GENERALINĖS ADVOKATĖS
LAILA MEDINA IŠVADA,
pateikta 2023 m. vasario 9 d.[1]

Byla C-15/22

RF
prieš
Finanzamt G

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Europos plėtros fondas (EPF) – Pajamų mokestis – Išimties taikymas darbo užmokesčiui, mokamam pagal projektus, susijusius su parama vystymuisi, finansuojama iš nacionalinio biudžeto lėšų – Skirtingas darbo užmokesčių, gautų pagal EPF finansuojamą projektą, vertinimas – SESV 63 straipsnis – Laisvas kapitalo judėjimas – SESV 4 straipsnio 4 dalis – Lygiagrečių įgaliojimų įgyvendinimas – SESV 208 ir 210 straipsniai – Vystomasis bendradarbiavimas – Pareiga skatinti vystomojo bendradarbiavimo politiką – Lojalaus bendradarbiavimo principas – ES užduočių palengvinimas – ES tikslų siekimas – Tiesioginis veikimas“

1. Ar fizinių asmenų pajamų mokesčio aspektu valstybės narės gali skirtingai vertinti asmenų, dirbančių pagal vystomojo bendradarbiavimo projektus trečiosiose šalyse[2], finansuojamus iš Europos plėtros fondo (toliau – EPF), darbo užmokestį, palyginti su užmokesčiu, gaunamu už darbus pagal panašius projektus, kurie finansuojami iš nacionalinio biudžeto lėšų?

2. Ši byla susijusi su Vokietijos nacionaline administracine praktika (toliau – nagrinėjama nacionalinė mokesčių teisės norma). Pagal ją pajamų mokestis netaikomas darbo užmokesčiui, mokamam už darbą pagal užsienio paramos vystymuisi projektus, kurių mažiausiai 75 % finansuoja už vystomąjį bendradarbiavimą atsakinga federalinė ministerija arba valstybei priklausanti privati paramos vystymuisi bendrovė[3] (toliau kartu – nacionalinio biudžeto ištekliai). Vis dėlto pagal EPF finansuojamą paramos projektą dirbančio darbuotojo darbo užmokesčiui tokia išimtis netaikoma.

3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo iš esmės teiraujasi, ar ESS 4 straipsnio 3 dalyje, siejamoje su SESV 208 ir 210 straipsniais, susijusiais su vystomojo bendradarbiavimo sritimi, įtvirtintas lojalaus bendradarbiavimo principas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį valstybėms narėms draudžiama apmokestinti atlyginimus, gautus pagal EPF finansuojamus paramos projektus, kai mokestis netaikomas darbo užmokesčiui,

1 Originalo kalba: anglų.

2 Bendradarbiavimas gali būti įvairių formų, tačiau „vystomasis bendradarbiavimas“ paprastai suprantamas kaip oficialios paramos vystymuisi sinonimas.

3 *Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit* (GIZ) *GmbH*.

gautam įgyvendinant iš nacionalinio biudžeto išteklių finansuojamą projektą. Be to, iš šios mokesčių normos išplaukiantis skirtingas vertinimas taip pat kelia klausimą, ar šioje byloje taikytinos Sutarties nuostatos dėl pagrindinių laisvių.

4. Taigi Teisingumo Teismui kyla sudėtinga užduotis nustatyti, ar pagrindinės laisvės ir (arba) lojalaus bendradarbiavimo principas, įtvirtintas ESS 4 straipsnio 3 dalyje, taikomi vystomojo bendradarbiavimo srityje, ir, jei taikomi, tai kaip. Tai nėra paprastas klausimas, nes Sąjunga ir valstybės narės šioje srityje gali įgyvendinti lygiagrečias kompetencijas [4]. Ši byla taip pat susijusi su platesne pasauline diskusija dėl paramos vystymuisi apmokestinimo ir jo veiksmingumo [5].

I. Teisinis pagrindas

A. Tarptautinė teisė

1. Ketvirtoji Lomės konvencija

5. 1989 m. gruodžio 15 d. Afrikos, Karibų jūros ir Ramiojo vandenyno (AKR) valstybės ir Europos ekonominė bendrija (EEB) Lomėje sudarė Ketvirtąją AKR ir EEB konvenciją (toliau – Lomės konvencija) [6]. Ši konvencija buvo patvirtinta 1991 m. vasario 25 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu [7].

6. Ketvirtosios Lomės konvencijos 2 straipsnyje nurodyta, kad AKR ir EEB bendradarbiavimas, „sustiprintas teisiškai privaloma sistema ir bendrų institucijų buvimu“, turi būti vykdomas remiantis partnerių lygybės, pagarbos jų suverenitetui, abipusių interesų ir tarpusavio priklausomybės principais, taip pat kiekvienos valstybės teise pačiai nustatyti savo politinės, socialinės, kultūrinės ir ekonominės politikos kryptis.

7. Konvencijos 9 straipsnyje nustatyta:

„Siekdamos sustiprinti šios Konvencijos priemonių veiksmingumą, susitariančiosios šalys, atsižvelgdamos į savo atsakomybę, priima gaires, prioritetus ir priemones, padedančias siekti šioje Konvencijoje nustatytų tikslų. <...>“

[4] Pagal SESV 4 straipsnio 4 dalį vystomojo bendradarbiavimo ir humanitarinės pagalbos srityse Sąjungos kompetencijai priklauso imtis veiksmų ir vykdyti bendrą politiką, tačiau naudojimasis šia kompetencija negali trukdyti valstybėms narėms naudotis savo kompetencija.

[5] Žr., pavyzdžiui, naujausią 2022 m. sausio mėn. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pradėtą kurti Oficialios paramos vystymuisi apmokestinimo tvarkos centrą (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Taip pat žr. 2005 m. priimtą Paryžiaus deklaraciją dėl pagalbos veiksmingumo, dar kartą patvirtintą 2008 m. Akroje EBPO surengtuose ministrų forumuose (https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

[6] OL L 229, 1991, p. 3.

[7] 91/400/EAPB, EEB , OL L 229, 1991, p. 1.

2. Kotonu susitarimas

8. 2000 m. birželio 23 d. Kotonu pasirašytas Partnerystės susitarimas tarp AKR valstybių ir Europos bendrijos bei jos valstybių narių[8] (toliau – Kotonu susitarimas) buvo patvirtintas 2002 m. gruodžio 19 d. Tarybos sprendimu 2003/159/EB[9]. Jis įsigaliojo 2003 m. balandžio 1 d. ir pakeitė galiojančias Lomės konvencijas.

9. Kotonu susitarimo 2 straipsnyje išdėstyti pagrindiniai AKR ir EB bendradarbiavimo, kuris „sustiprintas teisiškai privaloma sistema ir bendrų institucijų buvimu“, principai.

10. Kotonu susitarimo 3 straipsnyje nurodyta, kad „kiekviena Šalis <...> imasi visų atitinkamų bendro pobūdžio ar konkrečių priemonių, kad būtų įvykdyti visi pagal Susitarimą prisiimti įsipareigojimai ir kad būtų palengvinta siekti šio Susitarimo tikslų. <...>“

11. Kotonu susitarimo 70 straipsnio a punkte nustatyta, kad bendradarbiavimas padeda „vykdyti mikroprojektus, darančius ekonominį ir socialinį poveikį žmonių gyvenimui, vietos lygiu, patenkinti pademonstruotą ir pastebėtą prioritetinį poreikį ir jis vykdomas vietos bendruomenės, kuriai jis yra naudingas, iniciatyva bei jai aktyviai dalyvaujant. <...>“

12. Kotonu susitarimo 71 straipsnyje nustatyta:

„1. Mikroprojektai ir decentralizuoto bendradarbiavimo operacijos gali būti remiamos iš Susitarimo finansinių išteklių. <…>

2. Įnašus į mikroprojektų ir decentralizuoto bendradarbiavimo finansavimą daro Fondas ir šis įnašas paprastai neviršija trijų ketvirtadalių bendrų kiekvieno projekto išlaidų ir negali viršyti preliminarioje programoje nustatytos ribos. Likusią sumą skiria:

a) mikroprojektų atveju – konkreti vietos bendruomenė (natūra, paslaugomis, grynaisiais prisitaikant prie jos gebėjimo prisidėti);

<...>

c) išimtinai konkreti AKR valstybė kaip finansinę paramą arba galimybę naudotis valstybine įranga ar teikiamas paslaugas.

<...>“

B. Europos Sąjungos teisė

13. EPF buvo įsteigti siekiant finansuoti bendradarbiavimą su AKR valstybėmis ir užjūrio šalimis bei teritorijomis, iš pradžių EEB sutarties priedu, o vėliau – vidiniais susitarimais tarp Taryboje posėdžiavusių valstybių narių. EPF lėšomis finansuojami bet kokie projektai ar programos, kuriais prisidedama prie atitinkamų šalių ekonominio, socialinio ar kultūrinio vystymosi. Kiekvienas EPF sudaromas keleriems metams, dažnai – penkerių metų laikotarpiui, atitinkančiam įvairių susitarimų ir konvencijų, kuriais Sąjunga ir jos valstybės narės sukuria specialią partnerystę su

8 OL L 317, 2000, p. 3.

9 OL L 65, 2003, p. 27; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 46 t., p. 121.

AKR valstybėmis, galiojimo trukmę. Istoriškai EPF nebuvo įtraukti į bendrąjį Europos Sąjungos biudžetą. Todėl, siekiant įgyvendinti iš tarptautinių susitarimų kylančius įsipareigojimus ir visų pirma nustatyti EPF finansavimą, buvo priimti specialūs finansiniai reglamentai [10].

1. Septintasis EPF [11]

14. 1990 m. liepos 16 d. Taryboje susirinkę Europos ekonominės bendrijos valstybių narių vyriausybių atstovai priėmė Vidinį susitarimą 91/401/EEB dėl Bendrijos pagalbos finansavimo ir administravimo pagal Ketvirtąją Lomės konvenciją [12]. Šiuo susitarimu valstybės narės įsteigė septintąjį EPF. Šio vidinio susitarimo įgyvendinimo nuostatos yra 1991 m. liepos 29 d. Finansinio reglamento 91/491/EEB, taikomo bendradarbiavimui vystymosi finansavimo srityje dalykas [13].

15. Leidimus suteikiantis pareigūnas nusprendė 2008 m. rugpjūčio 31 d. nutraukti septintojo EPF veiklą. Nesant teisinio pagrindo nutraukti EPF veiklos, likučiai ir susijusios sutartys, taip pat sprendimai buvo perkelti į devintąjį EPF pagal devintajam EPF taikomo finansinio reglamento 3 dalies nuostatas [14].

2. Devintasis EPF

16. Po Kotonu susitarimo Taryboje posėdžiavusių valstybių narių vyriausybių atstovai priėmė Vidinį susitarimą 2000/770/EB dėl Bendrijos pagalbos finansavimo ir administravimo pagal Kotonu susitarimo finansinį protokolą ir dėl finansinės paramos skyrimo užjūrio šalims ir teritorijoms, kurioms taikoma EB sutarties IV dalis [15]. Šio vidinio susitarimo įgyvendinimo nuostatos yra 2003 m. kovo 27 d. finansinio reglamento dalykas.

C. Vokietijos teisė

17. *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio įstatymas, toliau –*EStG*) redakcijos, taikytinos pagrindinėje byloje nagrinėjamoms faktinėms aplinkybėms, 1 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta, kad Vokietijoje apmokestinamos visos fizinių asmenų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta arba įprastinė gyvenamoji vieta yra šioje šalyje, pajamos.

18. Pagal *EStG* 2 straipsnio 1 dalį pajamos už samdomą darbą, kurias apmokestinamasis asmuo gauna kaip neribotai apmokestinamas asmuo, yra apmokestinamos pajamų mokesčiu.

19. *EStG* 34c straipsnyje numatyta:

„1. Kai neribotai apmokestinami asmenys nuo užsienio kilmės pajamų šių pajamų kilmės valstybėje sumoka mokestį, kuris yra lygiavertis Vokietijos pajamų mokesčiui, apskaičiuotas,

10 Nuo 2021 m. EPF programos įtrauktos į ES daugiametę finansinę programą, todėl joms, kaip ir kitoms ES finansavimo programoms, taikomi ES finansiniai reglamentai. Žr. https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en

11 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą daroma nuoroda į septintąjį ir devintąjį EPF. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar jie abu taikytini šioje byloje.

12 OL L 229, 1991, p. 288.

13 OL L 266, 1991, p. 1.

14 Žr. septintojo, aštuntojo, devintojo ir dešimtojo EPF 2008 finansinių metų galutines ataskaitas (OL C 274, 2009, p. 1).

15 OL L 317, 2000, p. 355.

sumokėtas ir mokesčio sumažinimo dydžiu sumažintas užsienio valstybės mokestis išskaitomas iš Vokietijos pajamų mokesčio, kurį jie privalo sumokėti už toje valstybėje gautas pajamas, sumos;

<...>

5. Aukštesniosios federalinių žemių mokesčių institucijos arba jų paskirtos mokesčių institucijos, gavusios Federalinės finansų ministerijos sutikimą, gali iš dalies sumažinti arba visiškai netaikyti pajamų mokesčio iš užsienio gautoms pajamoms arba nustatyti tam tikrą mokėtiną sumą, jei tai atrodo reikalinga ekonominiais sumetimais arba jei šio straipsnio 1 dalį ypač sudėtinga taikyti."

20. 1983 m. spalio 31 d. *Bundesministerium der Finanzen* (Federalinė finansų ministerija, Vokietija) paskelbė Pranešimą dėl darbuotojų pajamų už darbą užsienyje apmokestinimo [16] (toliau – Finansų ministerijos pranešimas), skirtą aukštesniosioms federalinių žemių mokesčių institucijoms. Pranešimo I skirsnio 4 dalyje nurodyta, kad, be kita ko, užsienyje nacionalinio rangovo vykdoma veikla, susijusi su Vokietijos oficialia parama vystymuisi pagal techninio ar finansinio bendradarbiavimo programą, neturi būti apmokestinama pajamų mokesčiu.

21. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Vokietijos mokesčių administratorius sąvoką „Vokietijos oficiali parama vystymuisi" aiškino kaip reiškiančią tik tas paramos vystymuisi priemones, kurias tiesiogiai iš Vokietijos biudžeto finansuoja už vystomąjį bendradarbiavimą atsakinga federalinė ministerija arba GIZ.

II. Pagrindinės bylos ginčas ir prejudicinis klausimas

22. Nuo 2009 m. balandžio 12 d. iki 2012 m. spalio 31 d. RF buvo projektų vadovė Vokietijoje įsteigtoje paramos vystymuisi bendrovėje. Pagal terminuotą darbo sutartį ji dirbo Afrikoje pagal mikroprojektų programą (MPP) (toliau – nagrinėjama programa) [17]. Programa buvo visiškai arba iš dalies finansuojama Europos Sąjungos ir jos valstybių narių lėšomis, t. y. iš septintojo ir devintojo EPF [18].

23. Tuo laikotarpiu RF gyvenamoji vieta ir interesų centras buvo Vokietijoje (todėl jai turėjo būti taikoma nuostata dėl neriboto apmokestinimo), o darbo vieta – Afrikoje.

24. Kadangi paramos vystymuisi bendrovė manė, kad pagal Finansų ministerijos pranešimą RF darbo užmokestis yra neapmokestinamas, ji nuo šio darbo užmokesčio už 2011 ir 2012 finansinius metus neišskaičiavo mokesčio prie šaltinio ir šio mokesčio nesumokėjo kompetentingoms mokesčių institucijoms. Remiantis Teisingumo Teismui pateiktais dokumentais, šiai bendrovei iš pradžių buvo išduotas atleidimo nuo mokesčio pažymėjimas su sąlyga, kad bus laikomasi Finansų ministerijos pranešimo. RF darbo užmokestis taip pat nebuvo apmokestintas darbo vietoje Afrikoje.

16 *BStBl.* 1983 I, p. 470.

17 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepateikta konkrečios informacijos apie atitinkamą šalį, tačiau RF nurodo, kad tai buvo Nigerija (žr. rašytinių pastabų 6 punktą).

18 Kaip jau minėta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar RF darbas buvo susijęs ir su septintuoju, ir su devintuoju EPF.

25. Kompetentingos mokesčių institucijos atliko paramos vystymuisi bendrovės darbo užmokesčio mokestinį patikrinimą. Šios institucijos konstatavo, kad programą finansavo ne federalinė ministerija, atsakinga už vystomąjį bendradarbiavimą, ar GIZ, o EPF. Todėl 2014 m. vasario 13 d. mokestiniais pranešimais šios institucijos nusprendė, kad RF darbo užmokestis už 2011 m. ir 2012 m. turi būti apmokestintas pajamų mokesčiu.

26. RF dėl šio sprendimo pateikė toms institucijoms skundą, bet jis buvo atmestas. Tada ji pateikė ieškinį *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija), tačiau jis taip pat buvo atmestas. Dėl pastarojo sprendimo RF pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) (toliau – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas).

27. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą tą prašymą pateikęs teismas nurodo, kad remiantis nacionaline teise apeliacinis skundas yra nepagrįstas, nes RF darbo užmokestis nebuvo tiesiogiai finansuojamas iš kokių nors nacionalinio biudžeto lėšų, todėl jos veikla užsienyje nebuvo susijusi su Vokietijos viešąja parama vystymuisi. Teismo manymu, mokesčių administratoriaus daromas skirtumas taip pat neprieštarauja vienodo požiūrio principui, nes nagrinėjama mokesčių lengvata motyvuojama parama tam tikriems Vokietijos ekonomikos sektoriams, todėl yra konstituciškai pateisinama.

28. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi abejonių dėl nagrinėjamų teisės aktų suderinamumo su ES teise. Jis pažymi, kad, priešingai nei byloje *Petersen*[19], nagrinėjama mokesčių teisės norma neriboja laisvo judėjimo, ypač laisvo darbuotojų judėjimo, nes nė vienas darbuotojas ar darbdavys nėra diskriminuojamas dėl to, kad yra kilęs iš kitos valstybės narės.

29. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, nagrinėjama mokesčių teisės norma gali prieštarauti ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintam lojalaus bendradarbiavimo principui. Šiuo atžvilgiu RF teigia, kad iš šio principo ir iš valstybių narių pareigos koordinuoti savo vystymosi politiką išplaukia pareiga į nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčių taikymo sritį įtraukti iš Sąjungos lėšų finansuojamus projektus. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad, atsižvelgiant į pačių valstybių narių kompetenciją paramos vystymuisi srityje, nėra aišku, ar joms gali būti uždrausta priimti paramos vystymuisi politikos priemones, skirtas savo užsienio prekybai skatinti. Tokios pareigos nekyla ir iš Kotonu susitarimo.

30. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [ESS] 4 straipsnio 3 dalis ir [SESV] 208 straipsnis, siejami su 210 straipsniu, turi būti aiškinami taip, kad juos pažeidžia nacionalinė administracinė praktika, pagal kurią atsisakoma taikyti neapmokestinimą tais atvejais, kai vystomojo bendradarbiavimo projektas finansuojamas iš [EPF], bet, esant tam tikroms sąlygoms, neapmokestinamas darbo užmokestis, kurį darbuotojas pagal turimą darbo sutartį gauna už veiklą, susijusią su Vokietijos oficialia parama vystymuisi, teikiama vykdant techninį arba finansinį bendradarbiavimą, kai tą paramą ne mažiau kaip 75 % finansuoja už vystomąjį bendradarbiavimą atsakinga federalinė ministerija arba valstybei priklausanti privati bendrovė, veikianti paramos vystymuisi srityje?“

[19] 2013 m. vasario 28 d. Sprendimas *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124).

31. Rašytines pastabas pateikė RF, Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija. Šios šalys taip pat pateikė žodinius argumentus 2022 m. lapkričio 23 d. posėdyje.

III. Vertinimas

A. Pirminės pastabos

32. Pirma, Vokietijos vyriausybė, nors oficialiai nepareiškė prieštaravimo dėl pateikto klausimo, išreiškė abejonių dėl jo priimtinumo. Savo rašytinėse pastabose ir per posėdį ji iš esmės teigė, jog tam, kad būtų taikomas nagrinėjamoje nacionalinėje mokesčių teisės normoje numatytas atleidimas nuo mokesčio, ne mažiau kaip 75 % projekto turi būti finansuojama iš nacionalinio biudžeto lėšų. Kitaip tariant, tam, kad būtų taikoma ta mokesčių teisės norma, darbuotojo gautas darbo užmokestis turi būti gautas iš veiklos, kuriai bent 75 % jo finansavimo skiriama iš šių lėšų. Vis dėlto tai nereiškia, kad tokiai veiklai visiškai netaikomi mokesčiai, nes veiklos dalis, kuri nėra finansuojama iš šių išteklių (t. y. ne daugiau kaip 25 %), vis tiek bus apmokestinta.

33. Šiuo atžvilgiu norėčiau pažymėti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija [20].

34. Mano nuomone, nors nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nurodytuose teisės aktuose gali būti spragų, yra aišku, kaip veikia nagrinėjama nacionalinės mokesčių teisės norma. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išaiškino, kad pagal šią taisyklę darbo užmokestis, gautas už veiklą paramos vystymuisi srityje, neapmokestinamas pajamų mokesčiu, jeigu ši veikla finansuojama iš nacionalinio biudžeto lėšų, o darbo užmokestis, gautas už tokią veiklą, finansuojamą iš EPF lėšų, yra apmokestinamas. Todėl manau, kad Teisingumo Teismas gali pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui Sąjungos teisės aiškinimo gaires, vertindamas nagrinėjamą mokesčių teisės normą.

35. Antra, savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar pagal ESS 4 straipsnio 3 dalį, siejamą su SESV 208 ir 210 straipsniais, nagrinėjama nacionalinė mokesčių teisės norma yra draudžiama. Vis dėlto Komisija savo rašytinėse pastabose pasiūlė į klausimo formuluotę įtraukti aiškią nuorodą į Sutartyse įtvirtintas pagrindines laisves. Todėl savo rašytiniais klausimais Teisingumo Teismas paprašė, kad šalys per žodinį nagrinėjimą pateiktų atsakymus dėl pagrindinių laisvių. Per posėdį RF ir Komisija teigė, kad nagrinėjama mokesčių teisės norma patenka į pagrindinių laisvių taikymo sritį, o Vokietijos vyriausybė tvirtino, kad šios laisvės nagrinėjamu atveju netaikytinos.

36. Norėčiau priminti, kad Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktą klausimą. Teisingumo Teismas taip pat gali nuspręsti, kad reikia atsižvelgti į Sąjungos teisės nuostatas, kurių nacionalinis teismas savo klausimuose nenurodė [21].

[20] Žr., be kita ko, 2010 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[21] 2016 m. spalio 13 d. Sprendimas *M. ir S.* (C-303/15, EU:C:2016:771, 16 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2018 m. gegužės 31 d. Sprendimas *Zhen* (C-190/17, EU:C:2018:357, 27 punktas).

37. Šiuo atžvilgiu pirmiausia pažymėtina, kad, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paminėjo SESV 45 straipsnyje įtvirtintą judėjimo laisvę ir Kotonu susitarimo nuostatas, savo nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą jis padarė išvadą, kad pagal šias nuostatas nagrinėjama nacionalinė teisės norma nedraudžiama, nes RF nėra darbuotoja iš kitos valstybės narės [22].

38. Svarbu pažymėti, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą byloje *Petersen* [23] buvo susijęs su ta pačia nacionaline mokesčių teisės norma, nustatyta Finansų ministerijos pranešime, kaip ir šioje byloje. Vis dėlto Teisingumo Teismas nagrinėjo kitą šios taisyklės aspektą, t. y. darbdavio įsisteigimo vietą. Byloje *Petersen* atitinkamas darbuotojas buvo įdarbintas Danijoje įsisteigusio darbdavio, kuris vykdė Danijos tarptautinės plėtros agentūros finansuojamą paramos vystymuisi projektą. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad dėl atleidimo nuo pajamų mokesčio reikalaujama, kad darbdavys turėtų registruotą buveinę Vokietijoje, ir nusprendė, kad toks reikalavimas yra laisvo darbuotojų judėjimo apribojimas, kuris pagal SESV 45 straipsnį yra draudžiamas [24]. Nagrinėjamu atveju pagrindinės bylos faktinės aplinkybės nėra susijusios su tuo pačiu reikalavimu (kuris faktiškai yra įvykdytas), nes tiek RF, tiek paramos vystymuisi bendrovė yra įsisteigusios Vokietijoje. Bet kuriuo atveju tai yra išimtinai vidaus situacija, susijusi su laisvu darbuotojų judėjimu.

39. Vis dėlto norėčiau pabrėžti, kad pagal nagrinėjamą nacionalinę mokesčių teisės normą darbuotojai skirtingai vertinami ir dėl paramos projektui skirtų *lėšų kilmės*. Šiame projekte dirbančiam darbuotojui atleidimas nuo mokesčio taikomas arba jį taikyti atsisakoma atsižvelgiant į tai, ar vystomojo bendradarbiavimo projektas finansuojamas tiesiogiai iš nacionalinio biudžeto lėšų, ar iš EPF išteklių. Taigi pirmiausia reikėtų nustatyti, ar šioje byloje gali būti taikomos kitos pagrindinės laisvės, o jei taip, tai kurios iš jų.

B. Dėl kitų pagrindinių laisvių svarbos

40. Siekiant nustatyti, ar nacionalinė priemonė patenka į pagrindinės laisvės taikymo sritį, iš dabar suformuotos jurisprudencijos aišku, kad reikia atsižvelgti į atitinkamo teisės akto *tikslą* [25].

41. Dėl minėtų priežasčių [26] manau, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos negalima nagrinėti pagal SESV 45 straipsnį. Vis dėlto tai, kad ši byla susijusi su nagrinėjamos nacionalinės mokesčių teisės normos poveikiu tarpvalstybiniams darbuotojams, o ne tuo, kaip ji veikia paramos projektų finansavimą, nepaneigia galimybės taikyti kitas pagrindines laisves, nebent šios kitos pagrindinės laisvės laikomos papildomomis laisvo darbuotojų judėjimo atžvilgiu [27]. Tam tikrose konkrečiose situacijose, kai nagrinėjamų teisės aktų atžvilgiu dvi pagrindinės laisvės yra vienodai svarbios, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad šios situacijos vienu metu yra

22 Prašymo priimti prejudicinį sprendimą 29 ir 30 punktai. Vis dėlto turėčiau pabrėžti, kad RF, nors ir būdama Vokietijos rezidentė, vykdė savo užduotis atitinkamoje trečiojoje šalyje pagal atitinkamą paramos programą.

23 2013 m. vasario 28 d. sprendimas, C-544/11, EU:C:2013:124.

24 Ten pat, 39–43 punktai.

25 Visų pirma žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimą *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397, 26 punktas), 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 90 punktas) ir 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimą *Wagner-Raith* (C-560/13, EU:C:2015:347, 31 punktas).

26 Žr. šios išvados 38 punktą.

27 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, kai nacionalinė priemonė yra susijusi su dviem pagrindinėmis laisvėmis vienu metu, ginčijamą priemonę iš esmės reikia nagrinėti atsižvelgiant tik į vieną iš šių dviejų laisvių, jeigu paaiškėja, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis viena iš jų yra papildoma kitos atžvilgiu ir gali būti su ja susieta (šiuo klausimu žr. 2004 m. spalio 14 d. Sprendimo *Omega*, C-36/02, EU:C:2004:614, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, 37 punktą).

susijusios su abiem pagrindinėmis laisvėmis [28]. Pagal atitinkamą jurisprudenciją tokia specifinė situacija gali susiklostyti, kai viena iš pagrindinių laisvių nagrinėjamu atveju netaikoma, nes, kalbant apie tą laisvę, situacija *visais atžvilgiais* apsiriboja viena valstybe nare [29]. Vis dėlto tai negali būti taikoma kitų pagrindinių laisvių atžvilgiu. Iš to išplaukia, kad nagrinėjama situacija gali apsiriboti laisvu darbuotojų judėjimu vienoje valstybėje narėje, tačiau gali turėti tarpvalstybinį elementą kitų laisvių atžvilgiu.

42. Šioje byloje norėčiau pažymėti, kad dėl tokios mokesčių teisės normos, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, atsiranda skirtingas vertinimas atsižvelgiant į *lėšų kilmę*. Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio suteikiamas užsienio paramos vystymuisi veiklai, finansuojamai iš nacionalinių biudžeto lėšų, tačiau atsisakoma jį taikyti, kai finansavimą skiria EPF. Šiuo atžvilgiu neseniai didžiosios kolegijos priimtame Sprendime *Komisija / Vengrija* [30] Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai, kuriuose Vengrijoje įsteigtoms asociacijoms ir fondams taikomos skirtingos sąlygos, atsižvelgiant į tai, ar jų gaunama finansinė parama yra nacionalinė, ar „užsienio“, patenka į SESV 63 straipsnio taikymo sritį [31]. Kadangi nagrinėjamas skirtingas vertinimas susijęs su lėšų kilme, šioje byloje reikia išnagrinėti, ar tokia nacionalinė mokesčių teisės norma, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali turėti įtakos SESV 63 straipsnyje įtvirtintam laisvam kapitalo judėjimui, ir, jei taip, tai kokiu mastu. Šiuo atžvilgiu norėčiau pabrėžti, kad, kalbant apie SESV 63 straipsnį, iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos matyti, kad šis straipsnis *veikia tiesiogiai*, todėl juo galima remtis nacionaliniame teisme ir dėl to jam prieštaraujančios nacionalinės teisės normos netaikytinos [32].

43. Atsižvelgdama į tokį tiesioginį veikimą ir į RF bei Komisijos žodinius argumentus, pirmiausia norėčiau išnagrinėti, ar SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama taikyti valstybės narės mokesčių teisės normą, pagal kurią darbuotojo, paskirto vykdyti paramos vystymuisi veiklą, gaunamas atlyginimas neapmokestinamas pajamų mokesčiu tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 % šios veiklos finansuojama iš nacionalinio biudžeto lėšų, tačiau dėl to darbuotojas negali pasinaudoti tokiu atleidimu nuo mokesčio, jeigu jis yra paskirtas vykdyti tokio pobūdžio veiklą, kuri tokiu pat mastu finansuojama vieno iš EPF lėšomis.

28 Žr., pvz., 2009 m. birželio 11 d. Sprendimą *X ir Passenheim-van Schoot* (C-155/08 ir C-157/08, EU:C:2009:368, 40 punktas). Įsisteigimo laisvė ir laisvas kapitalo judėjimas gali sutapti, konkrečiai – akcijų paketų ir dividendų atveju (šiuo klausimu žr. 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 23 ir 24 punktus).

29 Šiuo klausimu žr. 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Libert ir kt.* (C-197/11 ir C-203/11, EU:C:2013:288, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2016 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Ullens de Schooten* (C-268/15, EU:C:2016:874, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 2020 m. birželio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija (Asociacijos skaidrumas)* (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 Ten pat, 61, 62 ir 65 punktai.

32 Šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *The Trustees of the BT Pension Scheme* (C-628/15, EU:C:2017:687, 49 punktas).

C. Dėl laisvo kapitalo judėjimo, įtvirtinto SESV 63 straipsnyje

1. SESV 63 straipsnio taikymo sritis

a) Teritorinė taikymo sritis

44. Pirmiausia SESV 63 straipsnyje nustatyta, kad uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad nagrinėjamas diferencijuotas apmokestinimas nėra diskriminacinis, kaip tai suprantama pagal Sutartis, nes užsienio paramos vystymuisi veikla, finansuojama tiesiogiai iš Sąjungos lėšų, nėra kitos valstybės narės skiriamas finansavimas [33].

45. Šiuo atžvilgiu norėčiau pažymėti, kad nagrinėjamu atveju paramos vystymuisi bendrovei lėšos tam, kad ji galėtų vykdyti užsienio paramos vystymuisi veiklą, yra skiriamos iš EPF. Kaip paaiškinta šios išvados 13 ir 16 punktuose, EPF finansavimas buvo patvirtintas vidiniu susitarimu tarp Taryboje posėdžiavusių valstybių narių vyriausybių atstovų ir jam taikomi finansiniai reglamentai. Todėl, nors atitinkamai įmonei finansavimas nėra tiesiogiai suteiktas kitos valstybės narės, išlaidas, būtinas (tuometei) Bendrijos finansinei paramai gauti, tiesiogiai prisiėmė valstybės narės [34], kurios teikė finansinius įnašus į EPF. Pavyzdžiui, iš 2009 finansinių metų galutinių devintojo EPF ataskaitų matyti, kad EPF lėšos yra ES valstybių narių *ad hoc* įnašai [35]. Turėčiau pridurti, kad pagal finansinius reglamentus Komisija „savo atsakomybe valdo EPF“ ir visų pirma skiria vyriausiąjį leidimus suteikiantį pareigūną ir EPF finansų kontrolierių [36]. Trumpai tariant, laikotarpiu, kuris nagrinėjamas pagrindinėje byloje, EPF buvo tarpvyriausybinio pobūdžio ir nepateko į Sąjungos biudžetą, nors didžiąją dalį jo išteklių valdė Europos Komisija [37].

46. Mano nuomone, iš šio teiginio galima daryti toliau išdėstytas išvadas. Pirma, jei atitinkamai bendrovei suteiktas finansavimas būtų teikiamas iš Vokietijos biudžeto lėšų, situaciją būtų galima laikyti išimtinai vidaus situacija. Vis dėlto šiuo atveju finansavimą teikia išorės subjektas, t. y. EPF, kuriam būdingi pirmiau minėti požymiai [38]. Antra, EPF teikiamą finansavimą sudaro tiesioginiai valstybių narių įnašai. Todėl tai galima prilyginti kapitalo judėjimui iš *kitų valstybių narių*. Tarpvalstybinis elementas, dėl kurio taikytinos Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo, atsiranda dėl kapitalo judėjimo iš EPF į atitinkamą įmonę.

33 Prašymo priimti prejudicinį sprendimą 30 punktas.

34 Žr. 1994 m. kovo 2 d. Sprendimą *Parlamentas / Taryba* (C-316/91, EU:C:1994:76, 4 punktas). Šioje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad išlaidos, būtinos Bendrijos finansinei paramai gauti, nėra Bendrijos išlaidos, jas tiesiogiai prisiima valstybės narės, todėl jos nėra Europos Bendrijų bendrojo biudžeto dalis.

35 Žr. „8-ojo, 9-ojo ir 10-ojo Europos plėtros fondų galutinės ataskaitos – 2009 finansiniai metai“ (OL C 310, 2010, p. 1). Šiame dokumente priduriama, kad maždaug kas penkerius metus valstybių narių atstovai tarpvyriausybiniu lygmeniu turi susitikti, kad nuspręstų dėl bendros sumos, kuri būtų skiriama fondui, ir dėl jo vykdymo priežiūros. 2009 m. ir 2008 m. devintajam EPF skirtų įnašų pareikalauta iš 15 dalyvaujančių valstybių narių.
Teisingumo Teisme Komisija pažymėjo, kad septintojo EPF (1990–1995 m.) valstybių narių (įskaitant Vokietiją, iki 2 840 mln. ekiu) įnašai sudarė 10 940 mln. ekiu. Tai reiškia, kad 8 100 ekiu (74 %) lėšų skyrė ne Vokietija, o kitos valstybės. Komisija priduria, kad devintąjį EPF (2000–2007 m.) sudarė iki 13 800 mln. eurų valstybių narių įnašai ir 1 700 mln. eurų Europos investicijų banko įnašas. Vokietijos dalyvavimas devintajame EPF Komisijos pastabose nėra išsamiai aprašytas.

36 Žr. Finansinio reglamento 91/491 9 straipsnio 1 dalį, 11 ir 13 straipsnius ir 2003 m. kovo 27 d. finansinio reglamento 1 straipsnio 2 dalį, 18 ir 27 straipsnius, taikomus 9-ajam EPF.

37 Be to, norėčiau pažymėti, kad, kalbant apie MPP, dėl kurios, regis, kyla ginčas šioje byloje, įnašus taip pat gali teikti atitinkama vietos bendruomenė ir išimties tvarka – atitinkama AKR valstybė (žr. Kotonu susitarimo 71 straipsnio 2 dalies a ir c punktus).

38 Žr. šios išvados 13–16 ir 45 punktus.

47. Atsižvelgdama į išdėstytus argumentus manau, kad SESV 63 straipsnyje nustatyta laisvo kapitalo judėjimo teritorinė taikymo sritis turėtų apimti kapitalo judėjimą tarp valstybių narių įsteigto bendro užsienio fondo, kaip antai EPF, ir vienoje iš valstybių narių esančios įmonės. Nagrinėjamu atveju tai reiškia, kad yra tarpvalstybinis elementas.

b) Materialinė taikymo sritis

48. Kalbant apie SESV 63 straipsnio materialinę taikymo sritį, pažymėtina, kad nors SESV neapibrėžta sąvoka „kapitalo judėjimas“, jurisprudencijoje yra pateikta nuorodų dėl jos taikymo srities. Nesant tokios apibrėžties, Teisingumo Teismas dažnai rėmėsi antrinėje teisėje pateiktu sąrašu, t. y. kapitalo judėjimo nomenklatūra [39]. Nagrinėjamu atveju ši nomenklatūra aiškiai neapima EPF teikiamo finansavimo [40]. Vis dėlto apibrėžiant kapitalo judėjimo sąvoką ši nomenklatūra turi tik orientacinę reikšmę [41], o tai reiškia, kad Teisingumo Teismas gali išplėsti kapitalo sąvoką už „klasikinės“ ekonominės reikšmės ribų [42]. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad paveldimas arba dovanojamas turtas patenka į kapitalo judėjimo sąvoką [43]. Taigi jis jau yra taikęs kapitalo judėjimo laisvę mokesčiui už palikimą, gautą religinės asociacijos, kuri buvo ne pelno organizacija [44]. Be to, ši sąvoka apima ir investicijas į nekilnojamąjį turtą, susijusias su žemės uzufrukto įgijimu [45].

49. Nors sąvokos „kapitalas“ ekonominė ir teisinė reikšmės ne visada sutampa [46], nagrinėjamu atveju būtų galima teigti, kad toks piniginis finansavimas, kokį fondas suteikė Vokietijoje įsteigtai paramos vystymuisi bendrovei, į šią sąvoką patenka, nes, atsižvelgiant į patikrinimą, kurį turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ji apima pinigų sumos pervedimą įmonei, skirtą šios bendrovės vykdomam vystymosi projektui.

50. Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad sąvoka „kapitalo judėjimas“ apima tokį piniginį finansavimą, kitas klausimas būtų, ar ji apima šios įmonės mokamą atlyginimą asmeniui, dirbančiam užsienio paramos vystymuisi projekte. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas turi nuspręsti, ar atitinkamas „judėjimas“ apima judėjimą tarp EPF ir valstybės narės įmonės, ar tarp EPF ir gavėjo projekto, sukurto atitinkamoje AKR valstybėje. Mano nuomone, sąvoka „judėjimas“ turėtų būti taikoma visai „paramai“, t. y. finansiniam srautui iš paramos teikėjo (EPF) gavėjui, t. y. nagrinėjamai programai, parengtai atitinkamoje AKR valstybėje [47]. Valstybės narės įmonė yra tik

39 Nomenklatūra, pateikta 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl [EB] sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi) (OL L 178, 1988, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10) I priede.

40 Teisingumo Teismas gali manyti, kad tai yra finansinis sandoris, kaip jis suprantamas pagal šią nomenklatūrą. Pavyzdžiui, 1984 m. sausio 31 d. Sprendime *Luisi ir Carbone* (286/82 ir 26/83, EU:C:1984:35) Teisingumo Teismas nusprendė, kad kapitalo judėjimas yra finansiniai sandoriai, kuriuos iš esmės sudaro atitinkamos sumos deponavimas arba investavimas. Taigi iš esmės jis yra finansinis sandoris ir skiriasi nuo einamųjų mokėjimų tuo, kad labiau susijęs su turto kūrimu.

41 2018 m. kovo 6 d. Sprendimas *SEGRO ir Horváth* (C-52/16 ir C-113/16, EU:C:2018:157, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

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 edition, Oxford Academic, 2009 m. rugsėjo 1 d., p. 45–47.

43 Šiuo klausimu žr. 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimą *van Putten* (C-578/10-C-580/10, EU:C:2012:246, 29 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-485/14, nepaskelbtas Rink., EU:C:2015:506, 22 punktas).

44 Žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimą *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10, EU:C:2011:65, 23 punktas).

45 2018 m. kovo 6 d. Sprendimas *SEGRO ir Horváth* (C-52/16 ir C-113/16, EU:C:2018:157, 57 punktas).

46 Žr. šios išvados 42 išnašą.

47 Šiuo atžvilgiu taip pat turėčiau pažymėti, kad MPP, dėl kurių kyla ginčas šioje byloje, yra ES ir AKR vystomojo bendradarbiavimo priemonės. Pavyzdžiui, 1999–2012 m. Nigerijoje devyniose regiono valstijose buvo vykdomos įvairios MPP, kaip antai MPP3 (2000–2004 m.), MPP6 (2004–2008 m.) ir MPP9 (2008–2012 m.), šioms programoms išleista 210 mln. eurų. Žr. Nwaodu, Nnamdi 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, p. 459–481.

vienas šios programos, kuri turi atitikti AKR valstybių vietos bendruomenių poreikius, finansavimo etapas. Todėl sąvoka „judėjimas“ turėtų apimti visas grandinės grandis nuo paramos teikėjo iki gavėjo [48]. Kadangi esama tarptautinių paskatų mažinti besivystančių šalių apmokestinimą, savaime suprantama, kad sąvoka „parama“ apima *visą finansinį srautą* iš EPF gavėjui AKR valstybėse.

51. Taigi manau, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių teisės norma, kiek ji susijusi su EPF finansuojamomis pajamomis, kurias gauna įmonė valstybėje narėje, turėtų patekti į sąvoką „kapitalo judėjimas“, kaip ji suprantama pagal SESV 63 straipsnį.

c) Subjektinė taikymo sritis

52. SESV 63 straipsnio subjektinė taikymo sritis apima dviejų klausimų sprendimą. Pirma, Teisingumo Teismas turi nuspręsti, ar ši nuostata *ratione personae* taikytina pajamoms, kurias finansuoja EPF, valstybių narių pagal jų priimtą finansinį reglamentą įsteigtas viešasis fondas, ir kurias gauna valstybėje narėje įsteigta paramos vystymuisi bendrovė, ir, antra, ar tokios bendrovės darbuotojas gali remtis šia pagrindine laisve.

53. Generalinis advokatas P. Mengozzi pabrėžė „pačią laisvo kapitalo judėjimo esmę, o tai yra laisvė, labiau susijusi su sandorių objektu nei su juos įgyvendinančių asmenų statusu“ [49]. Panašiai Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, pavyzdžiui, kad laisvas kapitalo judėjimas taikomas pelno nesiekiančio labdaros fondo vykdomoms operacijoms [50] ir religinės asociacijos, kuri nėra pelno organizacija, gauto palikimo mokesčiui [51]. Be to, tuo atveju, jei Teisingumo Teismas EPF apibūdintų kaip EB arba ES fondą, Sąjungos valstybės tarnautojams taikomos kitos pagrindinės laisvės [52], todėl šios laisvės taikomos įvairių rūšių judėjimui – asmeniniam ar materialiniam – tarp Europos Sąjungos ir valstybės narės.

54. Neabejotina, kad bendrovė, kurios paramos vystymuisi projektus finansuoja EPF, kaip šio kapitalo gavėja gali ginčyti nagrinėjamos mokesčių teisės normos suderinamumą su laisvu kapitalo judėjimu. Apskritai darbuotojas, prisidedantis prie įmonės gamybos proceso ar paslaugų, laikomas gamybos ištekliumi arba gamybos veiksniu [53]. Kitaip tariant, tai, kaip elgiamasi su darbuotoju, daro poveikį įmonei ir jos sąnaudų ir rezultatų vertei. Pavyzdžiui, darbo jėgos sąnaudos turi įtakos darbuotojų, kuriuos įmonė gali pasamdyti, skaičiui ir kokybei. Todėl, kadangi sąvoka „judėjimas“ turėtų apimti visus grandinės nuo EPF iki projekto AKR valstybėje elementus [54], ji taip pat turėtų apimti darbuotojo, kuris dalyvauja tame projekte ir yra įmonės išteklius, darbo užmokestį.

[48] Šiuo klausimu žr. Jungtinių Tautų gaires dėl vyriausybių paramos projektų apmokestinimo. Skelbiamos adresu https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, 10 ir 37 punktai.

[49] Generalinio advokato P. Mengozzi išvada byloje *Persche* (C-318/07, EU:C:2008:561, 35 punktas); taip pat žr. generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvadą byloje *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2005:785, 58–60 punktai).

[50] 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568).

[51] Žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimą *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10, EU:C:2011:65).

[52] Kadangi Teisingumo Teismas nusprendė, kad Sąjungos pareigūno ar sutartininko pajamų vertinimui taikoma viena iš pagrindinių laisvių, kaip antai SESV 45 straipsnis (2006 m. vasario 16 d. Sprendimo *Öberg*, C-185/04, EU:C:2006:107, 12 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2016 m. spalio 6 d. Sprendimo *Adrien ir kt.*, C-466/15, EU:C:2016:749, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), EPF finansuojamoms pajamoms taip pat turi būti taikomas SESV 63 straipsnis. Jei pajamoms, finansuojamoms tiesiogiai iš ES biudžeto, gali būti taikomas SESV 45 straipsnyje numatytas apribojimas, tuomet EPF, kuris yra ES valstybių narių įsteigtas fondas, teikiamas finansavimas turėtų patekti į pagrindinių laisvių taikymo sritį.

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

[54] Žr. šios išvados 49 ir 50 punktus.

55. Be to, pažymėtina, kad ginčas pagrindinėje byloje tam tikra prasme kilo dėl atitinkamos bendrovės, kuriai iš pradžių buvo išduotas atleidimo nuo mokesčio pažymėjimas dėl RF darbo užmokesčio ir kuri iš šio darbo užmokesčio neišskaičiavo mokesčio prie šaltinio. Dėl šio neveikimo Vokietijos mokesčių administratorius nusprendė reikalauti iš RF sumokėti pajamų mokestį, kuris turėjo būti sumokėtas už 2011 ir 2012 m. Man atrodo, kad RF turėtų turėti galimybę remtis šia pagrindine laisve, kad apsaugotų savo darbo užmokestį nuo mokesčių, kurie gali būti nesuderinami su Sąjungos teise. Taigi, atsižvelgiant į šį ginčą ir nagrinėjama mokesčių teisės norma siekiamus tikslus, darytina išvada, kad RF gautas darbo užmokestis yra kapitalo, kurį bendrovė gavo iš EPF, dalis. Todėl RF gali remtis šia pagrindine laisve.

56. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, ir, priešingai, nei per posėdį teigė Vokietijos vyriausybė, manau, kad nagrinėjama mokesčių teisės norma patenka į SESV 63 straipsnyje nustatytos laisvo kapitalo judėjimo nuostatos taikymo sritį.

2. Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

57. Reikėtų priminti, kad pagal SESV 63 straipsnį draudžiami bet kokie kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimai, jei yra SESV 65 straipsnyje nustatyti pagrindai. Nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pagal suformuotą jurisprudenciją valstybės narės turi ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės, ypač Sutartyje garantuojamų pagrindinių laisvių [55]. Tai reiškia, kad valstybės narės turi nepriimti diskriminacinių priemonių asmenų, pasinaudojusių teisėmis į laisvą judėjimą, nenaudai.

58. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamų laisvą kapitalo judėjimą ribojančių priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus investuoti kitose valstybėse [56].

59. Byloje *Komisija / Vengrija* [57], nagrinėdamas ieškinį dėl pažeidimo, Teisingumo Teismas nagrinėjo nacionalinės teisės aktų nuostatų, kuriose tam tikrų kategorijų pilietinės visuomenės organizacijoms, *tiesiogiai ar netiesiogiai* gaunančioms tam tikrą ribą viršijančią užsienio *paramą*, nustatytos registravimosi, deklaravimo ir viešumo pareigos ir numatyta galimybė šių pareigų nesilaikančioms organizacijoms taikyti sankcijas, suderinamumą su laisvu kapitalo judėjimu. Jis nusprendė, kad tos nuostatos taikomos asmenims iš kitų valstybių narių ar trečiųjų šalių, teikiantiems finansinę paramą Vengrijoje įsteigtoms *asociacijoms arba fondams*; jose numatytas viešas informacijos, susijusios su šiais asmenimis ir finansine parama, atskleidimas, o tai taip pat gali atgrasyti šiuos asmenis nuo tokios paramos teikimo. Toliau Teisingumo Teismas pabrėžė, kad taip nagrinėjamomis nuostatomis, vertinant jas kaip visumą, skirtingas požiūris taikomas ne tik Vengrijoje įsteigtoms asociacijoms ir fondams, gaunantiems finansinę paramą iš kitų valstybių narių ar trečiųjų šalių, palyginti su asociacijomis ir fondais, gaunančiais finansinę paramą iš Vengrijos šaltinio, bet ir asmenims, teikiantiems finansinę paramą šioms asociacijoms ir fondams iš kitos valstybės narės ar trečiosios šalies, palyginti su tais, kurie tai daro iš Vengrijoje esančios gyvenamosios vietos ar buveinės [58].

55 2015 m. birželio 11 d. Sprendimas *Berlington Hungary ir kt.* (C-98/14, EU:C:2015:386, 34 punktas).

56 Šiuo klausimu žr. 2020 m. balandžio 30 d. Sprendimą *Société Générale* (C-565/18, EU:C:2020:318, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

57 2020 m. birželio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija (Asociacijos skaidrumas)*, C-78/18, EU:C:2020:476, 60 ir 62 punktai.

58 Ten pat, 60 ir 61 punktai.

60. Tame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad skirtingas požiūris pagal atitinkamos finansinės paramos nacionalinę ar *užsienio kilmę* yra netiesioginė diskriminacija dėl pilietybės [59].

61. Šioje byloje iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčių galimas tik tada, kai paramos vystymuisi projektas finansuojamas iš nacionalinio biudžeto lėšų. Toks finansavimas vykdomas, kai ne mažiau kaip 75 % projekto finansuoja už vystomąjį bendradarbiavimą atsakinga federalinė ministerija arba valstybei priklausanti privati paramos vystymuisi bendrovė. Priešingai, užsienio lėšomis, pavyzdžiui, EPF, finansuojamam paramos vystymuisi projektui [60] taikomas Finansų ministerijos pranešimas, todėl pagal šį projektą atitinkamos įmonės mokamas darbo užmokestis turi būti apmokestinamas.

62. Taikant nagrinėjamą mokesčių teisės normą, įmonių, finansuojamų iš nacionalinio biudžeto lėšų, ir įmonių, finansuojamų iš užsienio lėšų, mokamų atlyginimų apmokestinimas nėra vienodas. Užsienio kapitalo finansuojamoms įmonėms taikoma didesnė mokesčių našta nei įmonėms, finansuojamoms iš nacionalinio biudžeto lėšų. Todėl pirmųjų padėtis yra mažiau palanki nei antrųjų [61].

63. Toks skirtingas apmokestinimas turi įtakos paramos vystymuisi bendrovių gautų lėšų panaudojimui [62], t. y. didina aptariamų paramos projektų darbo sąnaudas ir taip mažina turimus išteklius, susijusius su šiais projektais, ir bendrovėms suteiktą kapitalą. Iš esmės, viena vertus, atitinkama bendrovė turi nuspręsti, ar, pirma, ji kreipiasi dėl finansavimo iš nacionalinio biudžeto lėšų arba EPF, antra, ar ji samdo mažiau darbuotojų arba mažiau konkurencingų darbuotojų nagrinėjamame sektoriuje ir (arba), trečia, ar ji mažina kitas sąnaudas. Kita vertus, darbuotojui gali tekti rinktis užsienio paramos projektus, kurie yra finansiškai mažiau naudingi nei projektai, finansuojami iš nacionalinio biudžeto lėšų. Jei darbuotojas pasirenka EPF finansuojamus projektus, mokestį prie šaltinio išskaičiuoja (arba, kaip nagrinėjamu atveju, jo gali pareikalauti vėliau) kompetentinga mokesčių institucija, o tai reiškia, kad šio asmens mokesčių našta yra daug didesnė [63].

64. Manau, kad tokia mokesčių teisės norma, kaip nagrinėjama, yra pagal SESV 63 straipsnį draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

3. Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pagal SESV 65 straipsnį pateisinimo buvimo

65. Iš jurisprudencijos, susijusios su SESV 65 straipsnio 1 dalimi, siejama su SESV 65 straipsnio 3 dalimi, matyti, jog tam, kad mokesčių teisės aktas galėtų būti laikomas suderinamu su Sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu kapitalo judėjimu, būtina, kad skirtingas vertinimas nebūtų susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis arba kad šis skirtumas būtų pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais [64].

59 Ten pat, 62 punktas.

60 Žr. šios išvados 47 punktą.

61 Pagal analogiją žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600, 37 punktas).

62 Pagal analogiją žr. 2013 m. spalio 17 d. Sprendimą *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 25 ir 26 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

63 Šioje byloje per posėdį buvo teigiama, kad sumokėta mokesčių suma yra RS pensijos santaupos.

64 Šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimą *Feilen* (C-123/15, EU:C:2016:496, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

66. Pirma, kalbant apie situacijų panašumą [65], Vokietijos vyriausybė per posėdį pareiškė, kad paramos projekto, finansuojamo iš nacionalinio biudžeto lėšų, ir EPF finansuojamo projekto situacijos objektyviai skiriasi. Konkrečiai kalbant, ji teigė, kad EPF projektai gali būti finansuojami geriau nei nacionalinėmis lėšomis finansuojami projektai ir kad su EPF projektais susiję atlyginimai yra didesni nei atlyginimai, susiję su nacionalinėmis lėšomis finansuojamais projektais.

67. Šiuo atžvilgiu pagal suformuotą jurisprudenciją situacijų panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų tikslą [66]. Siekiant nustatyti, ar skirtingas vertinimas, atsirandantis taikant nagrinėjamus teisės aktus, atspindi objektyvų situacijų skirtumą, turi būti atsižvelgiama tik į atitinkamus tokiais teisės aktais įtvirtintus atskyrimo kriterijus [67].

68. Šiuo atveju norėčiau pažymėti, kad nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio yra susietas su atskyrimo kriterijumi, kuris iš esmės grindžiamas lėšų kilme. Dėl projektų, finansuojamų iš nacionalinio biudžeto lėšų, pareiškėja teigia, kad *EStG* 34c straipsnio 5 dalyje numatytos išimties tikslas – remti paramos vystymuisi institucijas, padedant joms pritraukti geriausiai dirbančių darbuotojų. Taigi atrodo, kad bendrasis tikslas yra remti užsienio vystymosi projektus. EPF yra pagrindinė ES priemonė vystomojo bendradarbiavimo srityje, kuria siekiama finansuoti projektus, visų pirma AKR valstybėse. Atsižvelgiant į šiuos tikslus, EPF finansuojami projektai ir projektai, finansuojami iš nacionalinio biudžeto lėšų, turėtų būti laikomi esančiais panašioje situacijoje. Net jei Teisingumo Teismas išnagrinėtų Vokietijos vyriausybės argumentus, kad darbo pagal EPF projektus užmokestis yra didesnis už darbo užmokestį, mokamą vykdant iš nacionalinių lėšų finansuojamus projektus, reikia pabrėžti, kad vyriausybė nepagrindė šio argumento ir jis bet kuriuo atveju nėra paremtas nagrinėjamos mokesčių teisės normos tikslu. Todėl manau, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas skirtingas vertinimas susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.

69. Antra, pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją laisvo kapitalo judėjimo apribojimas yra leistinas tik tuo atveju, jei tiesioginės diskriminacijos atveju jis yra pateisinamas vienu iš Sutartyse aiškiai numatytų pagrindų, o jei taip, – tik jeigu jis yra tinkamas aptariamam tikslui užtikrinti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti [68].

70. Šioje byloje reikia konstatuoti, kad Teisingumo Teismui pateiktuose dokumentuose nenurodyta, kokio tikslo siekė nacionalinis mokesčių administratorius, nustatydamas kriterijų, pagal kurį ne mažiau kaip 75 % paramos vystymuisi priemonės turi būti finansuojama iš nacionalinio biudžeto lėšų.

71. Remiantis per posėdį pateiktais Vokietijos vyriausybės pareiškimais, nagrinėjama mokesčių teisės norma patenka į Vokietijos suverenios kompetencijos sritį. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad nors kiekviena valstybė narė turi pati organizuoti savo pajamų apmokestinimo sistemą, pagal suformuotą jurisprudenciją valstybės narės vis dėlto turi įgyvendinti savo mokesčių autonomiją, laikydamosi iš Sąjungos teisės kylančių reikalavimų, be kita ko, nustatytų SESV nuostatose dėl

65 Šioje išvadoje nenagrinėsiu panašumo kriterijaus tinkamumo, nes jis nėra ginčijamas (šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:153, 22 punktas)).

66 Šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 38 punktas), 2014 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 25 punktas) ir 2018 m. birželio 12 d. Sprendimą *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 32 punktas).

67 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 49 punktas) ir 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimas *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 28 punktas).

68 Šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimą *Jyske Bank Gibraltar* (C-212/11, EU:C:2013:270, 60 punktas), 2018 m. kovo 6 d. Sprendimą *SEGRO* (C-52/16 ir C-113/16, EU:C:2018:157, 76 ir paskesni punktai) ir 2020 m. birželio 18 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija (Asociacijų skaidrumas)* (C-78/18, EU:C:2020:476, 76 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

laisvo kapitalo judėjimo, pagal kurias reikalaujama, kad mokesčių sistema būtų sukurta taip, kad nebūtų diskriminacinė[69]. Todėl aptariamas pateisinimas turi būti atmestas, nesant būtinybės nagrinėti jo proporcingumo.

4. Tarpinė išvada

72. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į pateiktą klausimą atsakyti, kad SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama taikyti valstybės narės mokesčių teisės normą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, pagal kurią darbuotojo, paskirto vykdyti paramos vystymuisi veiklą, gaunamas atlyginimas neapmokestinamas pajamų mokesčiu tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 % šios veiklos finansuojama iš nacionalinio biudžeto lėšų, tačiau dėl to darbuotojas negali pasinaudoti tokiu atleidimu nuo mokesčio, jeigu jis yra paskirtas vykdyti tokio pobūdžio veiklą, kuri tokiu pat mastu finansuojama vieno iš EPF lėšomis.

73. Vis dėlto nacionalinis teismas savo nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą paprašė Teisingumo Teismo patikrinti nagrinėjamos mokesčių teisės normos suderinamumą su ESS 4 straipsnio 3 dalyje, siejamoje su SESV 208 ir 210 straipsniais, įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu. Toliau aptariu šį klausimą tik tam atvejui, jei Teisingumo Teismas nesutiktų su pirma padaryta išvada ir vis dėlto nuspręstų nagrinėti šių nuostatų taikymą.

74. Prieš pereidama prie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo suformuluoto klausimo analizės turėčiau pabrėžti, kad, kaip jau paaiškinta[70], iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos matyti, jog SESV 63 straipsnis *veikia tiesiogiai*, todėl juo galima remtis nacionaliniuose teismuose ir dėl to jam prieštaraujančios nacionalinės teisės normos gali būti netaikomos. Vis dėlto lojalaus bendradarbiavimo principas tokio poveikio neturi[71]. Be to, Teisingumo Teismas ne kartą taikė šią nuostatą nacionalinei mokesčių teisei, o taip nėra lojalaus bendradarbiavimo principo atveju[72]. Todėl rėmimasis pagrindinėmis vidaus rinkos laisvėmis, visų pirma laisvu kapitalo judėjimu, valstybių narių kompetenciją varžo mažiau nei ESS 4 straipsnio 3 dalis, siejama su SESV 208 ir 210 straipsniais, lygiagrečiosios kompetencijos srityje, o tai nagrinėsiu toliau.

D. Dėl lojalaus bendradarbiavimo principo, taikomo kartu su Sutartyse nustatytomis taisyklėmis dėl kompetencijos

75. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar ESS 4 straipsnio 3 dalyje, siejamoje su SESV 208 ir 210 straipsniais, įtvirtintas lojalaus bendradarbiavimo principas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama tokia nacionalinė mokesčių teisės norma, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje.

69 Šiuo klausimu žr. 2020 m. sausio 30 d. Sprendimą *Köln-Aktienfonds Deka* (C-156/17, EU:C:2020:51, 42 ir 45 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

70 Žr. šios išvados 42 punktą.

71 Žr. 1973 m. spalio 24 d. Sprendimą *Schlüter* (9/73, EU:C:1973:110) ir 1986 m. sausio 15 d. Sprendimą *Hurd* (44/84, EU:C:1986:2).

72 Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtinto lojalaus bendradarbiavimo principo negalima aiškinti taip, kad jame yra numatyta nepriklausoma valstybių narių pareiga, viršijanti pareigas, kurios joms gali tekti pagal SESV 63 ir 65 straipsnius (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Riskin ir Timmermans*, C-176/15, EU:C:2016:488, 36 punktą ir 2012 m. rugsėjo 19 d. Nutarties *Levy ir Sebbag*, C-540/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2012:581, 27–29 punktus).

76. Norėdama atsakyti į šį klausimą pirmiausia aptarsiu, kaip Europos Sąjunga ir valstybės narės naudojasi kompetencija vystomojo bendradarbiavimo srityje. Antra, išnagrinėsiu, ar tokia nacionaline mokesčių teisės norma, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pažeidžiama ESS 4 straipsnio 3 dalis, siejama su SESV 4 straipsnio 4 dalimi ir 208 bei 210 straipsniais. Trečia, aptarsiu šių nuostatų tiesioginio veikimo klausimą.

1. Dėl ES ir valstybių narių naudojimosi kompetencija

a) Taisyklės dėl kompetencijos vystomojo bendradarbiavimo srityje ir pareiga užtikrinti veiksmingumą

77. Iš pradžių turėčiau pabrėžti, kad, priklausomai nuo srities, Europos Sąjunga gali turėti atitinkamai išimtinę, pasidalijamąją arba „pagalbinę“ kompetenciją[73]. Šios konkrečios kompetencijos sritys išvardytos SESV 3–6 straipsniuose.

78. SESV 4 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad vystomojo bendradarbiavimo srityje „Sąjungos kompetencijai priklauso imtis veiksmų ir vykdyti bendrą politiką“, ir priduriama: „tačiau naudojimasis šia kompetencija negali trukdyti valstybėms narėms naudotis savo kompetencija“. Taigi pastaroji kompetencija nėra įtraukta į SESV 4 straipsnio 2 dalyje pateiktą „standartinių“ pasidalijamųjų kompetencijų sąrašą, kuriame išvardytos tokios sritys, kaip vidaus rinka, žemės ūkis ir žuvininkystė, vartotojų apsauga ir transportas[74]. Kalbant apie pasidalijamąją kompetenciją, pažymėtina, kad SESV 2 straipsnio 2 dalyje laikomasi pirmenybės principo, pagal kurį „valstybės narės naudojasi savo kompetencija tiek, kiek Sąjunga nepasinaudojo savo kompetencija“. Priešingai, SESV 4 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta kompetencijos taisyklė[75] numato, kad naudojimasis Europos Sąjungos kompetencija netrukdo valstybėms narėms naudotis savo kompetencija. Išskiriama „nepagrindinė pasidalijamosios kompetencijos sritis“[76], „ne pirmumo teise grindžiama kompetencija“[77] arba „lygiagrečioji pasidalijamoji kompetencija“[78]. Trumpai tariant, SESV 4 straipsnio 4 dalies ypatumas yra toks, kad Sąjungai ir valstybėms narėms vienu metu leidžiama naudotis savo kompetencija[79].

79. Be to, SESV 4 straipsnio 4 dalis turi būti aiškinama kartu su SESV 208 ir 210 straipsniais, kurie yra specialios Sutarties nuostatos dėl vystomojo bendradarbiavimo srities. Visų pirma SESV 208 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad Sąjungos ir valstybių narių kompetencija „papildo ir

73 Žr. SESV 2 straipsnio 1, 2 ir 5 dalis. Sąvoka „pagalbinė“ apima kompetenciją atlikti veiksmus siekiant paremti, koordinuoti ar papildyti valstybių narių veiksmus, kuri Sąjungai priklauso pagal SESV 2 straipsnio 5 dalį.

74 SESV 4 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama kartu su SESV 2 straipsnio 2 dalimi. Priešingai, pagal SESV 2 straipsnio 1 dalį išimtinė kompetencija neleidžia valstybėms narėms veikti, o pagal SESV 2 straipsnio 2 dalį pasidalijamoji kompetencija neleidžia valstybėms narėms veikti, kai kompetencija naudojasi Europos Sąjunga.

75 SESV 4 straipsnio 3 dalyje pateikta iš esmės panaši formuluotė dėl kompetencijos mokslo tyrimų, technologijų plėtros ir kosmoso srityse.

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, p. 365–381, DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

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

78 Žr. generalinės advokatės T. Ćapeta išvadą byloje *ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft* (C-500/20, EU:C:2022:79, 59 išnaša).

79 Pirmumo teisės taisyklę galima apibrėžti taip: „Sąjungai nustačius reglamentavimą atitinkamu klausimu, valstybės narės negali jo reglamentuoti savarankiškai tol, kol galioja Sąjungos reglamentavimas“ (generalinės advokatės T. Ćapeta išvados byloje *ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft*, C-500/20, EU:C:2022:79, 73 punktas). Atrodo, kad SESV 4 straipsnio 4 dalis yra SESV 2 straipsnio 2 dalies ir 4 straipsnio 2 dalies, kuriose nustatyta pasidalijamoji kompetencija ir pirmumo teisės taisyklė, išimtis, tačiau neatrodo, kad ji patenka į SESV 2 straipsnio 5 dalies, kurioje nustatyta Sąjungos kompetencija paremti, koordinuoti ar papildyti valstybių narių veiksmus, taikymo sritį.

stiprina viena kitą“. SESV 210 straipsnio 1 dalyje taip pat numatyta, jog siekdamos skatinti, kad jų veiksmai papildytų vienas kitą ir būtų *veiksmingi*, Sąjunga ir valstybės narės gali imtis bendrų veiksmų, o valstybės narės prireikus turi prisidėti prie Sąjungos pagalbos programų įgyvendinimo.

80. Mano nuomone, iš to išplaukia, kad SESV 4 straipsnio 4 dalyje, 208 straipsnio 1 dalyje ir 210 straipsnio 1 dalyje, kaip savarankiškose nuostatose, nustatyta Sąjungos ir valstybių narių pareiga stiprinti viena kitos veiksmus vystomojo bendradarbiavimo srityje, kad šie veiksmai būtų *veiksmingi*. Be to, SESV 4 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad ES kompetencija vystomojo bendradarbiavimo srityje „negali trukdyti valstybėms narėms naudotis savo kompetencija“. Vis dėlto šiose Sutarties nuostatose nekalbama apie tai, ar egzistuoja panaši negatyvi pareiga valstybėms narėms, pagal kurią jos turi nekliudyti ir netrukdyti naudotis Sąjungos kompetencija vystomojo bendradarbiavimo srityje. Todėl aiškinant SESV 4 straipsnio 4 dalį, 208 straipsnio 1 dalį ir 210 straipsnio 1 dalį, kuriose įtvirtintas Sąjungos ir valstybių narių abipusiškumas, mano nuomone, reikia remtis lojalaus bendradarbiavimo principu.

b) Dėl ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtinto lojalaus bendradarbiavimo principo

81. Šioje byloje atrodo labai svarbi ESS 4 straipsnio 3 dalies trečios pastraipos formuluotė. Šioje pastraipoje valstybėms narėms nustatyta pareiga „pad[ėti] Sąjungai įgyvendinti jos užduotis“ ir „nesiim[ti] jokių priemonių, kurios gali trukdyti siekti Sąjungos tikslų“ [80]. Taigi joje nustatyta pozityvi pareiga padėti Sąjungai įgyvendinti uždavinius ir bendras draudimas valstybėms narėms priimti tokią priemonę. Norėčiau pridurti, kad šiame punkte kalbama apie Europos Sąjungos uždavinius ir tikslus, o ne apie Sąjungos teisę [81].

82. Kalbant apie kontekstą, norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad vystomojo bendradarbiavimo srityje ESS 4 straipsnio 3 dalis turėtų būti aiškinama kartu su ESS 21 straipsnyje nurodytais tikslais [82]. Būtent tokiomis aplinkybėmis valstybės narės, remdamosi ESS 4 straipsnio 3 dalies trečioje pastraipoje įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu, privalo nesiimti jokių priemonių, kurios gali apsunkinti Sąjungos užduočių vykdymą arba trukdyti siekti Sąjungos tikslų.

83. Kalbant apie lojalaus bendradarbiavimo principo taikymo sritį, šis principas taikomas neatsižvelgiant į tai, ar atitinkama kompetencija yra išimtinė, ar pasidalijamoji [83]. Pavyzdžiui, byloje *Komisija / Švedija* [84] Teisingumo Teismas nusprendė, kad Švedijos Karalystė pažeidė ESS 4 straipsnio 3 dalį, vienašališkai pasiūliusi įrašyti konkrečią medžiagą į tarptautinės konvencijos pasidalijamosios kompetencijos srityje priedą. Taip ši valstybė narė „atsiribojo nuo Taryboje suderintos bendros strategijos“, o tai turėjo pasekmių Sąjungai [85]. Mano nuomone, ši

80 Žr., pvz., 2012 m. lapkričio 27 d. Sprendimą *Pringle* (C-370/12, EU:C:2012:756, 148 punktas).

81 Šiuo klausimu žr. 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *Vokietija / Taryba* (C-600/14, EU:C:2017:935, 105 punktas). Plačiau žr. Klamert, M., „Article 4“, Kellerbauer, M., Klamert, M. ir Tomkin, J. (eds), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, 26 ir paskesni punktai; Guastaferro, B., „Sincere Cooperation and Respect for National Identities“ leidinyje Schütze, R. ir Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, 1 tomas, Oxford University Press, 2018, p. 354–383; Roes, T., *Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU*, *Cahiers de Droit Européen*, 1-asis leid., 2016, pp. 253–284.

82 2021 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Taryba (Susitarimas su Armėnija)*, C-180/20, EU:C:2021:658, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

83 Šiuo klausimu žr. 2005 m. birželio 2 d. Sprendimą *Komisija / Liuksemburgas* (C-266/03, EU:C:2005:341, 58 punktas) ir 2005 m. liepos 14 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-433/03, EU:C:2005:462, 64 punktas).

84 Žr. 2010 m. balandžio 20 d. Sprendimą *Komisija / Švedija* (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Žr. 2010 m. balandžio 20 d. Sprendimą *Komisija / Švedija* (C-246/07, EU:C:2010:203, 91 punktas). Taip pat reikia pažymėti, kad toje byloje Teisingumo Teismas ESS 4 straipsnio 3 dalį taikė *autonomiškai* kaip savarankišką nuostatą, nes pareiga bendradarbiauti išplaukia iš reikalavimo vieningai atstovauti Sąjungai tarptautiniu lygiu.

jurisprudencija taip pat turėtų būti perkelta į „lygiagrečiosios pasidalijamosios“ kompetencijos sritį. Iš tiesų tai, kad Sąjunga pasinaudojo įgaliojimais, nepriklausomai nuo jų pobūdžio, reiškia, kad valstybės narės turi laikytis tikslų, kuriuos Sąjunga siekia įgyvendinti atitinkamoje srityje.

84. Taigi iš SESV 4 straipsnio 4 dalies, 208 straipsnio 1 dalies ir 210 straipsnio 1 dalies, siejamų su ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu, matyti, kad valstybės narės privalo padėti Sąjungai įgyvendinti jos užduotis ir netrukdyti siekti tikslų, kurių Sąjunga siekia vystomojo bendradarbiavimo srityje, t. y. užtikrinti ES veiksmų šioje srityje veiksmingumą [86].

c) Dėl taikymo šioje byloje

85. Šioje byloje reikia pažymėti, kad buvo naudojamasi dviejų skirtingų grupių kompetencijomis. Pirma, Sąjunga pasinaudojo „lygiagrečiąja pasidalijamąja kompetencija“ vystomojo bendradarbiavimo srityje pagal SESV 4 straipsnio 4 dalį ir 208 ir 210 straipsnius.

86. Visų pirma *išoriškai* kartu su valstybėmis narėmis ji sudarė Ketvirtąją Lomės konvenciją ir Kotonu susitarimą, kurie buvo patvirtinti Tarybos sprendimais [87]. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad valstybės narės ir Sąjunga yra „solidariai atsakingos“ už pareigas, kylančias iš Ketvirtosios Lomės konvencijos [88]. Iš šių susitarimų kylančias pareigas Sąjunga *viduje* įgyvendino Finansiniu reglamentu 91/491/EEB, taikomu septintajam EPF, ir 2003 m. kovo 27 d. finansiniu reglamentu, taikomu devintajam EPF. Kaip jau paaiškinta, pagal susitarimus ir konvencijas, kuriais įsteigti įvairūs EPF, ir atitinkamus finansinius reglamentus Komisija yra atsakinga už septintojo ir devintojo EPF valdymą [89]. Iš to matyti, kad nagrinėjamu atveju Sąjunga pasinaudojo „lygiagrečiąja pasidalijamąja“ kompetencija išorėje, sudarydama minėtus mišrius susitarimus, ir viduje, priimdama nagrinėjamus finansinius reglamentus.

87. Antra, nagrinėjama mokesčių teisės norma Vokietija patvirtino mokesčių priemonę tiesioginio apmokestinimo srityje, kuri pagal šiuo metu galiojančią teisę nepriklauso Sąjungos kompetencijai [90], o patenka į valstybėms narėms paliktų įgaliojimų sritį. Be to, priimdama mokesčių teisės normą Vokietija įgyvendino savo kompetenciją vystomojo bendradarbiavimo srityje, nes šios normos dalykas yra parama vystymuisi.

88. Nors tiesa, kad pirma nurodytoje jurisprudencijoje [91] nepateikiama jokių nuorodų, ar ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintas lojalaus bendradarbiavimo principas taikomas SESV 4 straipsnio 4 dalyje, 208 straipsnio 1 dalyje ir 210 straipsnio 1 dalyje nustatytai „lygiagrečiajai pasidalijamajai“ kompetencijai, ir, jei taikomas, kaip tai daroma, manau, kad šias nuorodas galima rasti vadinamojoje įgaliojimų ribų apibrėžimo doktrinoje [92]. Pagal šią doktriną

86 Žr. šios išvados 79 ir 80 punktus.

87 Kalbant apie Kotonu susitarimą, pažymėtina, kad atsižvelgiant į jo 2, 3 ir 12 straipsnius atrodo, kad šio susitarimo šalys, siekdamos jį įgyvendinti, turi koordinuoti savo politiką, t. y. pozityvias priemones, kurių imamasi atitinkamų valstybių naudai, o ne šios politikos priemones. Panašios pareigos kyla iš Ketvirtosios Lomės konvencijos 2 ir 9 straipsnių.

88 Visų pirma Teisingumo Teismas nusprendė, kad Bendrija ir jos valstybės narės, kaip AKR valstybių partnerės, yra solidariai atsakingos šioms valstybėms už visų pareigų, kylančių iš prisiimtų įsipareigojimų, įskaitant pareigas, susijusias su finansine pagalba, vykdymą (1994 m. kovo 2 d. Sprendimo *Parlamentas / Taryba*, C-316/91, EU:C:1994:76, 29 punktas). Ši jurisprudencija turėtų būti *mutatis mutandis* taikoma Kotonu susitarimui.

89 Žr. šios išvados 45 punktą.

90 Šiuo klausimu žr. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 43 punktas) ir 2016 m. vasario 23 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-179/14, EU:C:2016:108, 171 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

91 Žr. šios išvados 83 punktą.

92 Šią doktriną Teisingumo Teismas taikė bylose, pavyzdžiui, socialinės apsaugos, švietimo sistemų organizavimo, teisingumo organizavimo ir tiesioginio apmokestinimo srityse. Apskritai žr. 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.

valstybės narės turi bendrą pareigą naudotis joms suteiktais įgaliojimais, tinkamai atsižvelgdamos į Sąjungos teisę. Šiuo atžvilgiu, net jei dabartinėje Sąjungos teisės raidos stadijoje tiesioginis apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, vis dėlto jos turi naudotis šia kompetencija laikydamosi Sąjungos teisės [93], taip pat, manyčiau, nuosekliai laikydamosi Sąjungos uždavinių ir tikslų. Tas pats pasakytina tuo atveju, kai valstybė narė naudojasi kompetencija vystomojo bendradarbiavimo srityje. Todėl veiksmai, kurių valstybės narės imasi srityse, kurios nebuvo (arba negali būti) suderintos Europos Sąjungoje, pavyzdžiui, tiesioginio apmokestinimo ir vystomojo bendradarbiavimo srityse, patenka į ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtinto lojalaus bendradarbiavimo principo taikymo sritį.

89. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, iš SESV 4 straipsnio 4 dalies, 208 straipsnio 1 dalies ir 210 straipsnio 1 dalies, siejamų su ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu, matyti, kad net ir tada, kai valstybės narės naudojasi joms priskirta kompetencija tiesioginio apmokestinimo ir vystomojo bendradarbiavimo srityse, jos turi padėti Sąjungai įgyvendinti jos užduotis ir netrukdyti siekti tikslų, kurių Sąjunga siekia vystomojo bendradarbiavimo srityje.

2. Dėl SESV 4 straipsnio 4 dalies, 208 straipsnio 1 dalies ir 210 straipsnio 1 dalies, siejamų su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, pažeidimo

90. Iš pradžių norėčiau pabrėžti, kad, kai valstybės narės susitaria kurti bendrą fondą, kaip antai EPF, jos turi sukurti taisykles dėl finansavimo pajamų apmokestinimo pagal šio fondo sistemą. Vis dėlto, tokių taisyklių nesant, Teisingumo Teismas turi nagrinėti šią bylą atsižvelgdamas į galiojančias pirminės teisės nuostatas. Kyla klausimas, kas yra šių Sutarties nuostatų, siejamų su ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu, pažeidimas.

91. Kadangi valstybės narės privalo padėti Sąjungai įgyvendinti jos užduotis ir netrukdyti siekti tikslų, kurių Europos Sąjunga siekia vystomojo bendradarbiavimo srityje, mano nuomone, jos turėtų netaikyti jokių priemonių, kurios mažina Sąjungos veiksmų šioje srityje veiksmingumą. Be to, valstybės narės privalo sudaryti tinkamas sąlygas šiai užduočiai ar tikslui pasiekti. Taigi bet kokia mokesčių priemonė, galinti sumažinti finansavimą, kuriuo siekiama finansuoti paramos vystymuisi projektą paramą gaunančioje AKR valstybėje, nepadeda Sąjungai įgyvendinti jos užduoties ir trukdo siekti tikslų, kurių Europos Sąjunga siekia vystomojo bendradarbiavimo srityje. Iš tiesų valstybių narių taikomas EPF skirto finansavimo apmokestinimas sumažina finansinės paramos, kurią gauna nagrinėjamų paramos projektų gavėjai AKR valstybėse, sumą ir sudaro *finansines kliūtis* šiems projektams [94]. Todėl šia mokesčių priemone šios nuostatos pažeidžiamos.

92. Visų pirma, kaip nurodė RF [95], reikėtų atsižvelgti į ESS 21 straipsnio 2 dalies d punkte ir Kotonu susitarime nustatytus tikslus, t. y. tikslus, susijusius su „skurdo panaikinimu, tvaria plėtra ir laipsniška AKR šalių integracija į pasaulio ekonomiką“. Europos Sąjunga ir valstybės narės, įsteigdamos EPF ir MPP, siekdamos skatinti įvairius projektus AKR valstybėse [96], įgyvendino labai

93 Žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-269/09, EU:C:2012:439, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

94 Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Bruce of Donington* (C-208/80, EU:C:1981:194, 14–20 punktai).

95 Žr. jos pastabų 44 punktą.

96 Iš tiesų MPP gali apimti įvairius projektus: „be kita ko, mokyklos korpusus, sveikatos centrus, vandens ir sanitarijos projektus, aliejaus ir alyvpalmių sėklų perdirbimo gamyklas, prekyvietes, pralaidas; procesai buvo suprojektuoti taip, kad teigiamai veiktų egalitarinę visuomenę, vienodai paveikdami tiek neturtingųjų, tiek visuomenės mažumų grupes“ (žr. šios išvados 47 išnašą).

konkrečias priemones šiems bendriems tikslams pasiekti[97]. Kitaip tariant, EPF suteiktas finansavimas, skirtas MPP vykdomai veiklai finansuoti, yra konkreti šių tikslų išraiška. Šiuo atžvilgiu MPP yra „JT nubrėžta ES intervencija“, kurios tikslas – patenkinti visų gyventojų pagrindinius poreikius[98].

93. Vadinasi, kai EPF skiria lėšų MPP, jo tikslas yra finansuoti atitinkamą programą ir remti vietos gyventojus, kurie gauna naudos iš šio projekto. EPF tikslas nėra finansuoti vienos iš valstybių narių biudžetą[99]. Todėl, nepaisant įmokų, susijusių su darbuotojų socialiniu draudimu ar kitomis panašiomis valstybių narių teikiamomis paslaugomis, šios valstybės iš esmės neturėtų apmokestinti projektų ir asmens pajamų, susijusių su EPF finansuojamais projektais. Apmokestinus tokius AKR valstybėms skirtus projektus, sumažinama finansinė parama, kurią šiose valstybėse gauna aptariamų paramos projektų gavėjai, ir tai *savaime* yra SESV 4 straipsnio 4 dalies, 208 straipsnio 1 dalies ir 210 straipsnio 1 dalies, siejamų su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, pažeidimas.

94. Be to, siekiant išsiaiškinti, ar buvo pažeistos minėtos nuostatos, nebūtina nustatyti, kad iš nacionalinių lėšų finansuojami projektai ir iš EPF finansuojami projektai buvo apmokestinami skirtingai. Todėl, skirtingai nei laisvo kapitalo judėjimo apribojimai, šios Sutarties nuostatos gali būti pažeistos net ir nesant skirtingo šių dviejų rūšių projektų apmokestinimo. Kadangi bet kokia nacionalinė mokesčių priemonė, kuri nepadeda Sąjungai įgyvendinti jos užduoties ir trukdo siekti tikslų, kurių Sąjunga siekia vystomojo bendradarbiavimo srityje, pažeidžia lojalaus bendradarbiavimo principą, klausimas, ar dėl nagrinėjamos mokesčių teisės normos EPF finansuojami projektai ir juose dirbantys darbuotojai atsiduria nepalankioje padėtyje, nėra svarbus siekiant nustatyti šių Sutarties nuostatų pažeidimą. Priešingai, siekiant taikyti šias nuostatas, pakanka nustatyti sunkumus, susijusius su veiksmingu Sąjungos užduoties ar tikslo įgyvendinimu.

3. Dėl tiesioginio veikimo

95. Tiesioginis veikimas reiškia, kad Sąjungos teisės nuostata galima remtis nacionaliniu lygmeniu, tiesiogiai nacionaliniame teisme, nereikalaujant priimti jokių papildomų nacionalinės teisės nuostatų jai įgyvendinti[100]. Kalbant apie pirminės teisės aktus, Teisingumo Teismas Sprendime *Van Gend & Loos*[101] nustatė tiesioginio veikimo principą, tačiau su sąlyga, kad įpareigojimai turi būti pakankamai aiškūs, tikslūs ir besąlyginiai, kad suteiktų asmenims teisę, kuria būtų galima remtis nacionaliniame teisme[102]. Mano nuomone, glaustai suformuluotos SESV 4 straipsnio 4 dalies, 208 straipsnio 1 dalies ir 210 straipsnio 1 dalies, siejamų su

97 Pavyzdžiui, kalbant apie Nigerijos naftos gavybos valstijų (Nigerio deltos) kaimo bendruomenes, buvo teigiama, kad Sąjungos intervencijos „aiškiai rodo“ jos įsipareigojimą „pasauliniu mastu siekti skurdo panaikinimo“. 1999–2012 m. devyniose regiono valstybėse vykdytoms trims MPP išleista daugiau kaip 210 mln. eurų. Pranešama, kad MPP iš tikrųjų sumažino skurdo lygį regione, nes devyniose valstijose, kuriose jos buvo įgyvendinamos, daugiau kaip 4 000 kaimo bendruomenių buvo skirta daugiau kaip 20 000 mikro-projektų (žr. šios išvados 47 išnašą).

98 Ten pat.

99 Šiuo atžvilgiu reikėtų pažymėti, kad užsienio paramos projektai, kurių ne mažiau kaip 75 % finansuojama iš nacionalinio biudžeto lėšų, pajamų mokesčiu neapmokestinami. Tai rodo, kad techniškai nėra jokių kliūčių šioms pajamoms taikyti išimtį.

100 Generalinio advokato M. Bobek išvada byloje *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Tiesioginis veikimas)* (C-205/20, EU:C:2021:759, 32 punktas).

101 1963 m. vasario 5 d. sprendimas (26/62, EU:C:1963:1).

102 Žr. 2019 m. birželio 24 d. Sprendimą *Popławski* (C-573/17, EU:C:2019:530, 58 ir 61 punktai).

ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu, nuostatos niekaip negali būti aiškinamos kaip įtvirtinančios tokias pareigas. Tas pats pasakytina apie Ketvirtosios Lomės konvencijos ir Kotonu susitarimo nuostatas, kurias šalys aptarė per posėdį [103].

96. Vis dėlto šiuo atveju aktas, kuris veikia tiesiogiai, yra Komisijos sprendimas arba įgaliojimus suteikiančio pareigūno sprendimas, kuriuo Komisija nusprendžia sudaryti viešųjų pirkimų sutartį arba skirti dotaciją, leidžiančią finansuoti atitinkamą bendrovę. Iš esmės turėtų būti priimtas sprendimas dėl viešojo pirkimo ar dotacijos arba sudaryta Komisijos, veikiančios EPF vardu, ir atitinkamos bendrovės sutartis, kurioje būtų nurodyti kiekvienos šalies įsipareigojimai. Deja, šio akto Teisingumo Teismo nagrinėjamoje byloje nėra. Vis dėlto iš nagrinėjamų finansinių reglamentų nuostatų matyti, kad Komisija veikia kaip institucija, galinti priimti teisiškai privalomus sprendimus su trečiaisiais asmenimis [104]. Šioje byloje šiuo sprendimu gali remtis atitinkama bendrovė, taigi, ir RF. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar šis individualus sprendimas yra ir koks jo turinys.

4. Tarpinė išvada

97. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į pateiktą klausimą atsakyti, kad SESV 4 straipsnio 4 dalis, 208 straipsnio 1 dalis ir 210 straipsnio 1 dalis, siejamos su ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu, turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama taikyti valstybės narės mokesčių teisės normą, pagal kurią darbuotojas negali pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio dėl to, kad jis yra paskirtas vykdyti EPF finansuojamą paramos vystymuisi veiklą, nes toks valstybių narių iš EPF skiriamų lėšų apmokestinimas sumažina finansinės paramos, kurią gauna atitinkamų paramos projektų gavėjai trečiosiose šalyse, sumą ir sudaro finansines kliūtis šiems projektams.

IV. Išvada

98. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktą prejudicinį klausimą:

1. SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama taikyti valstybės narės mokesčių teisės normą, pagal kurią darbuotojo, paskirto vykdyti paramos vystymuisi veiklą, gaunamas atlyginimas neapmokestinamas pajamų mokesčiu tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 % šios veiklos finansuojama iš Vokietijos biudžeto lėšų (Federalinės ministerijos, atsakingos už paramą vystymuisi, arba *Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit*), tačiau dėl to darbuotojas negali pasinaudoti tokiu atleidimu nuo mokesčio, jeigu jis yra paskirtas vykdyti tokio pobūdžio veiklą, kuri tokiu pat mastu finansuojama iš vieno iš Europos plėtros fondų (EPF) lėšomis.

2. Alternatyviai:

[103] Buvo daroma nuoroda į Kotonu susitarimo 2, 3 ir 9 straipsnius.

[104] Žr. septintajam EPF taikomo Finansinio reglamento 91/491 17–24 straipsniuose ir devintajam EPF taikomo 2003 m. kovo 27 d. finansinio reglamento 50–53 straipsniuose nustatytus Komisijos ir leidimus suteikiančio pareigūno įgaliojimus ir sprendimus. Be to, noriu priminti, kad įmonių ir Komisijos sudarytoms sutartims, kurias finansuoja EPF, buvo taikomos EPF finansuojamų paslaugų sutarčių bendrosios sąlygos, nustatytos 1990 m. kovo 29 d. AKR ir EEB Ministrų Tarybos sprendimo Nr. 3/90, kuriuo patvirtinami EPF finansuojamų darbų, tiekimo ir paslaugų sutarčių taikinimo ir arbitražo bendrieji nuostatai, bendrosios sąlygos ir procedūrinės taisyklės bei jų taikymo taisyklės (OL L 382, 1990, p. 1), IV priede.

SESV 4 straipsnio 4 dalis, 208 straipsnio 1 dalis ir 210 straipsnio 1 dalis, siejamos su ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu, turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama taikyti valstybės narės mokesčių teisės normą, pagal kurią darbuotojas negali pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio dėl to, kad jis yra paskirtas vykdyti EPF finansuojamą paramos vystymuisi veiklą, nes toks valstybių narių iš EPF skiriamų lėšų apmokestinimas sumažina finansinės paramos, kurią gauna atitinkamų paramos projektų gavėjai trečiosiose šalyse, sumą ir sudaro finansines kliūtis šiems projektams.