ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 23ης Νοεμβρίου 2023 *

«Προδικαστική παραπομπή – Κανονισμός (ΕΚ) 1085/2006 – Βοήθεια χορηγούμενη δυνάμει του μηχανισμού προενταξιακής βοήθειας (ΜΠΒ) – Κανονισμός (ΕΚ) 718/2007 – Άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 3 – Σύναψη συμφωνίας-πλαισίου μεταξύ της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της οικείας δικαιούχου χώρας – Κανόνες συνεργασίας όσον αφορά τη χρηματοδοτική βοήθεια της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς τη δικαιούχο χώρα – Φόροι και φορολογικές επιβαρύνσεις – Συμφωνία-πλαίσιο ΜΠΒ Αλβανίας-ΕΚ – Σύμβαση χρηματοδοτούμενη από την Ένωση – Εμπειρογνώμονας που δεν έχει την ιδιότητα του μονίμου υπαλλήλου ή μέλους του λοιπού προσωπικού της Ένωσης – Άρθρο 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ΄ – Απαλλαγή από τον φόρο στην Αλβανία – Φορολογική κατοικία στην Κροατία – Φόρος εισοδήματος στην Κροατία»

Στην υπόθεση C-682/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Upravni sud u Zagrebu (διοικητικό πρωτοδικείο Ζάγκρεμπ, Κροατία) με απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Νοεμβρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

LM

κατά

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους Z. Csehi, πρόεδρο τμήματος, E. Regan (εισηγητή), πρόεδρο του πέμπτου τμήματος, και Δ. Γρατσία, δικαστή,

γενική εισαγγελέας: L. Medina

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Κροατική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Vidović Mesarek,

* Γλώσσα διαδικασίας: η κροατική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την O. Glinicka, τους M. Mataija και W. Roels και την D. Schaffrin,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της συμφωνίας-πλαισίου μεταξύ της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Αλβανίας και της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων σχετικά με τους κανόνες συνεργασίας όσον αφορά τη χρηματοδοτική βοήθεια των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων προς τη Δημοκρατία της Αλβανίας στο πλαίσιο της εφαρμογής της βοήθειας που χορηγείται δυνάμει του μηχανισμού προενταξιακής βοήθειας (ΜΠΒ), η οποία συνήφθη στις 18 Οκτωβρίου 2007 (στο εξής: συμφωνία-πλαίσιο).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της LM, υπηκόου Κροατίας, και του Ministarstvo financija Republike, samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Υπουργείου Οικονομικών, ανεξάρτητη υπηρεσία για τη δευτεροβάθμια διοικητική διαδικασία, Κροατία) (στο εξής: Υπουργείο Οικονομικών), με αντικείμενο την επιβολή φόρου εισοδήματος στην Κροατία επί των αποδοχών που είχε λάβει η LM ως εμπειρογνώμονας στο πλαίσιο έργου χρηματοδοτούμενου από την Ευρωπαϊκή Ένωση στην Αλβανία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Ο κανονισμός (ΕΚ) 1085/2006

3 Ο κανονισμός (ΕΚ) 1085/2006 του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 2006, για τη θέσπιση μηχανισμού προενταξιακής βοήθειας (IPA) (ΕΕ 2006, L 210, σ. 82), ο οποίος ίσχυε έως τις 31 Δεκεμβρίου 2013, όριζε στο άρθρο 1, υπό τον τίτλο «Δικαιούχοι και συνολικός στόχος», τα εξής:

«Η Κοινότητα συνδράμει τις χώρες που παρατίθενται στα παραρτήματα I και II κατά τη σταδιακή τους ευθυγράμμιση με τις προδιαγραφές και τις πολιτικές της Ευρωπαϊκής Ένωσης, περιλαμβανομένου, όπου ενδείκνυται, του κοινοτικού κεκτημένου, με στόχο την ένταξη.»

4 Το άρθρο 17 του κανονισμού, το οποίο επιγράφεται «Εφαρμογή της βοήθειας», προέβλεπε στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Η [Ευρωπαϊκή] Επιτροπή και οι δικαιούχοι χώρες συνάπτουν συμφωνίες-πλαίσια για την εφαρμογή της βοήθειας.»

5 Το παράρτημα II, πρώτη περίπτωση, του εν λόγω κανονισμού μνημόνευε την «Αλβανία».

Ο κανονισμός (ΕΚ) 718/2007

6 Το άρθρο 7 του κανονισμού (ΕΚ) 718/2007 της Επιτροπής, της 12ης Ιουνίου 2007, για την εφαρμογή του κανονισμού 1085/2006 (ΕΕ 2007, L 170, σ. 1), υπό τον τίτλο «Συμφωνίες-πλαίσιο και τομεακές συμφωνίες», προέβλεπε τα εξής:

«1. Η Επιτροπή και η δικαιούχος χώρα συνάπτουν συμφωνία-πλαίσιο, προκειμένου να καθορίσουν και να συμφωνήσουν σχετικά με τους κανόνες συνεργασίας όσον αφορά την κοινοτική χρηματοδοτική βοήθεια προς τη δικαιούχο χώρα. Εάν είναι απαραίτητο, η συμφωνία-πλαίσιο μπορεί να συμπληρωθεί με μία τομεακή συμφωνία, ή με τομεακές συμφωνίες, που καλύπτουν ειδικές διατάξεις της συνιστώσας.

[…]

3. Η συμφωνία-πλαίσιο ορίζει, ειδικότερα, τις διατάξεις σχετικά με:

[…]

ια) τους κανόνες για τους φόρους, τους δασμούς και τις λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις·

[…]».

Η συμφωνία-πλαίσιο

7 Το άρθρο 26 της συμφωνίας-πλαισίου, το οποίο επιγράφεται «Κανόνες σχετικά με τους φόρους, τους δασμούς και τις λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις», προβλέπει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«Εφαρμόζονται οι ακόλουθες λεπτομερείς διατάξεις:

[…]

γ) Τα κέρδη και/ή εισοδήματα που προκύπτουν από συμφωνία με τις Ευρωπαϊκές Κοινότητες υπόκεινται σε φορολόγηση στην Αλβανία σύμφωνα με το εθνικό/τοπικό φορολογικό καθεστώς. Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένων των εργαζομένων που διαμένουν προσωρινά εκτός της χώρας τους, που προέρχονται από κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή από άλλα κράτη καλυπτόμενα από τη δράση του [μηχανισμού προενταξιακής βοήθειας (ΜΠΒ)] και εκτελούν συμβάσεις χρηματοδοτούμενες από κοινοτικά κονδύλια, απαλλάσσονται της φορολόγησης αυτής στην Αλβανία.

[…]»

Το κροατικό δίκαιο

8 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, του Zakon o porezu na dohodak (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος), της 3ης Δεκεμβρίου 2004 (*Narodne novine*, br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13, 148/13, 83/14, 143/14, 136/2015), ορίζει τα εξής:

«Κάτοικος ημεδαπής είναι το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στη Δημοκρατία της Κροατίας.»

9 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου αυτού διαλαμβάνει τα εξής:

«Η βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος συνίσταται στο συνολικό ποσό των εισοδημάτων από μισθωτή δραστηριότητα, των εισοδημάτων από μη μισθωτή δραστηριότητα κατά την έννοια της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου, των καθαρών εισοδημάτων από ακίνητη περιουσία και από λοιπά περιουσιακά δικαιώματα, των εισοδημάτων από κεφάλαιο, των εισοδημάτων από ασφαλιστικές παροχές καθώς και λοιπών εισοδημάτων που απέκτησε φορολογικός κάτοικος ημεδαπής εντός της επικράτειας ή στην αλλοδαπή (φορολόγηση του παγκοσμίου εισοδήματος), μειωμένο κατά το ποσό των προσωπικών εκπτώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 36 και/ή στο άρθρο 54 του παρόντος νόμου.»

10 Το άρθρο 38, παράγραφος 1, του Opći porezni zakon (φορολογικού κώδικα) (*Narodne novine*, br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016) ορίζει τα εξής:

«Κατά την έννοια του παρόντος νόμου, ο υποκείμενος στον φόρο θεωρείται ότι έχει την κατοικία του στον τόπο όπου βρίσκεται κατοικία την οποία έχει αδιαλείπτως στην κυριότητα ή κατοχή του για χρονικό διάστημα τουλάχιστον 183 ημερών κατά τη διάρκεια ενός ή δύο ημερολογιακών ετών. Δεν απαιτείται διαμονή στην εν λόγω κατοικία.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

11 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης συνήψε με το Deutsche Stiftung für internationale rechtliche Zusammenarbeit eV (γερμανικό ίδρυμα για τη διεθνή νομική συνεργασία· στο εξής: IRZ), με έδρα τη Βόννη (Γερμανία), σύμβαση δυνάμει της οποίας προσελήφθη ως εμπειρογνώμονας στο πλαίσιο του έργου 346-900 «Ενοποίηση του δικαστικού συστήματος στην Αλβανία (Euralius IV)», για την εκτέλεση καθηκόντων στην Αλβανία επί τουλάχιστον 220 ημέρες το 2016. Το έργο αυτό, το οποίο χρηματοδοτήθηκε από την Ένωση στο πλαίσιο του εθνικού προγράμματος «ΜΠΒ 2013», υλοποιήθηκε από κοινοπραξία εμπορικών εταιριών καθώς και από το IRZ.

12 Προς τον σκοπό αυτό, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η οποία είχε λάβει από τις αρμόδιες αλβανικές αρχές άδεια εργασίας και δελτίο ταυτότητας, συνήψε σύμβαση μίσθωσης κατοικίας και εκτελούσε καθημερινά τα καθήκοντά της σε γραφείο στα Τίρανα (Αλβανία). Δήλωσε ότι είχε την κατοικία της καθώς και ότι διέθετε ασφαλιστική κάλυψη ασθενείας στην Αλβανία. Κατά το ίδιο χρονικό διάστημα, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ήταν ιδιοκτήτρια ακινήτου στην Κροατία και θεωρούνταν από τις κροατικές φορολογικές αρχές ως φορολογικός κάτοικος Κροατίας.

13 Για την εκτέλεση των καθηκόντων εμπειρογνώμονα, το IRZ κατέβαλε στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης το συνολικό ποσό των 140 400 ευρώ ως αποζημίωση και έξοδα διαμονής για το έτος 2016.

14 Με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου της 20ής Δεκεμβρίου 2017, η φορολογική αρχή του Ζάγκρεμπ (Κροατία), υπηρεσία του Trnje, ενεργώντας ως πρωτοβάθμια φορολογική αρχή, επέβαλε φόρο εισοδήματος στο σύνολο του ποσού αυτού στην Κροατία. Συνακόλουθα, το ποσό του φόρου που έπρεπε να καταβάλει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ως φόρο εισοδήματος, μετά την εφαρμογή των εκπτώσεων και των φορολογικών συντελεστών, ανήλθε σε 458 045,30 κροατικές κούνες (HRK) (περίπου 62 000 ευρώ).

15 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της εν λόγω πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου ενώπιον του Υπουργείου Οικονομικών, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι το άρθρο 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της συμφωνίας-πλαισίου δεν επιτρέπει την επιβολή φόρου εισοδήματος στην Κροατία επί των ποσών που εισέπραξε ως εμπειρογνώμονας στην Αλβανία.

16 Με απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2021, το Υπουργείο Οικονομικών, αν και απέρριψε την επιχειρηματολογία αυτή, έκανε δεκτή τη διοικητική προσφυγή, ακύρωσε την πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου και ανέπεμψε την υπόθεση ενώπιον της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής με την αιτιολογία ότι η τελευταία δεν είχε διαπιστώσει ορθώς όλα τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά όσον αφορά το ύψος των εισοδημάτων και τη φορολογική κατοικία της προσφεύγουσας της κύριας δίκης στην Κροατία.

17 Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή ενώπιον του Upravni sud u Zagrebu (διοικητικού πρωτοδικείου Ζάγκρεμπ, Κροατία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, με αίτημα την ακύρωση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου της 20ής Δεκεμβρίου 2017 και της απόφασης της 22ας Νοεμβρίου 2021.

18 Προς στήριξη της προσφυγής της, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι τόσο από το άρθρο 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της συμφωνίας-πλαισίου όσο και από το άρθρο 12 του πρωτοκόλλου (αριθ. 7) περί των προνομίων και ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκύπτει ότι δεν μπορεί να της επιβληθεί φόρος εισοδήματος στην Κροατία για το ποσό που της κατέβαλε το IRZ. Επισημαίνει ότι εμπειρογνώμονες, υπήκοοι άλλων κρατών μελών, που απασχολήθηκαν στο ίδιο έργο, δεν υποχρεώθηκαν να καταβάλουν φόρο εισοδήματος στα κράτη μέλη της ιθαγένειάς τους.

19 Από την πλευρά του, το Υπουργείο Οικονομικών υποστηρίζει ότι η συμφωνία-πλαίσιο δεν δεσμεύει τις κροατικές φορολογικές αρχές και ότι το άρθρο 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της συμφωνίας αυτής συνεπάγεται απλώς ότι η Δημοκρατία της Αλβανίας δεν έχει δικαίωμα να φορολογήσει ποσό όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη. Επομένως, κατά την άποψή του, το ποσό αυτό υπόκειται στον φόρο εισοδήματος στην Κροατία, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ήταν κάτοικος του εν λόγω κράτους μέλους.

20 Στην απόφασή του, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι μόνον η ερμηνεία του άρθρου 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της συμφωνίας-πλαισίου είναι κρίσιμη για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Το πρωτόκολλο (αριθ. 7) περί των προνομίων και ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, δεδομένου ότι αυτή δεν είναι μόνιμος υπάλληλος ή μέλος του λοιπού προσωπικού της Ένωσης. Το δικαστήριο αυτό υπογραμμίζει, επιπλέον, ότι, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, η ενδιαφερόμενη πρέπει, για τις ανάγκες της υπό κρίση υπόθεσης, να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Κροατίας, δεδομένου ότι το 2016 διέθετε ιδιόκτητη κατοικία επί του κροατικού εδάφους.

21 Σύμφωνα με το εν λόγω δικαστήριο, στο μέτρο που τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους στον τομέα των αμέσων φόρων, να τηρούν τους περιορισμούς που ενδέχεται να απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης, είναι ουσιώδες να διευκρινιστεί εάν από το άρθρο 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της συμφωνίας-πλαισίου προκύπτει αντίστοιχος περιορισμός και, σε καταφατική περίπτωση, ποιο είναι το περιεχόμενό του.

22 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι εάν η διάταξη αυτή έχει την έννοια ότι παρέχει στη Δημοκρατία της Αλβανίας το αποκλειστικό δικαίωμα να επιβάλλει φόρο εισοδήματος επί των ποσών που εισπράττουν εμπειρογνώμονες που απασχολούνται με σύμβαση μακράς διαρκείας σε έργο του ΜΠΒ χρηματοδοτούμενο από την Ένωση, τότε η Δημοκρατία της Κροατίας δεν μπορεί να επιβάλει φόρο εισοδήματος επί του επίμαχου στη διαφορά της κύριας δίκης ποσού. Κατά συνέπεια, αποκλείεται η εκ μέρους των φορολογικών αρχών του τελευταίου αυτού κράτους μέλους κίνηση διαδικασίας κατά της προσφεύγουσας της κύριας δίκης με αντικείμενο την αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής φόρου εισοδήματος επί του επίμαχου ποσού. Στην περίπτωση αυτή, η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου της 20ής Δεκεμβρίου 2017 και η απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2021 πρέπει να ακυρωθούν.

23 Εντούτοις, τίθεται, κατά το αιτούν δικαστήριο, το ζήτημα εάν η απαλλαγή του επίμαχου στην κύρια δίκη ποσού από τον φόρο εισοδήματος στην Αλβανία παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιβάλουν επ' αυτού φόρο εισοδήματος. Συναφώς, πρέπει να καθοριστεί εάν η εν λόγω απαλλαγή αποσκοπεί μόνο στην προστασία, μέσω φορολογικών μέτρων, της ανεξαρτησίας εμπειρογνωμόνων που είναι υπήκοοι κράτους μέλους και απασχολούνται με σύμβαση μακράς διαρκείας από ενδεχόμενη άσκηση επιρροής εκ μέρους της χώρας-δικαιούχου του έργου ΜΠΒ ή εάν αποσκοπεί επιπλέον στο να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα φορολόγησης των ποσών που εισέπραξαν οι προσληφθέντες ως εμπειρογνώμονες υπήκοοί τους.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Upravni sud u Zagrebu (διοικητικό πρωτοδικείο Ζάγκρεμπ) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της [συμφωνίας-πλαισίου] την έννοια ότι αποκλείει τη δυνατότητα κράτους μέλους, εν προκειμένω [τη δυνατότητα] της Δημοκρατίας της Κροατίας, να επιβάλλει φόρο εισοδήματος επί αποδοχών καταβληθεισών το 2016 σε υπήκοό του, που απασχολήθηκε ως εμπειρογνώμονας μακροχρόνιας απασχολήσεως, για καθήκοντα που ασκήθηκαν στο έδαφος της [Δημοκρατίας της] Αλβανίας στο πλαίσιο έργου δικαιούχοι του οποίου είναι κρατικοί φορείς της Δημοκρατίας της Αλβανίας και το οποίο χρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση στο πλαίσιο του μηχανισμού προενταξιακής βοήθειας ΜΠΒ 2013;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

25 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της συμφωνίας-πλαισίου έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει την επιβολή φόρου εισοδήματος επί των ποσών που εισπράττει, στο πλαίσιο της άσκησης καθηκόντων στην Αλβανία δυνάμει του ΜΠΒ, φορολογικός κάτοικος του κράτους μέλους αυτού, ο οποίος δεν είναι ούτε μόνιμος υπάλληλος ούτε μέλος του λοιπού προσωπικού της Ένωσης.

26 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το γράμμα της, το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος [απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2022, Centre public d'action sociale de Liège (Ανάκληση ή αναστολή αποφάσεως επιστροφής), C-825/21, EU:C:2022:810, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

27 Όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της συμφωνίας-πλαισίου, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή, η οποία αποσκοπεί στην εφαρμογή του άρθρου 7, παράγραφος 3, στοιχείο ια′, του κανονισμού 718/2007, προβλέπει στην πρώτη περίοδο ότι τα εισοδήματα από συμβάσεις συναπτόμενες με την Ένωση «υπόκεινται σε φορολόγηση στην Αλβανία» σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του κράτους αυτού, διευκρινίζοντας παράλληλα στη δεύτερη περίοδο ότι τα πρόσωπα που «προέρχονται» από κράτη μέλη και εκτελούν συμβάσεις χρηματοδοτούμενες από την Ένωση «απαλλάσσονται της φορολόγησης αυτής στην Αλβανία».

28 Επομένως, από το ίδιο το γράμμα της δεύτερης περιόδου του άρθρου 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της συμφωνίας-πλαισίου προκύπτει σαφώς ότι η προβλεπόμενη από τη συμφωνία φορολογική απαλλαγή υπέρ των προσώπων τα οποία, λόγω, μεταξύ άλλων, της ιθαγένειας ή του τόπου κατοικίας τους, έχουν την ιδιότητα του φορολογικού κατοίκου κράτους μέλους αφορά αποκλειστικώς τον φόρο εισοδήματος που θα όφειλαν να καταβάλουν τα πρόσωπα αυτά «στην Αλβανία» δυνάμει της πρώτης περιόδου του άρθρου 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της συμφωνίας, λόγω της δραστηριότητας που άσκησαν στην εν λόγω τρίτη χώρα στο πλαίσιο έργου χρηματοδοτούμενου από την Ένωση δυνάμει του ΜΠΒ.

29 Αντιθέτως, το άρθρο 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της συμφωνίας-πλαισίου δεν ρυθμίζει το ζήτημα του φόρου εισοδήματος που θα μπορούσε, κατά περίπτωση, να οφείλεται από τα ίδια πρόσωπα σε κράτος μέλος δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του τελευταίου.

30 Επομένως, από το γράμμα και μόνον της διάταξης αυτής μπορεί να συναχθεί ότι η συγκεκριμένη διάταξη δεν εμποδίζει κράτος μέλος, όπως εν προκειμένω η Δημοκρατία της Κροατίας, να επιβάλει φόρο εισοδήματος επί των ποσών που έχουν καταβληθεί σε εμπειρογνώμονα με φορολογική κατοικία στο κράτος μέλος αυτό για καθήκοντα που άσκησε στην Αλβανία στο πλαίσιο έργου χρηματοδοτούμενου από την Ένωση δυνάμει του ΜΠΒ, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη περιορίζεται στον καθορισμό της έκτασης της φορολογικής αρμοδιότητας μόνον της εν λόγω τρίτης χώρας έναντι των προσώπων που ασκούν δραστηριότητα στο έδαφός της στο πλαίσιο ενός τέτοιου έργου.

31 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης δεν είναι δυνατόν να έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας το σαφές και ακριβές γράμμα της διάταξης. Επομένως, εφόσον η έννοια μιας διάταξης του δικαίου της Ένωσης προκύπτει σαφώς από το ίδιο το γράμμα της, το Δικαστήριο δεν μπορεί να αποκλίνει από τη γραμματική ερμηνεία της (απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2022, VD και SR, C-339/20 και C-397/20, EU:C:2022:703, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Εν πάση περιπτώσει, η γραμματική ερμηνεία του άρθρου 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της συμφωνίας-πλαισίου, όπως εκτίθεται στη σκέψη 30 της παρούσας απόφασης, επιβεβαιώνεται από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διάταξη αυτή, καθώς και από τους σκοπούς που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της Ένωσης της οποίας η εν λόγω διάταξη αποτελεί μέρος.

33 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα τελευταία οφείλουν κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2022, Airbnb Ireland και Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, σκέψη 41).

34 Επομένως, πέραν των τομέων στους οποίους το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης αποτελεί αντικείμενο εναρμόνισης, ο καθορισμός των συστατικών χαρακτηριστικών του φόρου εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τηρουμένης της φορολογικής τους αυτονομίας. Τούτο ισχύει, μεταξύ άλλων, για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου και της γενεσιουργού αιτίας του (πρβλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής, C-885/19 P και C-898/19 P, EU:C:2022:859, σκέψη 73).

35 Η συμφωνία-πλαίσιο επ' ουδενί αποσκοπεί να περιορίσει τις αρμοδιότητες των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας, αλλά, όπως προκύπτει από το άρθρο 7, παράγραφος 1, του κανονισμού 718/2007, αποτελεί απλώς μέσο συνεργασίας όσον αφορά τη χρηματοδοτική βοήθεια της Ένωσης προς την Αλβανία ως δικαιούχο τρίτη χώρα.

36 Στο πλαίσιο αυτό, η κατά τη δεύτερη περίοδο του άρθρου 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της συμφωνίας-πλαισίου απαλλαγή από τον φόρο, δεδομένου ότι δεν αφορά όλα τα πρόσωπα τα οποία απασχολούνται στο πλαίσιο έργου χρηματοδοτούμενου, δυνάμει του ΜΠΒ, από την Ένωση στην Αλβανία και στα οποία αναφέρεται η πρώτη περίοδος της εν λόγω διάταξης, αλλά μόνον τους φορολογικούς κατοίκους των κρατών μελών που ασκούν δραστηριότητα στην εν λόγω τρίτη χώρα, αποσκοπεί στην αποτροπή του ενδεχομένου να επιβληθεί στους τελευταίους διπλή φορολόγηση των εισοδημάτων που αποκτούν λόγω της δραστηριότητας που ασκούν εκτός του κράτους μέλους της φορολογικής κατοικίας τους.

37 Επιπλέον, δεν αμφισβητείται ότι, όπως υποστήριξε η Επιτροπή, η φορολογική αυτή απαλλαγή αποσκοπεί στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας των φορολογικών κατοίκων των κρατών μελών οι οποίοι απασχολούνται στο πλαίσιο του ΜΠΒ έναντι των αρχών της οικείας δικαιούχου τρίτης χώρας. Πλην όμως, η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος στο κράτος μέλος της φορολογικής κατοικίας τους δεν συμβάλλει στην επίτευξη του σκοπού αυτού.

38 Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της συμφωνίας-πλαισίου έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει την επιβολή φόρου εισοδήματος επί των ποσών που εισπράττει, στο πλαίσιο της άσκησης καθηκόντων στην Αλβανία δυνάμει του ΜΠΒ, φορολογικός κάτοικος του κράτους μέλους αυτού, ο οποίος δεν είναι ούτε μόνιμος υπάλληλος ούτε μέλος του λοιπού προσωπικού της Ένωσης.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δέκατο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 26, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της συμφωνίας-πλαισίου μεταξύ της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Αλβανίας και της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων σχετικά με τους κανόνες συνεργασίας όσον αφορά τη χρηματοδοτική βοήθεια των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων προς τη Δημοκρατία της Αλβανίας στο πλαίσιο της εφαρμογής της βοήθειας που χορηγείται δυνάμει του μηχανισμού προενταξιακής βοήθειας (ΜΠΒ), η οποία συνήφθη στις 18 Οκτωβρίου 2007, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η

οποία προβλέπει την επιβολή φόρου εισοδήματος επί των ποσών που εισπράττει, στο πλαίσιο της άσκησης καθηκόντων στην Αλβανία δυνάμει του ΜΠΒ, φορολογικός κάτοικος του κράτους μέλους αυτού, ο οποίος δεν είναι ούτε μόνιμος υπάλληλος ούτε μέλος του λοιπού προσωπικού της Ένωσης.

(υπογραφές)