

Υπόθεση C-15/22

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

6 Ιανουαρίου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

13 Ιουλίου 2021

Προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα:

RF

Καθής και αναιρεσίβλητη:

Finanzamt G

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Εθνική διοικητική πρακτική περί απαλλαγής από τον φόρο του μισθού που καταβάλλεται για δραστηριότητα στον τομέα της αναπτυξιακής βοήθειας, εφόσον η δραστηριότητα αυτή χρηματοδοτείται από πόρους γερμανικών δημόσιων οργανισμών, ενώ ο μισθός για αντίστοιχη δραστηριότητα που χρηματοδοτείται από πόρους της Ένωσης υπόκειται σε φόρο – Συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Έχουν το άρθρο 4, παράγραφος 3, της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και το άρθρο 208 σε συνδυασμό με το άρθρο 210 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική διοικητική πρακτική

περί μη χορήγησης απαλλαγής από τον φόρο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες έργο αναπτυξιακής συνεργασίας χρηματοδοτείται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Ανάπτυξης, ενώ αντιθέτως απαλλάσσεται από τον φόρο, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ο μισθός που καταβάλλεται σε εργαζόμενο δυνάμει σύμβασης εργασίας για δραστηριότητα σε σχέση με τη γερμανική δημόσια αναπτυξιακή βοήθεια στο πλαίσιο τεχνικής ή χρηματοοικονομικής συνεργασίας, η οποία χρηματοδοτείται τουλάχιστον κατά 75 % από ομοσπονδιακό υπουργείο αρμόδιο για την αναπτυξιακή συνεργασία ή από ιδιωτική εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας υπό κρατικό έλεγχο;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 3, παράγραφος 5, δεύτερη περίοδος, ΣΕΕ και άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ

Άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, καθώς και άρθρο 208 ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με άρθρο 210 ΣΛΕΕ

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Einkommensteuergesetz [νόμος περί φορολογίας εισοδήματος] (EStG), ιδίως άρθρο 34c, παράγραφος 5

Auslandstätigkeitserlass [εγκύκλιος για τις δραστηριότητες στην αλλοδαπή] (έγγραφο του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών της 31ης Οκτωβρίου 1983, BStBl I 1983, σ. 470) (ΑΤΕ)

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα (στο εξής: προσφεύγουσα) απασχολήθηκε, από τις 12 Απριλίου 2009 έως τις 31 Οκτωβρίου 2012, ως επικεφαλής έργου, σε εταιρία αναπτυξιακής βοήθειας με έδρα τη Γερμανία. Εργάστηκε στην Αφρική, στο πλαίσιο του προγράμματος Micro Projects Programme, με σύμβαση εργασίας ορισμένου χρόνου, της οποίας η διάρκεια ταυτιζόταν με τη διάρκεια υλοποίησης του έργου. Ο τόπος κατοικίας και το βιοτικό κέντρο της προσφεύγουσας, κατά την περίοδο αυτή, ήταν στη Γερμανία, ενώ ο τόπος εργασίας της ήταν στην Αφρική.
- 2 Δεδομένου ότι το έργο δεν χρηματοδοτείτο από τη Γερμανία αλλά από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Ανάπτυξης, η Finanzamt [φορολογική αρχή] υπέβαλε τους μισθούς της προσφεύγουσας σε φόρο εισοδήματος. Η προσφεύγουσα, μετά την απόρριψη της διοικητικής ένστασής της και της προσφυγής της ενώπιον του Finanzgericht [φορολογικού δικαστηρίου], ζητεί πλέον, με την ανáιρεση που

άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, την απαλλαγή του μισθού της από τον φόρο εισοδήματος.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

Εκτίμηση βάσει του εθνικού δικαίου

- 3 Βάσει του εθνικού δικαίου, η προσφεύγουσα δεν δικαιούται απαλλαγή του μισθού της από τον φόρο εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 34c, παράγραφος 5, του EStG σε συνδυασμό με την ΑΤΕ.
- 4 Βάσει του άρθρου 34c, παράγραφος 5, του EStG, οι γερμανικές φορολογικές αρχές μπορούν να απαλλάσσουν τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης από τον αναλογούντα γερμανικό φόρο εισοδήματος, εφόσον τούτο είναι σκόπιμο για λόγους εθνικής οικονομίας. Κατά τη νομολογία των γερμανικών δικαστηρίων, η προϋπόθεση αυτή συντρέχει μόνον εφόσον το εν λόγω φορολογικό πλεονέκτημα εξυπηρετεί το γερμανικό εξωτερικό εμπόριο.
- 5 Στο τμήμα I, αριθ. 4, της ΑΤΕ προβλέπεται ότι, μεταξύ άλλων, οι δραστηριότητες που ασκούνται στην αλλοδαπή από ημεδαπό ανάδοχο σε σχέση με τη γερμανική δημόσια αναπτυξιακή βοήθεια στο πλαίσιο της τεχνικής ή χρηματοοικονομικής συνεργασίας απολαμβάνουν απαλλαγής από τον φόρο. Η Finanzamt [φορολογική αρχή] ερμηνεύει τη φράση «γερμανική δημόσια αναπτυξιακή βοήθεια» υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει μόνο τις δράσεις αναπτυξιακής βοήθειας που χρηματοδοτούνται απευθείας από τον γερμανικό προϋπολογισμό. Η ερμηνεία αυτή είναι όχι απλώς δυνατή, αλλά και, λαμβανομένου υπόψη του προμνησθέντος σκοπού του άρθρου 34c, παράγραφος 5, του EStG, εύλογη και ουδόλως αυθαίρετη.

Η συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης

- 6 Τίθεται το ζήτημα αν από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και από το άρθρο 208 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 210 ΣΛΕΕ, απορρέει υποχρέωση να συμπεριληφθούν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 34c, παράγραφος 5, του EStG, σε συνδυασμό με την ΑΤΕ, επίσης οι δράσεις αναπτυξιακής βοήθειας οι οποίες χρηματοδοτούνται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Ανάπτυξης και άρα μόνον έμμεσα από τον γερμανικό προϋπολογισμό.
- 7 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι από την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, η οποία διατυπώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, και από την υποχρέωση της Ένωσης και των κρατών μελών να συντονίζουν την αναπτυξιακή πολιτική τους (άρθρο 3, παράγραφος 5, δεύτερη περίοδος, ΣΕΕ) απορρέει υποχρέωση να συμπεριλαμβάνονται τα έργα που χρηματοδοτούνται από πόρους της Ένωσης και άρα μόνον εν μέρει και έμμεσα από γερμανικούς πόρους.

- 8 Είναι μεν αληθές ότι η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, επιτάσσει ότι η Ένωση και τα κράτη μέλη εκπληρώνουν τα εκ των Συνθηκών καθήκοντά τους βάσει αμοιβαίου σεβασμού και αμοιβαίας συνεργασίας (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2017, Γερμανία κατά Συμβουλίου, C-600/14, EU:C:2017:935, σκέψη 105). Πλην όμως, το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ ορίζει ρητά ότι η Ένωση έχει δική της αρμοδιότητα να αναλαμβάνει δράσεις, μεταξύ άλλων, στον τομέα της τεχνολογικής ανάπτυξης, χωρίς η άσκηση της αρμοδιότητας αυτής να έχει ως αποτέλεσμα να κωλύει τα κράτη μέλη να ασκήσουν τις δικές τους αρμοδιότητες στον εν λόγω τομέα. Συναφώς, είναι εύλογο να δύναται η Γερμανία να αποφασίζει δικές της δράσεις αναπτυξιακής βοήθειας και να στηρίζεται, στο πλαίσιο αυτό, στο κριτήριο της «σκοπιμότητας από απόψεως εθνικής οικονομίας» από γερμανική σκοπιά, εφόσον δεν διακυβεύονται ή δεν θίγονται, στο πλαίσιο αυτό, οι σκοποί της αναπτυξιακής πολιτικής της Ένωσης.
- 9 Υποχρέωση να συμπεριληφθούν τα χρηματοδοτούμενα από την Ένωση έργα υπό το πρίσμα της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι προκύπτει ούτε από την απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2004, My (C-293/03, EU:C:2004:821). Τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης διαφέρουν από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, καθόσον δεν είναι δυνατόν να υπάρξει ρύθμιση του δικαίου της Ένωσης παρεμφερής με τον εκεί επίδικο Κανονισμό Υπηρεσιακής Κατάστασης των υπαλλήλων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δυνάμει της οποίας η Γερμανία θα μπορούσε να υποχρεωθεί, κατά τρόπο αρκούντως ακριβή και ανεπιφύλακτο, να συμπεριλάβει τα χρηματοδοτούμενα από την Ένωση έργα στην οικονομική υποστήριξη για την οποία η Γερμανία διαθέτει ίδια αρμοδιότητα δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. Συνεπώς, πρέπει να θεωρηθεί ότι η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα, στηριζόμενο στην υποχρέωση καλόπιστης συνεργασίας, να συμπεριληφθούν τα χρηματοδοτούμενα από την Ένωση έργα στα πλεονεκτήματα που παρέχονται δυνάμει του άρθρου 34c, παράγραφος 5, του EStG σε συνδυασμό με την ATE.
- 10 Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, τέτοιο δικαίωμα δεν προκύπτει από το άρθρο 4, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 208, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, ΣΛΕΕ και/ή το άρθρο 210, παράγραφος 1, πρώτη και τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ. Το άρθρο 4, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ, ομοίως, διευκρινίζει ρητά ότι, μολονότι η αρμοδιότητα της Ένωσης στον τομέα της αναπτυξιακής συνεργασίας εκτείνεται στην ανάληψη δράσεων και στην άσκηση κοινής πολιτικής, ωστόσο η άσκηση της αρμοδιότητας αυτής δεν κωλύει τα κράτη μέλη να ασκούν τη δική τους αρμοδιότητα στον τομέα αυτόν. Ως εκ τούτου, η πολιτική της Ένωσης στον τομέα της συνεργασίας για την ανάπτυξη και οι αντίστοιχες πολιτικές των κρατών μελών αλληλοσυμπληρώνονται και αλληλοενισχύονται (άρθρο 208, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, ΣΛΕΕ), και, επιπλέον, από το άρθρο 210, παράγραφος 1, πρώτη και τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ απορρέει υποχρέωση συντονισμού και υποστήριξης. Τούτο δεν μπορεί, ωστόσο, να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται ότι η Γερμανία απαγορεύεται να αναλαμβάνει δικές

της δράσεις αναπτυξιακής πολιτικής για την προώθηση του γερμανικού εξωτερικού εμπορίου.

- 11 Διαφορετικό συμπέρασμα δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνάγεται από τη συμφωνία εταιρικής σχέσης μεταξύ των μελών της ομάδας των κρατών της Αφρικής, της Καραϊβικής και του Ειρηνικού, αφενός, και της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών αυτής, αφετέρου, που υπογράφηκε στην Κοτονού στις 23 Ιουνίου 2000 (ΕΕ 2000, L 317, σ. 3). Είναι απίθανο, με τον νόμο περί έγκρισης της συμφωνίας, ο Γερμανός νομοθέτης να αποφάσισε, ταυτόχρονα, ότι η αναπτυξιακή συνεργασία με τη μορφή των βασιζόμενων στην εν λόγω συμφωνία έργων μικρής κλίμακας είναι σκόπιμη (μεταξύ άλλων και) για λόγους που ανάγονται στη (γερμανική) εθνική οικονομία. Τούτο προκύπτει, αν μη τι άλλο, από την εκτίμηση ότι οι βασιζόμενες στη συμφωνία αυτή δράσεις δεν είναι βεβαίως δράσεις γερμανικής αναπτυξιακής πολιτικής, παρά το γεγονός ότι η Γερμανία συνεισφέρει σημαντικό μερίδιο στη χρηματοδότηση του Ευρωπαϊκού Ταμείου Ανάπτυξης, και ότι οι πόροι αυτοί προέρχονται εν τέλει από τον γερμανικό προϋπολογισμό και, στη συνέχεια, χρησιμοποιούνται έμμεσα για τη χρηματοδότηση των δράσεων στο πλαίσιο της συμφωνίας. Εν πάση περιπτώσει, από την ανωτέρω συμφωνία δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι γεννάται αξίωση εργαζομένου ο οποίος απασχολείται μεν σε έργο αναπτυξιακής βοήθειας καλυπτόμενο από τη συμφωνία, αλλά κατοικεί στη Γερμανία, να τον απαλλάξει η Γερμανία από τη φορολόγηση των εισοδημάτων του από την εργασία του.
- 12 Ούτε από την απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124) συνάγεται διαφορετικό συμπέρασμα. Είναι μεν αληθές ότι το Δικαστήριο έκρινε, στην εν λόγω απόφαση, ότι το άρθρο 45 ΣΛΕΕ (ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων) έχει την έννοια ότι αντίκειται σε αυτό εθνική ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία τα εισοδήματα από μισθωτές δραστηριότητες που απέκτησε φορολογικός κάτοικος του κράτους μέλους αυτού ο οποίος υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος όταν ο εργοδότης είναι εγκατεστημένος στο εν λόγω κράτος μέλος, ενώ δεν απαλλάσσονται όταν ο εργοδότης είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος. Ωστόσο, τούτο δεν συνεπάγεται υποχρέωση της Γερμανίας να συμπεριλάβει τα έργα που χρηματοδοτούνται από πόρους της Ένωσης, διότι στην προκειμένη περίπτωση κανένας εργαζόμενος, αλλά ούτε και εργοδότης, δεν περιάγεται σε δυσμενέστερη θέση λόγω της καταγωγής του από άλλη χώρα της Ένωσης. Εν πάση περιπτώσει, στο μέτρο που η ΑΤΕ ενδέχεται να αποθαρρύνει εργαζομένους από το να αρχίσουν απασχόληση σε εργοδότη ο οποίος διαχειρίζεται έργο αναπτυξιακής βοήθειας χρηματοδοτούμενο από πόρους της Ένωσης και όχι από εθνικούς πόρους, τούτο δεν συνιστά περιορισμό απαγορευμένο από τις θεμελιώδεις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων ή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.