].

Финансов регламент 91/491/ЕИО

12 Член 33, параграф 1 от Финансов регламент 91/491/ЕИО на Съвета от 29 юли 1991 г., приложим за финансовото сътрудничество за развитие по Четвъртата конвенция АКТБ—ЕИО (ОВ L 266, 1991 г., стр. 1, гласи:

„Плащанията се извършват по принцип с посредничеството признати финансови институции. [...]“ [неофициален превод].

Споразумението от Котону

13 Член 62, параграф 1 от Споразумението за партньорство между членовете на групата страни от Африка, Карибите и Тихоокеанския басейн, от една страна, и Европейската общност и нейните държави членки, от друга страна, подписано в Котону на 23 юни 2000 г. (ОВ L 317, 2000 г. стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 23, стр. 3) и одобрено от името на Общността с Решение 2003/159/ЕО на Съвета от 19 декември 2002 г. (ОВ L 65, 2003 г., стр. 27; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 31, стр. 93), изменено със споразумение, одобрено с Решение 2005/599/ЕО на Съвета от 21 юни 2005 г. (ОВ L 209, 2005 г., стр. 26; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 42, стр. 52) и със споразумение, одобрено с Решение 2010/648/ЕС на Съвета от 14 май 2010 г. (ОВ L 287, 2010 г., стр. 1) (наричано по-нататък „Споразумението от Котону“), гласи:

„По смисъла, установен в настоящото споразумение, общият размер на финансовата помощ на Общността и подробните условия на финансиране се предвиждат в приложенията към настоящото споразумение“.

14 Приложение I от това споразумение, озаглавено „Финансов протокол“, гласи:

„1. За постигането на целите, предвидени в настоящото споразумение и срок от пет години, започващ на 1 март 2000 г., общият размер на финансовата помощ на Общността за страните от АКТБ е 15 200 милиона [евро (EUR)].

2. Финансовата помощ на Общността включва 13 500 милиона EUR от 9-ия Европейски фонд за развитие (ЕФР).

3. 9-ият ЕФР се разпределя между инструментите за сътрудничество, както следва:

а) 10 000 милиона EUR под формата на грантове се заделят за пакета за подпомагане на дългосрочното развитие. [...]

[...]

4. Сумата до 1 700 милиона EUR се предоставя от [ЕИБ] под формата на заеми, отпуснати от нейните собствени ресурси. [...]

[...]

6. [ЕИБ] управлява заемите, отпуснати от собствените ѝ средства, както и действията, финансирани по силата на Инвестиционния инструмент. [...]

[...]“.

- 15 Член 1, параграф 1 от приложение II към това споразумение, озаглавено „Срокове и условия за финансиране“, предвижда:

„Редът и условията за финансиране във връзка с операциите на финансовия инструмент [...], заемите от собствените средства на Европейската инвестиционна банка [...] и специалните операции са установени в настоящата глава“.

- 16 Член 37, параграф 1 от приложение IV към това споразумение, озаглавен „Плащания“, гласи:

„За целите на плащанията, извършвани в националните валути на държавите от АКТБ, може да се откриват сметки във валути на държавите членки или в евро в държави от АКТБ от и на името на Комисията в национални публични или отчасти публични финансови институции, избрани по взаимно съгласие между държавата от АКТБ и Комисията. Тази институция изпълнява функциите на национален агент по плащанията“.

Вътрешно споразумение за финансирането и управлението на помощите, предоставени от Общността по споразумението от Котону

- 17 Член 1, параграфи 1 и 2 от Вътрешното споразумение между представителите на правителствата на държавите членки, заседаващи в рамките на Съвета, относно финансирането и управлението на помощите на Общността в рамките на финансовия протокол към Споразумението за партньорство между държавите от Африка, Карибите и Тихоокеанския басейн (АКТБ) и Европейската общност и нейните държави членки, подписано в Котону (Бенин) на 23 юни 2000 г., и относно отпускането на финансови помощи за отвъдморските държави и територии, за които се прилагат разпоредбите на четвъртата част от Договора за ЕО (ОВ L 317, 2000 г., стр. 355, наричано по нататък „Вътрешно споразумение за финансирането и управлението на помощите, предоставени от Общността по споразумението от Котону“), предвижда:

„1. Държавите членки създават девети Европейски фонд за развитие (2000 г.), наричан отгук нататък „9-ият ЕФР“.

2. 9-ият ЕФР се състои от:

- а) Максимална сума от 13 800 милиона евро, финансирани от държавите членки както следва [разпределение по вноски]

[...]“ [неофициален превод].

18 Член 5, параграф 1 от това споразумение гласи:

„Към сумата, фиксирана в член 1, параграф 2, се прибавят до 1 720 милиона евро заеми, отпуснати от [ЕИБ] от нейните собствени ресурси. [...]“ [неофициален превод].

Финансовият регламент от 27 март 2003 г., приложим за 9-ия Европейски фонд за развитие

19 Член 28 от Финансовия регламент от 27 март 2003 г., приложим за 9-ия Европейски фонд за развитие (ОВ L 83, 2003 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 31, стр. 98), гласи:

„За да се извършат плащанията, предвидени в член 37, параграфи 1 и 4 от приложение IV към Споразумението АКТБ—ЕО или в мерките за изпълнение на Решението за отвъдморско асоцииране, счетоводителят открива сметки към финансовите институции на държавите от АКТБ и ОСТ за извършване на плащания в националните валути на държавите от АКТБ или в местните валути на тези от ОСТ. Сметки се откриват и във финансовите институции на държавите членки за плащания в евро и други валути. Съгласно разпоредбите на член 37, параграф 2 от приложение IV към Споразумението АКТБ—ЕО, влогове по сметки при финансови институции в държавите от АКТБ и ОСТ не носят лихви и последните не получават никакви възнаграждения за тяхното обслужване. Съгласно член 1, параграф 3 от Вътрешното споразумение [за финансирането и управлението на помощите, предоставени от Общността по споразумението от Котону] влоговете по сметки във финансови институции на държавите членки носят лихви и подобни лихви се кредитират в едната от сметките, предвидени в този член“.

Директива 88/361/ЕИО

20 Въведението на приложение I от Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член [63] от Договора (ОВ L 178, 1988 г., стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10) гласи:

„В настоящата номенклатура движенията на капитали са категоризирани според икономическия характер на активите и пасивите, за които се отнасят, изразени в национална или в чуждестранна валута.

Движенията на капитали, изброени в настоящата номенклатура, обхващат:

– всички операции, нужни за целите на движението на капитали: сключване и изпълнение на сделки и свързани въпроси. Сделката поначало е между местни лица от различни държави членки, въпреки че някои движения на капитали се извършват от едно лице за негова сметка (например превод на активи, притежавани от емигранти),

[...]“.

21 Сред изброените в приложение I движения на капитали, в раздел VIII от него фигурират „финансови заеми и кредити (невключени в раздели I, VII и XI)“, а в раздел XI — „движения на капитали за лични цели“, включително „дарения“.

Германското право

EStG

- 22 Съгласно член 1, параграф 1, първо изречение от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите) в редакцията му, приложима към фактите по главното производство (наричан по-нататък „EStG“), физическите лица, които имат местожителство или обичайно пребиваване на територията на Германия, са неограничено задължени там за данъка върху доходите.
- 23 Съгласно член 2, параграф 1 от EStG доходите от трудови правоотношения, които данъчнозадълженото лице получава в периода, през който е неограничено данъчнозадължено, подлежат на облагане с данък върху доходите.
- 24 Член 34с, параграф 5 EStG гласи:

„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“.

ATE

- 25 На 31 октомври 1983 г. на основание член 34с, параграф 5 EStG германското министерство на финансите, действащо със съгласието на Висшите данъчни органи на провинциите, публикува Auslandstätigkeitserlass (инструкция относно данъчното облагане на доходите на заетите лица, получени от дейност в чужбина) (BStBl. 1983 I, стр. 470, наричана по-нататък „ATE“), съгласно която:

„Трудовият доход, който лицата, наети от установен в Германия работодател [...], получават в рамките на действащо трудово правоотношение за дейност, извършена в друга държава, която се ползва от настоящия режим, е освободен от данък върху доходите.

I. Категории дейности, които се ползват от режима

От режима се ползват дейности, извършвани в чужбина за снабдители, производители, доставчици на услуги или титуляри на право на проучване и добив на минерали, установени на националната територия, във връзка с:

1. планиране, строителство, изграждане, въвеждане в експлоатация, разширяване, поддръжка, модернизация, надзор или поддръжка на инсталации, сгради, големи машини, закрепени за пода, или други подобни инсталации, както и поставяне, въвеждане или поправка на други съоръжения; освен това експлоатация на инсталациите до получаване от клиента на данъчно облекчение.

2. проучването и използването на минерали.

3. консултиране на клиенти или чуждестранни организации във връзка с операциите, посочени в точки 1 и 2, или

4. германска официална помощ за развитие в рамките на техническото или финансовото сътрудничество.

[...]

II. Продължителност на дейността, която се ползва от режима

Дейността в чужбина трябва да бъде упражнявана непрекъснато в продължение на поне три месеца в държавите, с които няма подписана спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, която да включва и доходите от дейност като заето лице.

[...]

V. Изключване на прилагането

Настоящият режим не се прилага, когато:

1. трудовото възнаграждение се изплаща от държавни финансови институции, в това число от Deutsche Bundesbahn [Германски федерални железници] или от Deutsche Bundesbank [Германска федерална банка],

2. дейността в чужбина се упражнява в държава, с която е подписана спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, приложима за доходите от трудово правоотношение; когато спогодбата се прилага от дата, предхождаща влизането ѝ в сила, се прилагат правилата, които са били в действие преди влизането ѝ в сила, ако са по-благоприятни за наетото лице [...]“.

Данъчната практика

- 26 Според предоставената от германското правителство информация понятието „германска официална помощ за развитие в рамките на техническото или финансовото сътрудничество“, използвано в раздел I, точка 4 от АТЕ, на свой ред е тълкувано от данъчната администрация като налагащо изискване мярката за помощ за развитие да се финансира най-малко в размер на 75 % от федералното министерство, отговарящо за сътрудничеството за развитие, или от притежавано от държавата частноправно дружество, което се занимава с помощ за развитие.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 27 В периода от 12 април 2009 г. до 31 октомври 2012 г. жалбоподателката в главното производство работи като ръководител на проект в дружество, занимаващо се с помощ за развитие, със седалище в Германия. Тя работи по трудов договор, чиято продължителност съвпада със срока на проекта за сътрудничество за развитие, който се осъществява в Африка и по който е наета. Този проект се финансира от 7-ия и 9-ия ЕФР. През посочения период жалбоподателката запазва местоживеенето и центъра на своите жизнени интереси в Германия, където съответно подлежи на неограничено данъчно облагане.

- 28 Finanzamt Z (Данъчна служба Z, Германия) уважава молбата на работодателя на жалбоподателката в главното производство за освобождаване на нейните трудови доходи от данъчно облагане на основание АТЕ и съответно издава удостоверение за освобождаване от данък. След това работодателят не удържа данък при източника върху тези доходи и не го плаща на данъчната администрация. Трудовите доходи на жалбоподателката не са обложени с данък и в трета държава.
- 29 След извършена данъчна ревизия на дружеството, в което работи жалбоподателката по главното производство, компетентната данъчна служба установява, че разглежданият проект за сътрудничество за развитие не е финансиран нито от федералното правителство, нито от Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (германско дружество за международно сътрудничество, Германия), а от 7-ия и 9-ия ЕФР. В резултат на това е указано на Данъчна служба G да обложи с данък върху доходите трудовите доходи на жалбоподателката.
- 30 С акт от 13 февруари 2014 г. Данъчна служба G установява размера на дължимите данъчни задължения на жалбоподателката по главното производство за данъчни периоди 2011 г. и 2012 г.
- 31 След неуспешно обжалване по административен ред на този акт жалбоподателката подава жалба по съдебен ред пред Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия), която е отхвърлена като неоснователна с решение от 22 март 2018 г. Впоследствие жалбоподателката подава *ревизионна* жалба срещу съдебното решение пред запитващата юрисдикция, а именно Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия).
- 32 В това отношение запитващата юрисдикция счита, че съгласно националното право *ревизионната* жалба е неоснователна. АТЕ и свързаната с нея данъчна практика обаче биха могли да противоречат на принципа на лоялно сътрудничество по член 4, параграф 3 ДФЕС във връзка със задължението на държавите членки да координират своите политики, свързани със сътрудничеството за развитие, съгласно членове 208 и 210 ДФЕС.
- 33 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) 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 [два 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?“

Относно преюдициалния въпрос

По допустимостта

- 34 В писменото си становище германското правителство изразява съмнение относно допустимостта на настоящото преюдициално запитване по съображения, че изложението на приложимото право било представено от запитващата юрисдикция по подвеждащ начин, като бил пропуснат фактът, че освобождаването от данък, предвидено в член 34с, параграф 5 EStG, е пропорционално не на частта от проекта, финансирана от федерално министерство, отговарящо за сътрудничеството за развитие, или от притежавано от държавата частно дружество, което се занимава с помощ за развитие, а обратното — на частта, която не е финансирана по този начин. В съдебното заседание жалбоподателката по главното производство оспорва това правило за изчисляване на данъчното освобождаване, тъй като то било приложимо едва след 2014 г., т.е. след датата на настъпване на фактите по спора.
- 35 В това отношение трябва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите собствени правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправено от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 21 декември 2021 г., Euro Vox Promotion и др., C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 и C-840/19, EU:C:2021:1034, т. 139).
- 36 Така в конкретния случай от акта на запитващата юрисдикция е видно, че съмненията, с които се обосновава поставеният от нея въпрос, не се отнасят до освобождаването от данъчно облагане, което може да се предостави на заети лица в зависимост от това дали дейността, за която са назначени, е финансирана от национални бюджетни средства, или от ЕФР, а до възможността една национална уредба да третира по различен начин заети лица, използвайки този мотив. Поради това не е очевидно, че поисканото от запитващата юрисдикция тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство.
- 37 Следователно, дори да се приеме, че германското правителство повдига възражение за недопустимост поради неточности по делото във връзка с приложимото право, то това възражение следва да се отхвърли.

По същество

- 38 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, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална данъчна практика, която отказва освобождаване от данък върху доходите за трудовото възнаграждение, получено от работник, назначен за изпълнение на дейност, свързана с държавна помощ за развитие, когато тази дейност е финансирана от ЕФР, въпреки че такова освобождаване от данъчно облагане се

предоставя, когато тази дейност е финансирана най-малко в размер на 75 % от федерално министерство, отговарящо за сътрудничеството за развитие, или от притежавано от съответната държава частноправно дружество, което се занимава с помощ за развитие.

- 39 При това положение следва най-напред да се отбележи, че макар при формулировката на въпроса си запитващата юрисдикция да посочва единствено член 4, параграф 3 ДЕС във връзка с членове 208 и 210 ДФЕС, трябва да се има предвид, че в преюдициалното запитване тази юрисдикция изтъква и свободата на движение. Запитани по този въпрос в съдебното заседание, жалбоподателката по главното производство и Европейската комисия твърдят, че данъчна практика като разглежданата в главното производство попада по-специално в приложното поле на свободата на движение на капитали, предвидена в член 63, параграф 1 ДФЕС, докато германското правителство поддържа, че тези свободи не намират приложение в положение като разглежданото в главното производство.
- 40 Следователно най-напред следва да се установи дали член 63, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчна практика като разглежданата в главното производство.
- 41 В тази връзка от номенклатурата на движенията на капитали, съдържаща се в приложение I към Директива 88/361, която продължава да служи за насока при дефинирането на понятието за движение на капитали (решение от 16 декември 2021 г., UBS Real Estate, C-478/19 и C-479/19, EU:C:2021:1015, т. 31), следва, че материалният обхват на тази свобода включва активите и пасивите, изразени в национална или в чуждестранна валута, включително финансови заеми и дарения.
- 42 Като се има предвид, че сред финансовите помощи, които могат да бъдат предоставени от 7-ия или 9-ия ЕФР, фигурират както грантове, така и заеми, следва да се приеме, че данъчна практика като разглежданата в главното производство по принцип би могла да засегне свободата на движение на капиталите.
- 43 Така от текста на член 63, параграф 1 ДФЕС следва, че за да може да се приложи свободата на движение на капитали, се изисква движение на капитали между държавите членки или между държавите членки и трети страни.
- 44 В тази връзка следва да се припомни, че Съдът вече е приел в точка 38 от решение от 2 март 1994 г., Парламент/Съвет (C-316/91, EU:C:1994:76), че необходимите разходи, предвидени в член 231 от Четвъртата конвенция АКТБ—ЕИО и в член 1 от Финансовия протокол към тази конвенция, се осигуряват пряко от държавите.
- 45 В същата тази точка обаче Съдът прави разграничение между поетото задължение за тези разходи от държавите членки и разпределението на финансовата помощ, която подобно задължение има за цел да осигури, като подчертава, че последната операция се извършва не от държавите, а от 7-ия ЕФР. Освен това в точка 29 от това решение Съдът отбелязва, че тъй като Четвъртата конвенция АКТБ—ЕИО е сключена едновременно от Европейската икономическа общност и от държавите членки, те са солидарно отговорни по отношение на държавите от АКТБ за изпълнението на всяко задължение, породено от поетите ангажименти, включително свързано с финансовата помощ, освен ако изрично не е предвидено друго. Поради това, както е видно от точки 30—32 от посоченото решение, макар Четвъртата конвенция АКТБ—ЕИО да използва понятието „финансова помощ от

Общността“, това понятие трябва да се разглежда в контекста на тази конвенция като отнасящо се до Европейската икономическа общност и нейните държави членки, взети заедно.

- 46 Предвид това в точки 33—37 от същото решение Съдът стига до извода, че разпределената от 7-ия ЕФР финансова помощ е, за да се изпълни задължението за финансово подпомагане, посочено в член 231 от Четвъртата конвенция АКТБ—ЕИО, което е в тежест на Общността и държавите членки, взети заедно, но което последните доброволно са поели сами и по тази причина са създали 7-ия ЕФР.
- 47 С оглед на тези съображения следва да се приеме, че макар необходимите разходи за финансовата помощ и в по-общ план — финансовите средства по 7-ия ЕФР, да са осигурени пряко от държавите членки, то разпределението на финансовата помощ от този фонд трябва да се счита за извършено не от държавите членки, а от правен субект, който е създаден чрез междуправителствено споразумение с цел да отговаря вместо Съюза и държавите членки за поетите от тях заедно задължения, произтичащи от ратификацията на смесеното международно споразумение.
- 48 Поради това следва да се приеме, че движението на капитали, което се изразява в разпределението от страна на 7-ия ЕФР на финансова помощ, представлява движение на капитали не между държави членки или между държава членка и трета държава, а между този правен субект и по принцип трета държава, и следователно не попада в обхвата на свободното движение на капитали.
- 49 По същия начин стои и въпросът за разпределението на финансовата помощ от 9-ия ЕФР, доколкото в това отношение разпоредбите на споразумението от Котону и на вътрешното споразумение за финансирането и управлението на помощите, предоставени от Общността по споразумението от Котону, са аналогични на цитираните разпоредби.
- 50 Освен това дори разглежданата данъчна практика да попада в приложното поле на свободното движение на капитали, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, когато ограничителният ефект, който национална мярка би могла да има, е твърде несигурен и непряк, той не би могъл да се разглежда като годен да ограничи някоя от свободите на движение (вж. по аналогия решение от 27 октомври 2022 г., *Instituto do Cinema e do Audiovisual*, C-411/21, EU:C:2022:836, т. 29). Следователно данъчна практика, като разглежданата в главното производство, не може да засегне по пряк и сигурен начин финансирането от 7-ия или 9-ия ЕФР.
- 51 По изложените съображения следва да се приеме, че данъчна практика като разглежданата в главното производство не попада в обхвата на свободата на движение на капитали по член 63, параграф 1 ДФЕС.
- 52 По нататък, що се отнася до член 4, параграф 3 ДЕС, разглеждан във връзка с членове 208 и 210 ДФЕС, може да се отбележи, както по същество бе посочено в точка 46 от настоящото решение, че 7-ият и 9-ият ЕФР не са органи на Съюза. Въпреки че член 4, параграф 3 ДЕС прогласява принципа на лоялно сътрудничество, това не променя факта, че последният, дори разглеждан във връзка с членове 208 и 210 ДФЕС, има ограничено приложно поле, свързано с изпълнението от страна на Съюза и на държавите членки на задачите, произтичащи от Договорите.

- 53 Следва обаче да се припомни, че 7-ият и 9-ият ЕФР са създадени от държавите членки, за да изпълнят задължението за финансова подкрепа, поето от тях заедно със Съюза в рамките на Четвъртата конвенция АКТЬ—ЕИО и Споразумението от Котону.
- 54 Като се има предвид, че разпоредбите на Договорите са обвързващи за държавите членки, последните не могат да се освободят от задължението за лоялно сътрудничество, по-специално при изпълнение от страна на Съюза на неговите задачи, сред които съгласно член 3 ДЕС е стриктното спазване на международното право и съответно на поетите от Съюза заедно с държавите членки ангажменти, произтичащи от ратифицирането на смесени международни споразумения, както и устойчивото развитие в икономическо и социално отношение и в областта на опазването на околната среда в развиващите се страни съгласно член 21 ДЕС. Поради това отношенията между държавите членки, от една страна, и 7-ия и 9-ия ЕФР, от друга, трябва да се разглеждат като попадащи в обхвата на същите принципи, които биха действали, ако държавите членки не бяха избрали да създадат тези ЕФР за изпълнението на финансовите задължения, поети от тях заедно със Съюза и произтичащи от ратифицирането на Четвъртата конвенция АКТЬ—ЕИО и Споразумението от Котону, сред които е и принципът на лоялно сътрудничество, прогласен с член 4, параграф 3 ДЕС, разглеждан евентуално във връзка с членове 208 и 210 ДФЕС.
- 55 Освен това задължението за лоялно сътрудничество има общо приложение и не зависи от това дали съответната компетентност на Съюза е изключителна или не (вж. в този смисъл решение от 20 април 2010 г., Комисия/Швеция, C-246/07, EU:C:2010:203, т. 71), а следователно, още по-малко от обстоятелството, че тази компетентност е в област на споделена компетентност както в случая съгласно член 4, параграф 4 ДФЕС на сътрудничеството за развитие, при който упражняването на компетентността на Съюза не пречи държавите членки да упражняват своята.
- 56 За сметка на това следва да се припомни, че единствено разпоредби, в това число и предвидените в Договорите, с които се налагат ясни и безусловни задължения и чието прилагане не изисква никаква последваща намеса от органите на Съюза или от националните органи, могат да бъдат изтъквани от частноправните субекти (вж. в този смисъл решения от 10 ноември 1992 г., Hansa Fleisch Ernst Mundt, C-156/91, EU:C:1992:423, т. 13, и от 20 март 2018 г., Garlsson Real Estate и др., C-537/16, EU:C:2018:193, т. 65).
- 57 Когато става въпрос за принципа на лоялно сътрудничество, прогласен в член 4, параграф 3 ДЕС, от текста на тази разпоредба е видно, че тя възлага на държавите членки две задължения за действие, изразяващи се, от една страна, в това да зачитат, улесняват и съдействат на Съюза при изпълнение на задачите, произтичащи от Договорите, припомнени в точка 54 от настоящото решение, и от друга, да вземат всички мерки, необходими за гарантиране на изпълнението на задълженията, произтичащи от Договорите или от актовете на институциите на Съюза, както и едно задължение за бездействие, а именно да се въздържат от всякакви мерки, които биха могли да застрашат постигането на целите на Съюза.
- 58 Що се отнася до първото от задълженията за действие, макар то да задължава държавите членки да зачитат приетите от Съюза стратегии и действия (вж. в този смисъл решение от 20 април 2010 г., Комисия/Швеция, C-246/07, EU:C:2010:203, т. 75 и 76) и на това основание да може да се изисква, в случаите, когато националната правна уредба поставя прилагането на правно или данъчно предимство в зависимост от това дали неговото предоставяне е

целесъобразно по икономически съображения, съответната държава членка да приеме, че това условие е изпълнено, ако прилагането на подобно предимство съвпада с икономическите интереси на Съюза, които тези стратегии се стремят да насърчат или защитят, това не променя факта, че подобно задължение е твърде неясно, за да е в състояние да породи права за частноправните субекти (вж. в този смисъл решение от 15 януари 1986 г., *Hurd*, 44/84, EU:C:1986:2, т. 47—49).

- 59 Що се отнася до второто от задълженията за действие, съгласно което държавите членки са длъжни да вземат всички мерки, необходими за гарантиране на изпълнението на задълженията, произтичащи от Договорите или от актовете на институциите на Съюза, от самия текст на член 4, параграф 3, втора алинея ДЕС е видно, че това задължение само по себе си не предоставя субективни права, а съществува единствено във връзка с конкретно задължение на държавите членки, произтичащо от Договорите или от акт на институциите на Съюза, като например този относно правилата за компетентност.
- 60 За разлика от положението по делото, по което е постановено решение от 16 декември 2004 г., *Mу* (C-293/03, EU:C:2004:821, т. 35, 41, 42, 45 и 47), в настоящия случай, от материалите по делото, с което Съдът разполага, не се установява наличието на задължение за съответната държава членка, което може да бъде разгледано във връзка с принципа на лоялно сътрудничество, чийто ефект би породил права в полза на частноправните субекти. Всъщност сами по себе си задълженията по член 208, параграф 1 и член 210, параграф 1 ДФЕС също са твърде общи, за да породят подобни права.
- 61 Наистина тези разпоредби, които преследват общите цели на външната дейност на Съюза, посочени в член 21 ДЕС, като подпомагането на устойчивото развитие в икономическо и социално отношение и в областта на опазването на околната среда в развиващите се страни (вж. в този смисъл решение от 2 септември 2021 г., Комисия/Съвет (Споразумение с Армения), C-180/20, EU:C:2021:658, т. 49), предвиждат, че държавите членки и Съюза трябва да си сътрудничат и да се съгласуват с цел техните политики за помощ за развитие да се допълват и подсилват взаимно. Конкретните условия за подобно сътрудничество обаче зависят от множество параметри, за които именно държавите членки и Съюза разполагат с изключителното правомощие да предвидят. Следователно, макар държавите членки или Съюзът да могат да се позовават на посочените разпоредби, то при липсата на достатъчно точно конкретизиране на съдържащите се в тях задължения, тези разпоредби не биха могли да бъдат изтъквани от частноправни субекти срещу държава членка или Съюза (вж. по аналогия решение от 21 декември 2011 г., *Air Transport Association of America* и др., C-366/10, EU:C:2011:864, т. 75—78).
- 62 В случая решението, с което Комисията, действаща от името на ЕФР, предоставя финансова помощ, не може да конкретизира посочените разпоредби, така че да позволи на частноправните субекти да се противопоставят на данъчната практика, разглеждана в главното производство, доколкото, от една страна, адресат на подобно решение е органът на помощта за развитие, а не наетите от него лица, а от друга, това решение не въвежда задължение за съответната държава членка да освободи от данък трудовите доходи, получени по проект за помощ за развитие, субсидиран по този начин.
- 63 Накрая, що се отнася до задължението за бездействие по член 4, параграф 3 ДЕС, следва да се отбележи, че за неговото определяне авторите на Договора са прибегнали до използването на термини, придаващи определена тежест, а именно „да застрашат“ постигането на целите на Съюза, като този избор отразява съзнателното желание на

законодателя да ограничи приложното поле на това задължение до особено тежки ситуации. Поради това не би могло да се приеме, че данъчна практика като разглежданата в главното производство застрашава постигането на целите на Съюза, доколкото ЕФР не е нито затруднен, нито пък възпрепятстван да финансира дейности за помощ за развитие.

- 64 С оглед на гореизложеното на поставения преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 4, параграф 3 ДЕС, разглеждан във връзка с членове 208 и 210ДФЕС, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална данъчна практика, която отказва освобождаване от данък върху доходите за трудовото възнаграждение, получено от работник, назначен за изпълнение на дейност, свързана с държавна помощ за развитие, когато тази дейност е финансирана от ЕФР, въпреки че такова освобождаване от данъчно облагане се предоставя, когато тази дейност е финансирана най-малко в размер на 75 % от федерално министерство, отговарящо за сътрудничеството за развитие, или от притежавано от съответната държава частноправно дружество, което се занимава с помощ за развитие.

По съдебните разноски

- 65 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Член 4, параграф 3 ДЕС, разглеждан във връзка с членове 208 и 210ДФЕС, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална данъчна практика, която отказва освобождаване от данък върху доходите за трудовото възнаграждение, получено от работник, назначен за изпълнение на дейност, свързана с държавна помощ за развитие, когато тази дейност е финансирана от Европейски фонд за развитие, въпреки че такова освобождаване от данъчно облагане се предоставя, когато тази дейност е финансирана най-малко в размер на 75 % от федерално министерство, отговарящо за сътрудничеството за развитие, или от притежавано от съответната държава частноправно дружество, което се занимава с помощ за развитие.

Подписи