Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES LAILAS MEDINAS
SECINĀJUMI,
sniegti 2023. gada 9. februārī [1]

Lieta C-15/22

RF
pret
***Finanzamt* G**

(*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Eiropas Attīstības fonds (EAF) – Ienākuma nodoklis – Atbrīvojums, kas piemērojams atalgojumam saistībā ar attīstības palīdzības projektu, ko finansē no valsts budžeta līdzekļiem – Atšķirīgs nodokļa režīms atalgojumam, kas saņemts saistībā ar EAF finansētu projektu – LESD 63. pants – Kapitāla brīva aprite – LESD 4. panta 4. punkts – Paralēlas kompetences īstenošana – LESD 208. un 210. pants – Sadarbība attīstības jomā – Pienākums veicināt politiku sadarbībai attīstības jomā – Lojālas sadarbības princips – ES uzdevumu izpildes sekmēšana – ES mērķu sasniegšana – Tieša iedarbība

1. Vai iedzīvotāju ienākuma nodokļa vajadzībām dalībvalstis var pieļaut atšķirības nodokļa režīmā, kas piemērojams tādu personu atalgojumam, kuras strādā trešās valstīs īstenotos un Eiropas Attīstības fonda (turpmāk tekstā – "EAF") finansētos sadarbības projektos attīstības jomā [2], un tādam atalgojumam, kas saņemts, strādājot līdzīgos projektos, kurus savukārt finansē ar valsts budžeta līdzekļiem?

2. Šī lieta attiecas uz Vācijas valsts administratīvo praksi (turpmāk tekstā – "aplūkojamā valsts nodokļu tiesību norma"). Tā paredz atbrīvojumu no ienākuma nodokļa atalgojumam, kas izmaksāts par darbu tādos attīstības palīdzības projektos ārvalstīs, kurus vismaz 75 % apmērā finansē par sadarbību attīstības jomā atbildīgā federālā ministrija vai valstij piederoša privāttiesiska attīstības palīdzības sabiedrība [3] (turpmāk tekstā kopā – "valsts budžeta līdzekļi"). Taču šāds atbrīvojums nav piemērojams tāda darba ņēmēja atalgojumam, kurš strādā EAF finansētā palīdzības projektā.

3. Iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai LES 4. panta 3. punktā – kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu, kas attiecas uz sadarbību attīstības jomā, – noteiktais lojālas sadarbības princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz dalībvalstīm aplikt ar nodokli atalgojumu, kas saņemts saistībā ar EAF finansētu palīdzības projektu, ja šāds atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams

1 Oriģinālvaloda – angļu.

2 Sadarbību var īstenot dažādos veidos, bet parasti uzskata, ka "sadarbība attīstības jomā" ir sinonīms oficiālās attīstības palīdzības jēdzienam.

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

atalgojumam, kas saņemts saistībā ar projektu, kurš tiek finansēts no valsts budžeta līdzekļiem. Turklāt no šīs nodokļu tiesību normas izrietošās atšķirības nodokļa režīmā arī izvirza jautājumu, vai šajā lietā ir jāpiemēro Līguma noteikumi par pamatbrīvībām.

4. Tādējādi Tiesai ir veicams delikāts uzdevums – noteikt, vai pamatbrīvības un/vai LES 4. panta 3. punktā nostiprinātais lojālas sadarbības princips ir jāpiemēro arī sadarbībai attīstības jomā un, ja tas tā ir, tad kā. Tas nekādā ziņā nav vienkāršs jautājums, jo Eiropas Savienība un dalībvalstis šajā jomā var īstenot paralēlu kompetenci [4]. Šī lieta arī saistās ar plašāku, vispārīgāku diskusiju par nodokļu režīmu, ko piemēro palīdzībai attīstības jomā, un tā iedarbīgumu [5].

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Starptautiskās tiesības

1. Lomes IV konvencija

5. Ceturtā konvencija, kas parakstīta Lomē 1989. gada 15. decembrī, tika noslēgta starp Āfrikas, Karību jūras reģiona un Klusā okeāna valstu grupu (turpmāk tekstā – "ĀKK valstis") un Eiropas Ekonomikas kopienu (EEK) (turpmāk tekstā – "Lomes IV konvencija") [6]. Šī konvencija tika apstiprināta ar Padomes un Komisijas 1991. gada 25. februāra lēmumu [7].

6. Lomes IV konvencijas 2. pantā ir noteikts, ka ĀKK un EEK sadarbību, "kuras pamatā ir juridiski saistoša sistēma un kopīgas institūcijas", īsteno, pamatojoties uz šādiem principiem: partneru vienlīdzība, to suverenitātes cienīšana, savstarpējo interešu un savstarpējas atkarības ievērošana, kā arī ikvienas valsts tiesības pašai noteikt savas politiskās, sociālās, kultūras un ekonomikas politikas risinājumus.

7. Šīs konvencijas 9. pantā ir noteikts:

"Lai palielinātu šīs konvencijas instrumentu iedarbīgumu, Līgumslēdzēji savās atbildības jomās apstiprina pamatnostādnes, prioritātes un pasākumus, lai sasniegtu šajā konvencijā izvirzītos mērķus [..]."

4 Saskaņā ar LESD 4. panta 4. punktu attiecībā uz sadarbību attīstības jomā un humāno palīdzību Eiropas Savienības kompetencē ir veikt darbības un vadīt kopēju politiku, tomēr minētās kompetences īstenošana nedrīkst liegt dalībvalstīm īstenot savu kompetenci.

5 Skat., piemēram, digitālo platformu oficiālajai attīstības palīdzībai piemērojamā nodokļu režīma pārredzamībai, ko 2022. gada janvārī izveidojusi Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Skat. arī Parīzes deklarāciju par palīdzības iedarbīgumu, kas pieņemta 2005. gadā un atkārtoti apstiprināta 2008. gadā Akrā ESAO sasauktajos ministru līmeņa forumos (pieejama https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 OV 1991, L 229, 3. lpp.

7 91/400/EOTK, EEK, OV 1991, L 229, 1. lpp.

2. Kotonū nolīgums

8. Partnerattiecību nolīgums starp [ĀKK valstīm], no vienas puses, un Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no otras puses[8] (turpmāk tekstā – "Kotonū nolīgums"), tika parakstīts 2000. gada 23. jūnijā Kotonū un apstiprināts ar Padomes 2002. gada 19. decembra Lēmumu 2003/159/EK[9]. Tas stājās spēkā 2003. gada 1. aprīlī un aizstāja tolaik spēkā bijušās Lomes konvencijas.

9. Kotonū nolīguma 2. pantā ir noteikti pamatprincipi ĀKK un EK sadarbībai, kuras "pamatā ir juridiski saistoša sistēma un kopīgu iestāžu esamība [esība]".

10. Kotonū nolīguma 3. pantā ir noteikts, ka "Puses [..] veic visus lietderīgos vispārīgos vai konkrētos pasākumus, lai nodrošinātu no šā Nolīguma izrietošo saistību izpildi un sekmētu tā mērķu sasniegšanu. [..]"

11. Kotonū nolīguma 70. panta a) punktā ir noteikts, ka ar sadarbību ir paredzēts atbalstīt "mikroprojektus vietējā līmenī, kuriem ir ekonomiska un sociāla ietekme uz cilvēku dzīvi, kuri atbilst pierādītai un novērotai prioritārai vajadzībai un kuri ir veicami pēc vietējās sabiedrības iniciatīvas un ar tās aktīvu līdzdalību, kas gūst labumu no tiem".

12. Minētā nolīguma 71. pantā ir noteikts:

"1. Mikroprojekti un decentralizētas sadarbības operācijas var atbalstīt no Nolīguma finanšu līdzekļiem. [..]

2. Ieguldījumus mikroprojektu un decentralizētas sadarbības finansēšanai veic Fonds, un tādā gadījumā ieguldījums parasti nepārsniegs katra projekta kopējo izmaksu trīs ceturtdaļas un nedrīkst pārsniegt indikatīvajā programmā noteikto ierobežojumu. Pārējo atlikumu sniedz:

a) attiecīgā vietējā sabiedrība mikroprojektu gadījumā (natūrā vai pakalpojumu vai naudas veidā un atbilstīgi tās ieguldījumu veikšanas spējai);

[..]

c) izņēmuma gadījumā attiecīgā ĀKK valsts finansiāla ieguldījuma veidā vai ar valsts iekārtu lietojumu vai pakalpojumu sniegšanu.

[..]"

B. Eiropas Savienības tiesības

13. EAF tika izveidoti, lai finansētu sadarbību ar ĀKK valstīm un aizjūras zemēm un teritorijām – sākotnēji uz EEK Līguma pielikumu pamata, bet pēc tam uz iekšēju nolīgumu pamata, kas noslēgti, dalībvalstu pārstāvjiem tiekoties Padomes sanāksmēs. EAF finansē jebkuru projektu vai programmu, kas veicina attiecīgo valstu ekonomikas, sociālās jomas vai kultūras attīstību. Katrs EAF tiek izveidots uz vairākiem gadiem – bieži vien uz pieciem gadiem – atbilstoši to dažādo nolīgumu un konvenciju darbības ilgumam, ar kuru palīdzību Eiropas Savienība un tās dalībvalstis ir nodibinājušas īpašas partnerattiecības ar ĀKK valstīm. Tradicionāli EAF netika

8 OV 2000, L 317, 3. lpp.

9 OV 2003, L 65, 27. lpp.

iekļauti Eiropas Savienības vispārējā budžetā. Tādēļ tika pieņemtas speciālas finanšu regulas, lai īstenotu saistības, kas izriet no starptautiskajiem nolīgumiem, it īpaši, lai reglamentētu EAF finansēšanu [10].

1. Septītais EAF [11]

14. Eiropas Ekonomikas kopienas dalībvalstu valdību pārstāvji, tiekoties Padomes sanāksmē, 1990. gada 16. jūlijā pieņēma Iekšējo nolīgumu 91/401/EEK par Kopienas atbalsta finansēšanu un pārvaldību saskaņā ar [Lomes IV konvenciju] [12]. Ar šo nolīgumu dalībvalstis izveidoja septīto EAF. Noteikumi, ar kuriem īsteno šo iekšējo nolīgumu, ir Finanšu regulas 91/491/EEK (1991. gada 29. jūlijs), kas attiecas uz sadarbību attīstības finansēšanas jomā atbilstīgi [Lomes IV konvencijai], [13] priekšmets.

15. Kredītrīkotājs septīto EAF nolēma slēgt 2008. gada 31. augustā. EAF slēgšanas tiesiskā pamata trūkuma dēļ tā atlikums un ar to saistītie līgumi un lēmumi tika pārnesti uz devīto EAF – atbilstoši devītajam EAF piemērojamās Finanšu regulas 3. daļas noteikumiem [14].

2. Devītais EAF

16. Pēc Kotonū nolīguma noslēgšanas tika pieņemts Iekšējais nolīgums 2000/770/EK starp dalībvalstu valdību pārstāvjiem, tiekoties Padomes sanāksmē, par Kopienas atbalsta finansēšanu un administrēšanu saskaņā ar Finanšu protokolu pie [Kotonū nolīguma] un par finansiālās palīdzības piešķiršanu aizjūras zemēm un teritorijām, kam piemēro EK Līguma Ceturto daļu [15]. Noteikumi, ar kuriem īsteno šo iekšējo nolīgumu, ir 2003. gada 27. marta Finanšu regulas priekšmets.

C. Vācijas tiesības

17. *Einkommensteuergesetz* (Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likums; turpmāk tekstā – "*EStG*") – redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem, – 1. panta 1. punkta pirmajā teikumā ir noteikts, ka visi tādu fizisko personu ienākumi, kuru domicils, dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturēšanās vieta ir Vācijā, ir apliekami ar ienākuma nodokli šajā valstī.

18. Saskaņā ar *EStG* 2. panta 1. punktu ienākumi no algota darba, kurus saņem nodokļa maksātājs, kam nodokļi ir jāmaksā pilnā apmērā, ir apliekami ar ienākuma nodokli.

19. *EStG* 34.c pantā ir noteikts:

"(1) Ja persona, kurai nodoklis ir jāmaksā pilnā apmērā, par ārvalstī gūtu ienākumu maksā nodokli valstī, kurā minētais ienākums ir radies, un ja tas ir pielīdzināms Vācijas ienākuma

10 Kopš 2021. gada EAF programmas tiek iekļautas ES daudzgadu finanšu shēmā, un tātad uz tām tāpat kā uz citām ES finansēšanas programmām attiecas ES finanšu regulas. Skat. https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

11 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz septīto EAF un devīto EAF. Iesniedzējtiesai ir jāpārliecinās, vai abi ir nozīmīgi šai lietai.

12 OV 1991, L 229, 288. lpp.

13 OV 1991, L 266, 1. lpp.

14 Skat. dokumentu "Septītā, astotā, devītā un desmitā Eiropas Attīstības fonda 2008. finanšu gada galīgie pārskati" (OV 2009, C 274, 1. lpp.).

15 OV 2000, L 317, 355. lpp.

nodoklim, aprēķināto, samaksāto un par attiecīgu summu, kas atbilst tiesībām uz samazinājumu, samazināto ārvalsts nodokli atskaita no Vācijas ienākuma nodokļa, kas viņai ir jāmaksā par minētajā valstī gūto ienākumu; [..]

[..].

(5) Pavalsts augstākā nodokļu iestāde vai tās pilnvarota nodokļu iestāde ar Federālās Finanšu ministrijas atļauju var ārvalstī gūtajam ienākumam daļēji vai pilnā apmērā piemērot atbrīvojumu no ienākuma nodokļa vai noteikt paušālu summu, ja tautsaimniecības apsvērumu dēļ tas ir lietderīgi, vai ja šā panta 1. punkta piemērošana izrādās sevišķi sarežģīta."

20. *Bundesministerium der Finanzen* (Federālā finanšu ministrija, Vācija) 1983. gada 31. oktobrī izdeva Vācijas pavalstu augstākajām nodokļu iestādēm adresētu instrukciju par nodokļu režīmu darba ņēmēju ienākumiem no darba ārvalstīs [16] (turpmāk tekstā – "Finanšu ministrijas instrukcija"). Tās I iedaļas 4. punktā ir noteikts, ka nodokli neietur, piemēram, par darbu ārvalstī pie Vācijā reģistrēta pakalpojumu sniedzēja saistībā ar Vācijas oficiālo attīstības palīdzību tehniskās vai finansiālās sadarbības ietvaros.

21. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka Vācijas nodokļu iestāde frāzi "Vācijas oficiālā attīstības palīdzība" ir interpretējusi tādējādi, ka tā attiecas tikai uz attīstības palīdzības pasākumiem, kurus ar Vācijas valsts budžeta līdzekļiem tieši finansē par sadarbību attīstības jomā atbildīgā federālā ministrija vai *GIZ*.

II. Strīds pamatlietā un prejudiciālais jautājums

22. Laikā no 2009. gada 12. aprīļa līdz 2012. gada 31. oktobrim RF strādāja par projektu vadītāju Vācijā reģistrētā attīstības palīdzības sabiedrībā. Viņa strādāja mikroprojektu programmā (MPP; turpmāk tekstā – "aplūkojamā programma") Āfrikā, pamatojoties uz darba līgumu, kas noslēgts uz noteiktu laiku [17]. Programma pilnīgi vai daļēji tika finansēta no Eiropas Savienības un tās dalībvalstu līdzekļiem, proti, no septītā EAF un devītā EAF [18].

23. Šajā laikā RF dzīvesvieta un galveno interešu centrs bija Vācijā, kur viņai šā iemesla dēļ bija jāmaksā nodokļi pilnā apmērā, savukārt viņas darba vieta atradās Āfrikā.

24. Tā kā attīstības palīdzības sabiedrība uzskatīja, ka RF atalgojums uz Finanšu ministrijas instrukcijas pamata ir atbrīvojams no nodokļa, tā no šā atalgojuma par 2011. un 2012. finanšu gadu neieturēja nodokli ienākuma izcelsmes vietā un nesamaksāja šo nodokli atbildīgajai nodokļu iestādei. Saskaņā ar Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem minētajai sabiedrībai sākotnēji tika izsniegta apliecība par atbrīvojumu no nodokļa ar noteikumu, ka tiek ievērota Finanšu ministrijas instrukcija. RF atalgojums netika arī aplikts ar nodokļiem darba vietā Āfrikā.

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

17 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav sniegta detalizētāka informācija par attiecīgo valsti, bet RF norāda, ka tā ir Nigērija (skat. rakstveida apsvērumu 6. punktu).

18 Kā jau minēts, iesniedzējtiesai ir jāpārliecinās, vai RF veiktais darbs bija saistīts gan ar septīto EAF, gan ar devīto EAF.

25. Atbildīgā nodokļu iestāde attīstības palīdzības sabiedrībā veica algas nodokļa piemērošanas revīziju. Minētā iestāde konstatēja, ka šo programmu ir finansējusi nevis par sadarbību attīstības jomā atbildīgā federālā ministrija vai *GIZ*, bet gan EAF. Tādēļ ar 2014. gada 13. februāra paziņojumiem par nodokļu samaksu šī iestāde darīja zināmu savu lēmumu, ka RF atalgojums par 2011. un 2012. gadu ir apliekams ar ienākuma nodokli.

26. RF iesniegumu par šā administratīvā akta apstrīdēšanu šī iestāde noraidīja. Pēc tam viņa iesniedza pieteikumu *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija), taču spriedums viņai bija nelabvēlīgs. Par šo spriedumu RF ir iesniegusi kasācijas sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija; turpmāk tekstā – "iesniedzējtiesa").

27. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa norāda, ka no valsts tiesību normām izriet, ka pārsūdzība ir nepamatota, jo RF atalgojums netika tieši finansēts no valsts budžeta līdzekļiem un tātad viņas darbs ārvalstī nebija saistīts ar Vācijas oficiālo palīdzību attīstības jomā. Tā uzskata, ka [nodokļu] administrācijas noteiktais nošķirums nav arī pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam, jo aplūkojamais nodokļa atvieglojums tika ierosināts, lai veicinātu konkrētu Vācijas tautsaimniecības nozaru attīstību, un tātad tas ir konstitucionāli pamatots.

28. Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas par aplūkojamā tiesiskā regulējuma saderību ar Savienības tiesību normām. Tā norāda, ka atšķirībā no lietas *Petersen*[19] aplūkojamā nodokļu tiesību norma nav uzskatāma par pārvietošanās brīvības, it īpaši darba ņēmēju pārvietošanās brīvības, ierobežojumu, jo neviens darba ņēmējs vai darba devējs netiek diskriminēts tā iemesla dēļ, ka viņš vai viņa ir no citas dalībvalsts.

29. Iesniedzējtiesa norāda, ka aplūkojamā nodokļu tiesību norma varētu būt pretrunā LES 4. panta 3. punktā nostiprinātajam lojālas sadarbības principam. Šajā ziņā RF apgalvo, ka šis princips un dalībvalstu pienākums koordinēt savu attīstības politiku rada pienākumu ar ES naudas līdzekļiem finansētus projektus iekļaut aplūkojamā atbrīvojuma no nodokļa tvērumā. Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka, ņemot vērā katras dalībvalsts kompetenci attīstības palīdzības jomā, nav skaidrs, vai tām var aizliegt apstiprināt attīstības palīdzības politikas pasākumus, kas paredzēti to ārējās tirdzniecības veicināšanai. Šāds pienākums neizriet arī no Kotonū nolīguma.

30. Šajos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [LES] 4. panta 3. punkts un [LESD] 208. pants kopsakarā ar [LESD] 210. pantu ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts administratīvo praksi atbrīvojumu no aplikšanas ar nodokli nepiemērot gadījumos, kad sadarbības projektu attīstības jomā finansē [EAF], savukārt, ja izpildīti konkrēti priekšnosacījumi, ar nodokli neapliek atalgojumu, ko darba ņēmējs esošo dienesta attiecību ietvaros saņem par darbību saistībā ar Vācijas publiskā sektora sniegtu [oficiālo] attīstības palīdzību tehniskās vai finansiālās sadarbības ietvaros, ja šādu darbību vismaz 75 % [apmērā] finansē par sadarbību attīstības jomā atbildīgā federālā ministrija vai valstij piederoša privāttiesiska attīstības palīdzības sabiedrība?"

31. Rakstveida apsvērumus iesniedza RF, Vācijas valdība un Eiropas Komisija. Tiesas sēdē, kas notika 2022. gada 23. novembrī, tika uzklausīti arī šo lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi.

[19] Spriedums, 2013. gada 28. februāris, *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124).

III. Izvērtējums

A. Ievadpiezīmes

32. Pirmkārt, lai gan Vācijas valdība formāli neiebilst pret uzdoto jautājumu, tā tomēr pauž šaubas par tā pieņemamību. Savos rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē tā būtībā apgalvoja, ka atbrīvojumu, kas paredzēts aplūkojamajā valsts nodokļu tiesību normā, var piemērot vienīgi tad, ja projektu vismaz 75 % apmērā finansē no valsts budžeta līdzekļiem. Citiem vārdiem – šo nodokļu tiesību normu var piemērot vienīgi tad, ja darba ņēmējs atalgojumu saņem par darbu, ko vismaz 75 % apmērā finansē ar šiem līdzekļiem. Tomēr tas nenozīmē, ka šāds darbs būtu pilnīgi atbrīvots no nodokļa, jo darbības daļa, ko nefinansē ar šiem līdzekļiem (t. i., ne vairāk kā 25 %), joprojām tiks aplikta ar nodokli.

33. Saistībā ar šo vēlos norādīt, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uz tādiem jautājumiem par Savienības tiesību normu interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi atbilstoši pašas konstatēto tiesisko regulējumu un faktiskajiem apstākļiem un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas nozīmīguma prezumpcija [20].

34. Manuprāt, lai gan lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu izklāstītajā tiesiskajā regulējumā, iespējams, ir nepilnības, tomēr ir skaidrs, kā piemērojama aplūkojamā valsts nodokļu tiesību norma. Iesniedzējtiesa būtībā paskaidro, ka šajā tiesību normā ir paredzēts, ka atalgojums, kas saņemts par darbu attīstības palīdzības jomā, ir atbrīvots no ienākuma nodokļa, ja vien šo darbību finansē no valsts budžeta līdzekļiem, savukārt, ja šādu darbību finansē no EAF līdzekļiem, saistībā ar to saņemtais atalgojums ir apliekams ar nodokli. Tādēļ uzskatu, ka Tiesa var sniegt iesniedzējtiesai Savienības tiesību interpretācijas elementus saistībā ar aplūkojamās nodokļu tiesību normas izvērtēšanu.

35. Otrkārt, ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LES 4. panta 3. punkts kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu liedz piemērot aplūkojamo valsts nodokļu tiesību normu. Tomēr Komisija savos rakstveida apsvērumos ierosināja jautājuma formulējumā iekļaut tiešu atsauci uz Līgumos noteiktajām pamatbrīvībām. Tāpēc Tiesa sagatavoja rakstveida jautājumus un aicināja lietas dalībniekus mutvārdu uzklausīšanas laikā atbildēt uz jautājumiem attiecībā uz pamatbrīvībām. Tiesas sēdē gan RF, gan Komisija apgalvoja, ka aplūkojamā nodokļu tiesību norma ietilpst pamatbrīvību tvērumā, savukārt Vācijas valdība apgalvoja, ka minētās brīvības šajā lietā nav piemērojamas.

36. Vēlos atgādināt, ka vajadzības gadījumā Tiesai ir jāpārformulē tai uzdotais prejudiciālais jautājums. Turklāt Tiesa var atzīt, ka ir jāņem vērā tādas Savienības tiesību normas, uz kurām valsts tiesa savu jautājumu izklāstā nav atsaukusies [21].

37. Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu min LESD 45. pantā nostiprināto pārvietošanās brīvību un Kotonū nolīguma noteikumus, tomēr tā secina, ka šie noteikumi neliedz piemērot aplūkojamo valsts tiesību normu, jo RF nav darba ņēmēja no citas dalībvalsts [22].

[20] Skat., piem., spriedumu, 2010. gada 8. septembris, *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

[21] Spriedumi, 2016. gada 13. oktobris, M. un S. (C-303/15, EU:C:2016:771, 16. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2018. gada 31. maijs, *Zheng* (C-190/17, EU:C:2018:357, 27. punkts).

[22] Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 29. un 30. punkts. Tomēr vēlos uzsvērt, ka RF, būdama Vācijas rezidente, savus uzdevumus veica attiecīgajā trešā valstī aplūkojamo palīdzības programmu ietvaros.

38. Ir svarīgi atzīmēt, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā *Petersen* [23] attiecas uz to pašu valsts nodokļu tiesību normu, kas ietverta Finanšu ministrijas instrukcijā un par ko ir runa šajā lietā. Tomēr Tiesa ir izvērtējusi citu šo tiesību normas aspektu, proti, darba devēja reģistrācijas vietu. Lietā *Petersen* attiecīgo darba ņēmēju nodarbināja Dānijā reģistrēts darba devējs, kas īstenoja Dānijas Starptautiskās attīstības aģentūras finansētu attīstības palīdzības projektu. Tiesa ir konstatējusi, ka atbrīvojumu no ienākuma nodokļa var izmantot vienīgi tad, ja darba devējs ir reģistrēts Vācijā, un ir atzinusi, ka šāda prasība ir uzskatāma par darba ņēmēju pārvietošanās brīvības ierobežojumu, kas aizliegts ar LESD 45. pantu [24]. Šajā lietā pamatlietas faktiskie apstākļi nav saistīti ar to pašu prasību (kas faktiski ir izpildīta), jo gan RF, gan attīstības palīdzības sabiedrība ir reģistrētas Vācijā. Katrā ziņā saistībā ar darba ņēmēju pārvietošanās brīvību šeit ir runa par iekšzemes situāciju.

39. Tomēr vēlos uzsvērt, ka aplūkojamā valsts nodokļu tiesību norma nozīmē arī atšķirības darba ņēmējiem piemērojamajā nodokļa režīmā atkarībā no palīdzības projektam piešķirto *naudas līdzekļu izcelsmes*. Šajā projektā nodarbinātam darba ņēmējam tiek piešķirts vai atteikts atbrīvojums no nodokļa atkarībā no tā, vai sadarbības projektu attīstības jomā tieši finansē no valsts budžeta līdzekļiem vai EAF līdzekļiem. Tātad ir lietderīgi vispirms noskaidrot, vai šajā lietā ir piemērojamas pārējās pamatbrīvības un – ja tas tā būtu – kura no tām.

B. Par pārējo pamatbrīvību nozīmīgumu

40. Lai konstatētu, vai kāds dalībvalsts īstenots pasākums ietilpst kādas pamatbrīvības tvērumā, no Tiesas pašreizējās pastāvīgās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu *nolūks* [25].

41. Minēto iemeslu dēļ [26] uzskatu, ka pamatlieta nav izskatāma LESD 45. panta kontekstā. Tomēr tas, ka šajā lietā runa ir par aplūkojamās valsts nodokļu tiesību normas ietekmi uz pārrobežu darba ņēmējiem, nevis tās ietekmi uz palīdzības projektu finansēšanu, neizslēdz pārējo pamatbrīvību piemērošanu, ja vien šīs pārējās pamatbrīvības nav uzskatāmas par papildbrīvībām attiecībā pret darba ņēmēju pārvietošanās brīvību [27]. Konkrētās īpašās situācijās, kad divas pamatbrīvības ir vienlīdz svarīgas aplūkojamo tiesību aktu mērķa kontekstā, Tiesa ir atzinusi, ka uz šīm situācijām vienlaikus ir attiecināmas abas pamatbrīvības [28]. Saskaņā ar šai lietai nozīmīgo judikatūru šāda īpaša situācija var rasties, kad uz konkrēto gadījumu neattiecas kāda no pamatbrīvībām, jo šīs brīvības kontekstā situācija *visos aspektos* norisinās vienā dalībvalstī [29]. Tomēr pārējo

23 Spriedums, 2013. gada 28. februāris, C-544/11, EU:C:2013:124.

24 Turpat, 39.–43. punkts.

25 Skat. it īpaši spriedumus, 2010. gada 1. jūlijs, *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397, 26. punkts); 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 90. punkts), un 2015. gada 21. maijs, *Wagner-Raith* (C-560/13, EU:C:2015:347, 31. punkts).

26 Skat. šo secinājumu 38. punktu.

27 Tiesa ir nospriedusi, ka tad, ja valsts pasākums ir vienlaikus saistīts ar divām pamatbrīvībām, strīdīgais pasākums principā ir jāizvērtē tikai attiecībā uz vienu no šīm divām pamatbrīvībām, ja, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, izriet, ka viena no šīm pamatbrīvībām kopumā ir otršķirīga attiecībā pret otru un var tikt aplūkota kopā ar to (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2004. gada 14. oktobris, *Omega*, C-36/02, EU:C:2004:614, 26. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, 37. punkts).

28 Skat., piemēram, spriedumu, 2009. gada 11. jūnijs, X un *Passenheim-van Schoot* (C-155/08 un C-157/08, EU:C:2009:368, 40. punkts). Iespējams, ka savstarpēji pārklājas brīvība veikt uzņēmējdarbību un kapitāla aprites brīvība, it īpaši lietās par līdzdalību komercsabiedrībās un dividendēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 24. maijs, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 23. un 24. punkts).

29 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 8. maijs, *Libert* u.c. (C-197/11 un C-203/11, EU:C:2013:288, 33. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2016. gada 15. novembris, *Ullens de Schooten* (C-268/15, EU:C:2016:874, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

pamatbrīvību kontekstā tas var būt citādi. No tā izriet, ka attiecīgā situācija darba ņēmēju pārvietošanās brīvības ziņā var nepārsniegt vienas dalībvalsts teritoriju, tomēr ietvert pārrobežu elementu citu brīvību kontekstā.

42. Šajā lietā vēlos norādīt, ka no pamatlietā aplūkojamās nodokļu tiesību normas izriet atšķirības piemērojamajā nodokļa režīmā atkarībā no *naudas līdzekļu izcelsmes*. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir paskaidrots, ka aplūkojamo atbrīvojumu no nodokļa piešķir ārvalstīs īstenotiem attīstības palīdzības projektiem, kas tiek finansēti no valsts budžeta līdzekļiem, bet tas tiek atteikts projektiem, kuriem finansējumu piešķir EAF. Šajā ziņā nesen pasludinātajā virspalātas spriedumā Komisija/Ungārija [30] Tiesa ir atzinusi, ka valsts tiesiskais regulējums, kas paredz dažādu attieksmi pret Ungārijā reģistrētajām biedrībām un nodibinājumiem atkarībā no to saņemtā finansiālā atbalsta izcelsmes – iekšzemes vai "ārvalstu" –, ir pretrunā LESD 63. pantam [31]. Tā kā šajā lietā aplūkojamās atšķirības nodokļa režīmā ir saistītas ar līdzekļu izcelsmi, ir jāpārbauda, vai un – attiecīgā gadījumā – kādā mērā tāda valsts nodokļu tiesību norma kā pamatlietā aplūkojamā var ietekmēt LESD 63. pantā paredzētās kapitāla brīvas aprites īstenošanu. Šajā ziņā vēlos uzsvērt, ka attiecībā uz LESD 63. pantu no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka šim pantam ir *tieša iedarbība*. Tātad uz to var atsaukties valsts tiesās, un ar to nesaderīgie valsts noteikumi nav piemērojami [32].

43. Ņemot vērā šo tiešo iedarbību un mutvārdos paustos RF un Komisijas argumentus, vispirms pārbaudīšu, vai LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj piemērot tādu dalībvalsts nodokļu tiesību normu, kurā paredzēts, ka atbrīvojumu no ienākuma nodokļa atalgojumam, ko saņem darba ņēmējs, kurš ir norīkots darbā attīstības palīdzības projektā, piešķir vienīgi tad, ja šāds projekts vismaz 75 % apmērā tiek finansēts no valsts budžeta līdzekļiem, bet liedz izmantot šādu atbrīvojumu darba ņēmējam, kas ir norīkots darbā šāda veida projektā, kuru tādā pašā apjomā finansē kāds EAF.

C. Par LESD 63. pantā nostiprināto kapitāla brīvu apriti

1. Par LESD 63. panta tvērumu

a) Teritoriālais tvērums

44. Vispirmām kārtām, LESD 63. pantā paredzēts, ka ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā. Iesniedzējtiesa norāda, ka aplūkojamais atšķirīgais nodokļu režīms nav diskriminējošs Līgumu izpratnē, jo ārvalstī īstenotais attīstības palīdzības projekts tiek tieši finansēta no ES līdzekļiem, tāpēc nav uzskatāms, ka finansējums būtu saņemts no citas dalībvalsts [33].

45. Šajā ziņā vēlos norādīt, ka šajā lietā finansējumu, kas piešķirts attīstības palīdzības sabiedrībai attīstības palīdzības projekta īstenošanai ārvalstī, nodrošina EAF. Kā paskaidrots šo secinājumu 13. un 16. punktā, EAF finansējums tika apstiprināts, pamatojoties uz Iekšējo nolīgumu starp dalībvalstu valdību pārstāvjiem, kuri tikās Padomes sanāksmēs, un uz to attiecas finanšu regulas. Līdz ar to, lai gan aplūkojamajam uzņēmumam finansējumu nav tieši piešķīrusi cita dalībvalsts,

30 Spriedums, 2020. gada 18. jūnijs, Komisija/Ungārija (Biedrošanās pārskatāmība) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 Turpat, 61., 62. un 65. punkts.

32 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *The Trustees of the BT Pension Scheme* (C-628/15, EU:C:2017:687, 49. punkts).

33 Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 30. punkts.

izdevumus, kas (tajā laikā) bija nepieciešami Kopienas finansiālās palīdzības nodrošināšanai, tieši sedza dalībvalstis [34], kuras veica finansiālas iemaksas EAF. Piemēram, devītā EAF galīgie pārskati par 2009. finanšu gadu liecina, ka EAF līdzekļus veido ES dalībvalstu *ad hoc* iemaksas [35]. Vēlos piebilst, ka saskaņā ar finanšu regulām Komisijai ir "jāpārvalda EAF, uzņemoties visu atbildību", konkrētāk, ir jāieceļ EAF galvenais kredītrīkotājs un finanšu kontrolieris [36]. Īsi sakot – pamatlietā aplūkojamajā laikposmā EAF pēc būtības bija starpvaldību fonds un neietilpa ES budžetā, lai gan lielāko daļu tā līdzekļu pārvaldīja Eiropas Komisija [37].

46. Manā ieskatā – no šā konstatējuma var izdarīt šādus secinājumus. Pirmkārt, ja aplūkojamajai sabiedrībai piešķirtais finansējums tiktu nodrošināts no Vācijas budžeta līdzekļiem, varētu uzskatīt, ka tā ir iekšzemes situācija. Tomēr šajā situācijā finansējumu nodrošina ārēja struktūra, proti, EAF, kam piemīt iepriekš minētās iezīmes [38]. Otrkārt, EAF nodrošināto finansējumu veido dalībvalstu tiešās iemaksas tajā. Tātad to var pielīdzināt kapitāla apritei no *citām dalībvalstīm*. Pārrobežu elements, kura dēļ ir piemērojami Līguma noteikumi par kapitāla brīvu apriti, ir konstatējams kapitāla plūsmā no EAF aplūkojamajam uzņēmumam.

47. Ņemot vērā izklāstītos apsvērumus, uzskatu, ka LESD 63. pantā nostiprinātās kapitāla brīvas aprites teritoriālais tvērums aptver arī kapitāla apriti starp dalībvalstu kopīgi izveidotu fondu ārvalstī, piemēram, EAF, un uzņēmumu kādā no dalībvalstīm. Šajā gadījumā tas nozīmē, ka pastāv pārrobežu elements.

b) Materiālais tvērums

48. Attiecībā uz LESD 63. panta materiālo tvērumu – lai gan LESD neietver kapitāla aprites jēdziena definīciju, tomēr judikatūrā ir sniegtas vairākas norādes par tā tvērumu. Tā kā šādas definīcijas nav, Tiesa bieži vien ir balstījusies uz sekundāro tiesību aktos, proti, kapitāla aprites nomenklatūrā, iekļauto sarakstu [39]. Šajā gadījumā šī nomenklatūra nav tieši attiecināma uz EAF finansējumu [40]. Tomēr šai nomenklatūrai ir tikai indikatīva loma kapitāla aprites jēdziena definēšanā [41], un tas nozīmē, ka kapitāla jēdziena "klasisko" (ekonomikas) izpratni Tiesa var

[34] Skat. spriedumu, 1994. gada 2. marts, Parlaments/Padome (C-316/91, EU:C:1994:76, 4. punkts). Šajā lietā Tiesa ir nospriedusi, ka izdevumi, kas nepieciešami Kopienas finansiālās palīdzības nodrošināšanai, nebija Kopienas izdevumi, bet tos tieši sedza dalībvalstis, un tātad tie nav iekļaujami Eiropas Kopienu vispārējā budžetā.

[35] Skat. dokumentu "8., 9. un 10. Eiropas Attīstības fonda 2009. finanšu gada galīgie pārskati" (OV 2010, C 310, 1. lpp.). Šajā dokumentā ir norādīts, ka aptuveni vienreiz piecos gados dalībvalstu pārstāvji tiekas starpvaldību līmenī, lai izlemtu par kopsummu, kas tiks piešķirta fondam, un lai pārraudzītu tā īstenošanu. 2009. un 2008. gadā no 15 iesaistītajām dalībvalstīm tika pieprasītas ar devīto EAF saistītās iemaksas.
Tiesā Komisija norādīja, ka dalībvalstu iemaksas septītajā EAF (1990.–1995.) sasniedza 10 940 miljonus ECU (tajā skaitā Vācija iemaksāja 2840 miljonus ECU). Tas nozīmē, ka 8100 ECU (74 %) finansējuma piešķīra citas valstis, nevis Vācija. Komisija piebilst, ka dalībvalstu iemaksas devītajā EAF (2000.–2007.) sasniedza 13 800 miljonus EUR un 1700 miljonus EUR iemaksāja Eiropas Investīciju banka. Komisija savos apsvērumos nav sniegusi detalizētu informāciju par Vācijas dalību devītajā EAF.

[36] Skat. devītajam EAF piemērojamās Finanšu regulas 91/491 9. panta 1. punktu, kā arī 11. un 13. pantu un 2003. gada 27. marta Finanšu regulas 1. panta 2. punktu un 18. un 27. pantu.

[37] Turklāt vēlos norādīt, ka attiecībā uz MPP, kas, šķiet, tiek aplūkota šajā lietā, iemaksas var veikt arī attiecīgā vietējā sabiedrība un izņēmuma gadījumā – attiecīgā ĀKK valsts (skat. Kotonū nolīguma 71. panta 2. punkta a) un c) apakšpunktu).

[38] Skat. šo secinājumu 13.–16. punktu un 45. punktu.

[39] Padomes Direktīvas 88/361/EEK (1988. gada 24. jūnijs) par [EK] Līguma 67. panta īstenošanu (pants atcelts ar Amsterdamas līgumu) (OV 1988, L 178, 5. lpp.) I pielikumā izklāstītā nomenklatūra.

[40] Tiesa var apsvērt, vai tas ir finanšu darījums šīs nomenklatūras izpratnē. Piemēram, 1984. gada 31. janvāra spriedumā *Luisi un Carbone* (286/82 un 26/83, EU:C:1984:35) Tiesa ir nospriedusi, ka kapitāla aprite ir finanšu darījumi, kuru būtība ir attiecīgās summas noguldīšana vai ieguldīšana. Tātad principā tie ir finanšu darījumi un atšķiras no kārtējiem maksājumiem ar to, ka vairāk paredzēti aktīvu radīšanai.

[41] Spriedums, 2018. gada 6. marts, *SEGRO* un *Horváth* (C-52/16 un C-113/16, EU:C:2018:157, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

paplašināt [42]. Piemēram, Tiesa jau ir nospriedusi, ka kapitāla aprites jēdziens aptver mantojumus un piešķīrumus [43]. Tādējādi tā jau ir piemērojusi kapitāla brīvu apriti attiecībā uz nodokli par mantojumu, ko saņēmusi reliģiska biedrība, kura bija bezpeļņas organizācija [44]. Turklāt šis jēdziens ietver arī ieguldījumus nekustamajā īpašumā saistībā ar zemes lietojuma tiesību iegādi [45].

49. Lai gan termina "kapitāls" ekonomiskā un juridiskā nozīme ne vienmēr ir identiska [46], šajā lietā nekādā ziņā par pretrunīgu nebūtu uzskatāms apgalvojums, ka finansējums, ko fonds piešķīris Vācijā reģistrētajai attīstības palīdzības sabiedrībai, ietilpst kapitāla jēdzienā, jo – neskarot pārbaudes, kas vēl būtu jāveic iesniedzējtiesai, – izpaužas arī kā naudas summas pārskaitījums šīs sabiedrības īstenotam attīstības projektam.

50. Ja Tiesa nospriestu, ka termins "kapitāla aprite" ietver arī šādu finansējumu, pēc tam būtu jānoskaidro, vai tas attiecas arī uz atalgojumu, ko šis uzņēmums maksā personai, kura strādā attīstības palīdzības projektā ārvalstī. Šajā ziņā Tiesai ir jāspriež, vai aplūkojamā "aprite" ietver arī apriti starp EAF un dalībvalsts uzņēmumu vai starp EAF un palīdzības saņēmējiem projektā, kas tiek īstenots attiecīgajā ĀKK valstī. Uzskatu, ka jēdziens "aprite" ir jāpiemēro jebkurai "palīdzībai", tas ir, finansējuma plūsmai no līdzekļu piešķīrēja (EAF) palīdzības saņēmējam, proti, aplūkojamajai programmai, kas tiek īstenota attiecīgajā ĀKK valstī [47]. Dalībvalsts uzņēmums ir tikai viens posms procesā, kurā tiek finansēta šī programma, kam jāatbilst ĀKK valstu vietējās sabiedrības vajadzībām. Tāpēc terminam "aprite" būtu jāaptver visi ķēdes posmi no līdzekļu piešķīrēja līdz palīdzības saņēmējam [48]. Tā kā starptautiski tiek stimulēta nodokļu sloga mazināšana attiecībā uz jaunattīstības valstīm, ir pašsaprotami, ka jēdziens "palīdzība" aptver *visu finansējuma plūsmu* no EAF līdz pat palīdzības saņēmējiem ĀKK valstīs.

51. Tādēļ uzskatu, ka pamatlietā aplūkojamā nodokļu tiesību norma, ciktāl tā attiecas uz EAF finansētu ienākumu, ko uzņēmums saņem dalībvalstī, ir jāiekļauj kapitāla aprites jēdziena – LESD 63. panta izpratnē – tvērumā.

c) Tvērums personu ziņā

52. Lai noteiktu LESD 63. panta tvērumu attiecībā uz personām, ir jāatbild uz diviem jautājumiem. Pirmkārt, Tiesai ir jālemj, vai šī tiesību norma *ratione personae* ir piemērojama ienākumam, kuru finansē EAF, kas ir uz valstu pieņemtu finanšu regulu pamata dalībvalstī izveidots publisko tiesību fonds, un kuru saņem dalībvalstī reģistrēta attīstības palīdzības sabiedrība, un, otrkārt, vai šādas sabiedrības darbinieks var atsaukties uz šo pamatbrīvību.

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, Oksforda, 2009; tiešsaistes izdevums, Oxford Academic, 2009. gada 1. septembris, 45.–47. lpp.

43 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 26. aprīlis, *van Putten* (no C-578/10 līdz C-580/10, EU:C:2012:246, 29. punkts), un 2015. gada 16. jūlijs, Komisija/Francija (C-485/14, nav publicēts, EU:C:2015:506, 22. punkts).

44 Skat. spriedumu, 2011. gada 10. februāris, *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10, EU:C:2011:65, 23. punkts).

45 Spriedums, 2018. gada 6. marts, *SEGRO* un *Horváth* (C-52/16 un C-113/16, EU:C:2018:157, 57. punkts)

46 Skat. 42. zemsvītras piezīmi.

47 Šajā ziņā arī jāatgādina, ka šajā lietā aplūkojamās MPP ir ES un ĀKK instrumenti sadarbībai attīstības jomā. Piemēram, laikā no 1999. gada līdz 2012. gadam deviņās Nigērijas pavalstīs tika īstenotas dažādas MPP, tostarp MPP3 (2000–2004), MPP6 (2004–2008) un MPP9 (2008–2012), un šīm programmām tika izlietoti 210 miljoni EUR. Skat. Nwaodu, N. O. & Odey, S. A. & Emma-Egbumokei, N. S. *The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region*, Africa's Public Service Delivery & Performance Review, AOSIS, 2016, 459.–481. lpp.

48 Šajā ziņā skat. Apvienoto Nāciju Organizācijas dokumentu "Guidelines on the tax treatment of government-to-government aid projects" (Pamatnostādnes par valdību savstarpējās palīdzības projektu nodokļu režīmu). Pieejamas https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, 10. un 37. punkts.

53. Ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*] uzmanību ir pievērsis "brīvas kapitāla aprites pašai būtībai, [un tā ir] brīvība, kas attiecas uz darījumu priekšmetu, nevis uz to, kāda veida personas attiecīgo darījumu veic"[49]. Tāpat Tiesa jau ir nospriedusi, piemēram, ka kapitāla aprites brīvība ir piemērojama attiecībā uz darījumiem, kurus veic bezpeļņas sabiedriskā labuma nodibinājums[50], un nodokli par mantojumu, ko saņēmusi reliģiska biedrība, kura ir bezpeļņas organizācija[51]. Turklāt, pat ja Tiesa kvalificētu EAF kā EK vai ES nodibinājumu, Eiropas Savienības ierēdņiem tiek piemērotas citas pamatbrīvības[52], un šīs brīvības ir piemērojamas saistībā ar jebkādu pārvietošanos – personīgu vai materiālu – starp Eiropas Savienību un dalībvalsti.

54. Nav šaubu, ka tāda sabiedrība, kuras attīstības palīdzības projekti tiek finansēti no EAF, kā šā kapitāla saņēmēja, var apstrīdēt aplūkojamās nodokļu tiesību normas saderību ar kapitāla brīvu apriti. Parasti darba ņēmējs, kas dod savu ieguldījumu sabiedrības ražošanas vai pakalpojumu sniegšanas procesā, tiek uzskatīts par ražošanas resursu vai ražošanas faktoru[53]. Citiem vārdiem – darba ņēmējiem piemērojamais nodokļa režīms ietekmē attiecīgo sabiedrību un tās resursu/faktoru un rezultātu vērtību. Piemēram, darbaspēka izmaksas ietekmē to, cik daudz un cik profesionālus darba ņēmējus attiecīgā sabiedrība var pieņemt darbā. Tādēļ, tā kā terminam "aprite" būtu jāaptver visi ķēdes posmi no EAF līdz projektam ĀKK valstī[54], tam būtu jāaptver arī tāda darba ņēmēja atalgojums, kurš piedalās šajā projektā un ir uzskatāms par vienu no šīs sabiedrības izmantotajiem faktoriem.

55. Turklāt ir lietderīgi norādīt, ka strīds pamatlietā radās daļēji tāpēc, ka aplūkojamajai sabiedrībai sākotnēji tika izsniegta apliecība par atbrīvojumu no RF atalgojuma aplikšanas ar nodokli un tā no šā atalgojuma neieturēja nodokli ienākuma izcelsmes vietā. Šīs bezdarbības dēļ Vācijas nodokļu iestāde nolēma piedzīt no RF ienākuma nodokli, kas bija jāmaksā par 2011. un 2012. gadu. Manuprāt, RF vajadzētu būt iespējai atsaukties uz šo pamatbrīvību, lai novērstu, ka atalgojums tiek aplikts ar nodokli, kas, iespējams, nav saderīgs ar Savienības tiesību normām. Ņemot vērā gan šo strīdu, gan ar aplūkojamo nodokļu tiesību normu sasniedzamos mērķus, ir uzskatāms, ka RF saņemtais atalgojums ir daļa no kapitāla, kuru sabiedrība saņēma no EAF. Tātad RF var atsaukties uz šo pamatbrīvību.

56. Ņemot vērā minēto, pretēji tiesas sēdē paustajam Vācijas valdības viedoklim uzskatu, ka aplūkojamā nodokļu tiesību norma ietilpst LESD 63. pantā nostiprinātās kapitāla brīvas aprites tvērumā.

2. Par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu

57. Jāatgādina, ka LESD 63. pants aizliedz jebkādus kapitāla aprites ierobežojumus dalībvalstu starpā, izņemot LESD 65. pantā noteiktos attaisnojamos gadījumus. Lai gan tiešie nodokļi ietilpst dalībvalstu kompetencē, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalstīm šī kompetence tomēr ir

[49] Ģenerāladvokāta P. Mengoci secinājumi lietā *Persche* (C-318/07, EU:C:2008:561, 35. punkts); skat. arī ģenerāladvokātes K. Štiksas-Haklas [*K. Stix-Hackl*] secinājumus lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2005:785, 58.–60. punkts).

[50] Spriedums, 2006. gada 14. septembris, *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568).

[51] Skat. spriedumu, 2011. gada 10. februāris, *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10, EU:C:2011:65).

[52] Tā kā Tiesa ir nospriedusi, ka uz Eiropas Savienības ierēdņa vai līgumdarbinieka ienākumiem attiecas viena no pamatbrīvībām, piemēram, LESD 45. pantā minētā (spriedumi, 2006. gada 16. februāris, *Öberg*, C-185/04, EU:C:2006:107, 12. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2016. gada 6. oktobris, *Adrien* u.c., C-466/15, EU:C:2016:749, 24. punkts un tajā minētā judikatūra), arī EAF finansētajiem ienākumiem būtu jāpiemēro LESD 63. pants. Ja saistībā ar ienākumiem, ko finansē tieši no ES budžeta, var tikt konstatēts ierobežojums LESD 45. panta izpratnē, arī finansējums, ko sniedz EAF, kas ir ES dalībvalstu izveidots fonds, arī būtu jāiekļauj pamatbrīvību tvērumā.

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

[54] Skat. šo secinājumu 49. un 50. punktu.

jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības, it īpaši Līgumā garantētās pamatbrīvības [55]. Tas nozīmē, ka dalībvalstīm ir jāatturas no tādu diskriminējošu pasākumu veikšanas, kuri ietekmētu personas, kas ir izmantojušas savas tiesības uz pārvietošanās brīvību.

58. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver arī pasākumus, ar kuriem ir paredzēts atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai šīs dalībvalsts rezidentus atturēt veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs [56].

59. Lietā Komisija/Ungārija [57], izskatot prasību par pārkāpumu, Tiesa ir pārbaudījusi to valsts tiesību normu saderību ar kapitāla brīvu apriti, kurās paredzēti reģistrēšanās, deklarēšanās un publiskošanas pienākumi dažu kategoriju pilsoniskās sabiedrības organizācijām, kuras *tieši vai netieši* saņem ārvalstu atbalstu, kas pārsniedz konkrētu slieksni, un kurās paredzēta iespēja piemērot sodus organizācijām, kas neizpilda šos pienākumus. Tā ir nospriedusi, ka šīs normas attiecas uz citu dalībvalstu vai trešo valstu personām, kas Ungārijā reģistrētām biedrībām vai nodibinājumiem sniedz finansiālo atbalstu, ka tajās ir paredzēts – informācija par šīm personām un šo finansiālo atbalstu ir jāpublisko, un ka šīs normas spēj arī atturēt minētās personas no šāda atbalsta sniegšanas. Turpinājumā Tiesa ir uzsvērusi, ka tādējādi šo normu kopums paredz atšķirīgu attieksmi ne tikai pret Ungārijā reģistrētajām biedrībām un nodibinājumiem, kas saņem citu dalībvalstu vai trešo valstu izcelsmes finansiālo atbalstu, salīdzinājumā ar biedrībām un nodibinājumiem, kas saņem Ungārijas izcelsmes finansiālo atbalstu, bet arī pret personām, kuras sniedz šīm biedrībām un nodibinājumiem finansiālo atbalstu no kādas citas dalībvalsts vai un trešās valsts, salīdzinājumā ar tām, kas to dara no dzīvesvietas vai juridiskās adreses Ungārijā [58].

60. Minētajā spriedumā Tiesa ir atzinusi, ka atšķirības nodokļa režīmā atkarībā no aplūkojamā finansiālā atbalsta iekšzemes vai *ārvalstu izcelsmes* ir uzskatāmas par netiešu diskrimināciju valstspiederības dēļ [59].

61. Šajā lietā lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu liecina, ka aplūkojamo atbrīvojumu no nodokļa var izmantot vienīgi tad, ja attīstības palīdzības projektu finansē no valsts budžeta līdzekļiem. Tas nozīmē, ka projektu vismaz 75 % apmērā finansē par sadarbību attīstības jomā atbildīgā federālā ministrija vai valstij piederoša privāttiesiska attīstības palīdzības sabiedrība. Turpretī attīstības palīdzības projektam, ko finansē no ārvalstu līdzekļiem [60], piemēram, EAF, piemēro Finanšu ministrijas instrukciju, un līdz ar to atalgojums, ko saistībā ar šo projektu izmaksā attiecīgais uzņēmums, ir apliekams ar nodokli.

62. Ja tiek piemērota aplūkojamā nodokļu tiesību norma, nodokļu režīms atalgojumam, ko izmaksā ar valsts budžeta līdzekļiem finansēti uzņēmumi, nav tāds pats kā nodokļu režīms atalgojumam, ko izmaksā ar ārvalstu līdzekļiem finansēti uzņēmumi. Uzņēmumiem, kas tiek finansēti ar ārvalstu kapitālu, tiek uzlikts lielāks nodokļu slogs nekā uzņēmumiem, kurus finansē ar valsts budžeta līdzekļiem. Tātad pirmie minētie atrodas mazāk labvēlīgā stāvoklī nekā otrie [61].

55 Spriedums, 2015. gada 11. jūnijs, *Berlington Hungary* u.c. (C-98/14, EU:C:2015:386, 34. punkts).

56 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 30. aprīlis, *Société Générale* (C-565/18, EU:C:2020:318, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

57 Spriedums, 2020. gada 18. jūnijs, Komisija/Ungārija (Biedrošanās pārskatāmība), C-78/18, EU:C:2020:476, 60. un 62. punkts.

58 Turpat, 60. un 61. punkts.

59 Turpat, 62. punkts.

60 Skat. šo secinājumu 47. punktu.

61 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600, 37. punkts).

63. Šāda atšķirība nodokļu režīma ziņā ietekmē attīstības palīdzības sabiedrību [62] saņemtā finansējuma izlietojumu, proti, palielina attiecīgo palīdzības projektu darbaspēka izmaksas un tādējādi samazina šiem projektiem pieejamos līdzekļus un sabiedrībām pieejamo kapitālu. Būtībā aplūkojamajai sabiedrībai pašai ir jāizlemj, vai, pirmkārt, tā pieprasīs finansējumu no valsts budžeta līdzekļiem vai EAF, otrkārt, vai tā pieņems darbā mazāk darba ņēmēju vai tādus darba ņēmējus, kas ir mazāk konkurētspējīgi aplūkojamajā nozarē, un/vai, treškārt, tā samazinās citas izmaksas. Savukārt darba ņēmējam var nākties izvēlēties darbu palīdzības projektos ārvalstīs, kas viņam ir finansiāli mazāk izdevīgi nekā projekti, kurus finansē ar valsts budžeta līdzekļiem. Ja darba ņēmējs izvēlas EAF finansētu projektu, nodokli ienākumu izcelsmes vietā ietur (vai – kā šajā gadījumā – var to pieprasīt vēlāk) atbildīgā nodokļu iestāde, un tas nozīmē, ka šīs personas nodokļu slogs ir daudz lielāks [63].

64. Tāpēc uzskatu, ka aplūkojamā nodokļu tiesību norma ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas aizliegts ar LESD 63. pantu.

3. Par LESD 65. pantā paredzēto attaisnojumu kapitāla brīvas aprites ierobežošanai

65. No judikatūras attiecībā uz LESD 65. panta 1. punktu – kopsakarā ar 65. panta 3. punktu – izriet: valsts nodokļu tiesiskais regulējums var tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma tiesību normām par kapitāla brīvu apriti vienīgi tad, ja šādas atšķirības nodokļa režīmā attiecas uz situācijām, kas, objektīvi spriežot, nav salīdzināmas, vai ja tās ir attaisnojamas ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem [64].

66. Pirmkārt, attiecībā uz situāciju salīdzināmību [65] Vācijas valdība tiesas sēdē norādīja, ka ar valsts budžeta līdzekļiem finansēta palīdzības projekta situācija, objektīvi vērtējot, atšķiras no EAF finansēta palīdzības projekta situācijas. Proti, tā apgalvoja, ka EAF projekti var būt labāk finansēti nekā valsts finansētie projekti un ka EAF projektos atalgojums ir augstāks par atalgojumu projektos, kurus finansē valsts.

67. Šajā saistībā pastāvīgajā judikatūrā ir noteikts, ka situāciju salīdzināmība ir jāizvērtē, ņemot vērā ar aplūkojamajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi [66]. Šajā ziņā, izvērtējot, vai no tiesiskā regulējuma izrietošās atšķirības nodokļa režīmā liecina par objektīvi atšķirīgām situācijām, ir jāņem vērā tikai attiecīgajā tiesiskajā regulējumā paredzētie atbilstošie nošķiršanas kritēriji [67].

68. Šajā lietā vēlos norādīt, ka aplūkojamais atbrīvojums no nodokļa ir sasaistīts ar nošķiršanas kritēriju, kas būtībā ir balstīts uz naudas līdzekļu izcelsmi. Pieteicēja apgalvo, ka attiecībā uz projektiem, ko finansē no valsts budžeta līdzekļiem, *EStG* 34.c panta 5. punktā paredzētā atbrīvojuma mērķis ir atbalstīt attīstības palīdzības iestādes, palīdzot tām piesaistīt labākos darbiniekus. Tādējādi šķiet, ka vispārējais mērķis ir atbalstīt attīstības projektus ārvalstīs. EAF ir

62 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2013. gada 17. oktobris, *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 25. un 26. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

63 Šajā lietā tiesas sēdē tika apgalvots, ka samaksātā nodokļu summa veidoja RF pensijas uzkrājumus.

64 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, *Feilen* (C-123/15, EU:C:2016:496, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

65 Šajos secinājumos neizvērtēšu nepieciešamību veikt salīdzināmības pārbaudi, jo izskatāmajā jautājumā par to nav runas (šajā nozīmē skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:153, 22. punkts).

66 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 38. punkts); 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c. (C-80/12, EU:C:2014:200, 25. punkts), un 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 32. punkts).

67 Spriedumi, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 49. punkts), un 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 28. punkts).

galvenais ES instruments sadarbībai attīstības jomā, un tā nolūks ir finansēt projektus, it īpaši ĀKK valstīs. Ņemot vērā šos mērķus un nolūkus, EAF finansētie projekti un ar valsts budžeta līdzekļiem finansētie projekti ir uzskatāmi par tādiem, kas atrodas salīdzināmā situācijā. Pat ja Tiesa izvērtētu Vācijas valdības argumentu, ka atalgojums EAF projektos ir augstāks nekā atalgojums valsts finansētos projektos, ir jāuzsver, ka valdība šo argumentu nav pamatojusi, un tas tik un tā nav saistīts ar aplūkojamās nodokļu tiesību normas mērķi. Šā iemesla dēļ uzskatu, ka pamatlietā aplūkojamās atšķirības nodokļa režīmā attiecas uz situācijām, kas, objektīvi spriežot, ir salīdzināmas.

69. Otrkārt, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru kapitāla brīvas aprites ierobežojums ir pieļaujams vienīgi ar nosacījumu, ka tiešas diskriminācijas gadījumā to var attaisnot ar kādu Līgumos tieši formulētu pamatojumu, un vienīgi tad, ja minētajā gadījumā tas ir noderīgs attiecīgā mērķa sasniegšanai un nepārsniedz tā sasniegšanai nepieciešamo [68].

70. Šajā lietā ir konstatējams, ka Tiesas rīcībā esošajos dokumentos nav konkretizēts, ar kādu mērķi valsts nodokļu iestāde ir noteikusi kritēriju, ka attīstības palīdzības pasākumam vismaz 75 % apmērā ir jābūt finansētam no valsts budžeta līdzekļiem.

71. Kā liecina tiesas sēdē sniegtie Vācijas valdības paskaidrojumi, aplūkojamā nodokļu tiesību norma ietilpst Vācijas suverēnajā kompetencē. Šajā ziņā jānorāda, ka, lai gan ikviena dalībvalsts organizē savu ienākuma nodokļu sistēmu, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka dalībvalstīm, īstenojot šo nodokļu autonomiju, ir jāievēro Savienības tiesību prasības, tostarp tās, kas izklāstītas LESD noteikumos par kapitāla brīvu apriti un kas noteic, ka nodokļu sistēmai ir jābūt nediskriminējošai [69]. Atbilstoši tam attiecīgais attaisnojums ir jānoraida, un tā samērīgumu nav nepieciešams pārbaudīt.

4. Starpsecinājumi

72. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj piemērot tādu dalībvalsts nodokļu tiesību normu kā pamatlietā aplūkojamā, kurā atbrīvojums no ienākuma nodokļa atalgojumam, ko saņem darba ņēmējs, kurš norīkots darbā attīstības palīdzības projektā, ir paredzēts vienīgi tad, ja šāds projekts vismaz 75 % apmērā tiek finansēts no valsts budžeta līdzekļiem, bet liedz šādu atbrīvojumu darba ņēmējam, kas ir norīkots darbā šādā projektā, kuru tādā pašā apmērā finansē kāds EAF.

73. Tomēr iesniedzējtiesa lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir lūgusi Tiesu izvērtēt aplūkojamās nodokļu tiesību normas saderību ar lojālas sadarbības principu, kas nostiprināts LES 4. panta 3. punktā kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu. Gadījumam, ja Tiesa nepiekristu minētajam secinājumam un tomēr nolemtu izvērtēt šo normu piemērošanu, iztirzāšu arī šo jautājumu.

[68] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 25. aprīlis, *Jyske Bank Gibraltar* (C-212/11, EU:C:2013:270, 60. punkts); 2018. gada 6. marts, *SEGRO* (C-52/16 un C-113/16, EU:C:2018:157, 76. un nākamie punkti), un 2020. gada 18. jūnijs, Komisija/Ungārija (Biedrošanās pārskatāmība) (C-78/18, EU:C:2020:476, 76. punkts un minētā judikatūra).

[69] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 30. janvāris, *Köln-Aktienfonds Deka* (C-156/17, EU:C:2020:51, 42. un 45. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

74. Pirms pievēršos valsts tiesas formulētā jautājuma izvērtēšanai, vēlos uzsvērt – kā jau iepriekš paskaidrots [70] –, ka no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka LESD 63. pantam ir *tieša iedarbība*; tātad uz to var atsaukties valsts tiesās un ar to nesaderīgie valsts noteikumi nav piemērojami. Taču lojālas sadarbības principam šādas iedarbības nav [71]. Turklāt Tiesa minēto normu valsts nodokļu tiesībām ir piemērojusi daudzkārt, bet lojālas sadarbības principu ne [72]. Tātad atsaukšanās uz iekšējā tirgus pamatbrīvībām, it īpaši uz kapitāla aprites brīvību, dalībvalstu kompetenci ierobežo mazāk nekā atsaukšanās uz LES 4. panta 3. punktu kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu paralēlas kompetences jomā, ko aplūkošu tagad.

D. Par lojālas sadarbības principu, ko piemēro kopsakarā ar Līgumos ietvertajiem noteikumiem par kompetenci

75. Iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LES 4. panta 3. punktā – kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu – ietvertais lojālas sadarbības princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj pamatlietā aplūkojamo valsts nodokļu tiesību normu.

76. Lai atbildētu uz šo jautājumu, pirmkārt, aplūkošu Eiropas Savienības un dalībvalstu kompetences īstenošanu saistībā ar sadarbību attīstības jomā. Otrkārt, pārbaudīšu, vai pamatlietā aplūkojamā valsts nodokļu tiesību norma ir uzskatāma par LES 4. panta 3. punkta – kopsakarā ar LESD 4. panta 4. punktu, 208. un 210. pantu – pārkāpumu. Treškārt, pievērsīšos jautājumam par šo normu tiešu iedarbību.

1. Par ES un dalībvalstu kompetences īstenošanu

a) Noteikumi par kompetenci saistībā ar sadarbību attīstības jomā un pienākums ievērot efektivitāti

77. Vispirms vēlos norādīt, ka atkarībā no jomas Eiropas Savienībai var būt ekskluzīva, dalīta vai "atbalsta" kompetence [73]. Šīs īpašās kompetences jomas ir norādītas LESD 3.–6. pantā.

78. LESD 4. panta 4. punktā ir noteikts, ka saistībā ar sadarbību attīstības jomā Eiropas Savienības "kompetencē ir veikt darbības un vadīt kopēju politiku" – ar piebildi, ka "tomēr minētās kompetences īstenošana nedrīkst liegt dalībvalstīm īstenot savu kompetenci". Tātad šī kompetence nav iekļauta dalītās "standarta" kompetences sarakstā LESD 4. panta 2. punktā, kur uzskaitītas tādas jomas kā iekšējais tirgus, lauksaimniecība un zivsaimniecība, patērētāju tiesību aizsardzība un transports [74]. Attiecībā uz dalīto kompetenci LESD 2. panta 2. punktā ir ievērots pirmtiesīguma princips, saskaņā ar kuru "dalībvalstis īsteno savu kompetenci tiktāl, ciktāl

70 Skat. šo secinājumu 42. punktu.

71 Skat. spriedumus, 1973. gada 24. oktobris, *Schlüter* (9/73, EU:C:1973:110), un 1986. gada 15. janvāris, *Hurd* (44/84, EU:C:1986:2).

72 Tiesa jau ir nospriedusi, ka LES 4. panta 3. punktu, kurā nostiprināts lojālas sadarbības princips, nevar interpretēt tādējādi, ka ar to dalībvalstīm tiktu radīts neatkarīgs pienākums papildus pienākumiem, kuri izriet no LESD 63. un 65. panta (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, *Riskin* un *Timmermans*, C-176/15, EU:C:2016:488, 36. punkts, un rīkojumu, 2012. gada 19. septembris, *Levy* un *Sebbag*, C-540/11, nav publicēts, EU:C:2012:581, 27.–29. punkts).

73 Skat. LESD 2. panta 1. punktu, 2. panta 2. punktu un 2. panta 5. punktu. Termins "atbalsts" aptver kompetenci veikt darbības, lai atbalstītu, saskaņotu vai papildinātu dalībvalstu darbības, kas saskaņā ar LESD 2. panta 5. punktu ir paredzētas Eiropas Savienībai.

74 LESD 4. panta 2. punkts jālasa kopsakarā ar LESD 2. panta 2. punktu. Turpretim saskaņā ar LESD 2. panta 1. punktu ekskluzīvā kompetence liedz dalībvalstīm rīkoties, savukārt saskaņā ar LESD 2. panta 2. punktu dalītā kompetence liedz dalībvalstīm rīkoties pēc tam, kad ES ir īstenojusi savu kompetenci.

Savienība nav īstenojusi savu kompetenci". Turpretim LESD 4. panta 4. punktā[75] izklāstītais noteikums par kompetenci paredz, ka Eiropas Savienības kompetences īstenošana neliedz dalībvalstīm īstenot savu kompetenci. Tā "ir atsevišķi izdalīta joma, kuru varētu saukt par "dalīto kompetenci, kas tiek īstenota ārpus galvenajām jomām"[76], "kompetenci, kas nav pirmtiesīga"[77] vai "paralēlu dalīto kompetenci"[78]. Īsāk sakot – LESD 4. panta 4. punkta īpašā iezīme ir tā, ka tas ļauj gan ES, gan dalībvalstīm paralēli īstenot savu kompetenci[79].

79. Turklāt LESD 4. panta 4. punkts ir jālasa kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu, kas ir Līguma speciālās normas par sadarbību attīstības jomā. Proti, LESD 208. panta 1. punktā ir noteikts, ka ES un dalībvalstu kompetences "viena otru papildina un stiprina". LESD 210. panta 1. punktā ir arī noteikts, ka, lai sekmētu darbību savstarpēju papildināšanos un *efektivitāti*, ES un dalībvalstis var īstenot kopīgu rīcību un ka vajadzības gadījumā dalībvalstis palīdz īstenot ES atbalsta [palīdzības] programmas.

80. Manuprāt, no tā izriet, ka LESD 4. panta 4. punkts, 208. panta 1. punkts un 210. panta 1. punkts kā atsevišķas tiesību normas uzliek Eiropas Savienībai un dalībvalstīm pienākumu pastiprināt vienai otras darbības saistībā ar sadarbību attīstības jomā, lai šīs darbības būtu *efektīvas*. Turklāt LESD 4. panta 4. punktā ir noteikts, ka ES kompetences īstenošana saistībā ar sadarbību attīstības jomā "nedrīkst liegt dalībvalstīm īstenot savu kompetenci". Tomēr šajos Līguma noteikumos nekas nav teikts par to, vai dalībvalstīm ir līdzīgs negatīvs pienākums atturēties kavēt vai traucēt ES kompetences īstenošanu saistībā ar sadarbību attīstības jomā. Tādēļ uzskatu, ka, interpretējot LESD 4. panta 4. punktu, 208. panta 1. punktu un 210. panta 1. punktu, kuri ietver ES un dalībvalstu darbības savstarpīgumu, ir jāatsaucas uz lojālas sadarbības principu.

b) Par LES 4. panta 3. punktā nostiprināto lojālas sadarbības principu

81. Šajā lietā ļoti nozīmīgs šķiet LES 4. panta 3. punkta trešās daļas formulējums. Šajā daļā ir paredzēts dalībvalstu pienākums "sekmēt Savienības uzdevumu izpildi" un atturēties "no jebkādiem pasākumiem, kuri varētu apdraudēt Savienības mērķu sasniegšanu"[80]. Tādējādi tajā dalībvalstīm ir noteikts pozitīvs pienākums sekmēt ES uzdevumu izpildi un vispārējs aizliegums īstenot jebkādus šādus pasākumus. Vēlos piebilst, ka šis punkts attiecas uz Eiropas Savienības uzdevumiem un mērķiem, nevis uz Savienības tiesību normām[81].

75 LESD 4. panta 3. punktā ir ietverts visumā līdzīgs formulējums attiecībā uz kompetenci zinātniskās izpētes, tehnoloģiju attīstības un kosmosa jomās.

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

77 Skat. Cremona, M., "Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process", no: Dashwood, A. un Maresceau, M. (red.), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Kembridža, Cambridge University Press, 2008, 44. lpp.

78 Skat. ģenerāladvokātes T. Čapetas [*T. Ćapeta*] secinājumus lietā *ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft* (C-500/20, EU:C:2022:79, 59. zemsvītras piezīme).

79 Pirmtiesīguma principu var formulēt šādi: "Tiklīdz Savienība ir reglamentējusi kādu jautājumu, dalībvalstis pašas nevar to regulēt tik ilgi, kamēr Savienības regulējums ir spēkā" (ģenerāladvokātes T. Čapetas secinājumi lietā *ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft*, C-500/20, EU:C:2022:79, 73. punkts). LESD 4. panta 4. punkts, šķiet, ir izņēmums no LESD 2. panta 2. punkta un 4. panta 2. punkta, kuros noteikta dalītā kompetence un pirmtiesīguma princips, bet šķiet, ka uz to neattiecas LESD 2. panta 5. punkts, kurā noteikta ES kompetence atbalstīt, koordinēt vai papildināt dalībvalstu rīcību.

80 Skat., piemēram, spriedumu, 2012. gada 27. novembris, *Pringle* (C-370/12, EU:C:2012:756, 148. punkts).

81 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 5. decembris, Vācija/Padome (C-600/14, EU:C:2017:935, 105. punkts). Plašāk par šo skat. Klamert, M., "Article 4", no: Kellerbauer, M., Klamert, M. un Tomkin, J. (red.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oksforda, 2019, 26. un nākamie punkti, Guastaferro, B., "Sincere Cooperation and Respect for National Identities", no: Schütze, R., un Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, 1. sēj., Oxford University Press, 2018, 354.–383. lpp., un Roes, T., *Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU*, *Cahiers de Droit Européen*, 1. izd., 2016, 253.–284. lpp.

82. Attiecībā uz kontekstu vēlos norādīt, ka saistībā ar sadarbību attīstības jomā LES 4. panta 3. punkts būtu jālasa kopsakarā ar LES 21. pantā minētajiem mērķiem [82]. Tieši šajā kontekstā dalībvalstīm ir pienākums, pamatojoties uz LES 4. panta 3. punkta trešajā daļā noteikto lojālas sadarbības principu, atturēties no jebkādu tādu pasākumu veikšanas, kas varētu apgrūtināt ES uzdevumu izpildi vai apdraudēt ES mērķu sasniegšanu.

83. Attiecībā uz lojālas sadarbības principa tvērumu jānorāda, ka tas ir piemērojams neatkarīgi no tā, vai attiecīgā kompetence ir ekskluzīva vai dalīta [83]. Piemēram, lietā Komisija/Zviedrija [84] Tiesa ir atzinusi, ka Zviedrijas Karaliste ir pārkāpusi LES 4. panta 3. punktu, jo dalītas kompetences jomā vienpusēji ierosināja starptautiskas konvencijas pielikumā iekļaut konkrētu vielu. Šādi rīkodamās, dalībvalsts bija "atkāpusies no Padomes ietvaros izveidotās kopējās stratēģijas", un tas radīja sekas Eiropas Savienības mērogā [85]. Manuprāt, šī judikatūra būtu jāattiecina arī uz "paralēlu dalīto" kompetenču jomu. Tik tiešām – neatkarīgi no tā, kādu kompetenci Eiropas Savienība ir īstenojusi, dalībvalstīm ir jāievēro mērķi, kurus Eiropas Savienības cenšas sasniegt attiecīgajā jomā.

84. Tātad no LESD 4. panta 4. punkta, 208. panta 1. punkta un 210. panta 1. punkta – kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktā nostiprināto lojālas sadarbības principu – izriet, ka dalībvalstīm ir pienākums sekmēt ES uzdevumu izpildi un neapdraudēt Eiropas Savienības izvirzīto mērķu sasniegšanu saistībā ar sadarbību attīstības jomā, proti, garantēt ES darbības efektivitāti šajā jomā [86].

c) Piemērošana šajā lietā

85. Jānorāda, ka šajā lietā tiek īstenoti divi dažādi kompetenču kopumi. Pirmkārt, Eiropas Savienība ir īstenojusi savu "paralēlo dalīto kompetenci" saistībā ar sadarbību attīstības jomā atbilstoši LESD 4. panta 4. punktam un 208. un 210. pantam.

86. Proti, ārlietu jomā tā kopā ar dalībvalstīm ir noslēgusi Lomes IV konvenciju un Kotonū nolīgumu, kas apstiprināti ar Padomes lēmumiem [87]. Tiesa jau ir nospriedusi, ka dalībvalstis un Eiropas Savienība ir "solidāri atbildīgas" par saistībām, kas izriet no Lomes IV konvencijas [88]. Eiropas Savienības ietvaros no šiem nolīgumiem izrietošās saistības ir īstenotas ar Finanšu regulu 91/491/EEK, kas piemērojama septītajam EAF, un 2003. gada 27. marta Finanšu regulu, kas piemērojama devītajam EAF. Kā jau paskaidrots, saskaņā ar nolīgumiem un konvencijām, ar ko izveido dažādus EAF, un attiecīgajām finanšu regulām Komisija ir atbildīga par septītā EAF un

82 Spriedums, 2021. gada 2. septembris, Komisija/Padome (Nolīgums ar Armēniju) C-180/20, EU:C:2021:658, 49. punkts un tajā minētā judikatūra.

83 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2005. gada 2. jūnijs, Komisija/Luksemburga (C-266/03, EU:C:2005:341, 58. punkts), un 2005. gada 14. jūlijs, Komisija/Vācija (C-433/03, EU:C:2005:462, 64. punkts).

84 Skat. spriedumu, 2010. gada 20. aprīlis, Komisija/Zviedrija (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Skat. spriedumu, 2010. gada 20. aprīlis, Komisija/Zviedrija (C-246/07, EU:C:2010:203, 91. punkts). Turklāt ir jāprecizē, ka šajā lietā Tiesa LES 4. panta 3. punktu piemēroja *autonomi* kā atsevišķu normu, jo sadarbības pienākums izriet no prasības par vienotu Eiropas Savienības starptautisko pārstāvību.

86 Skat. šo secinājumu 79. un 80. punktu.

87 Attiecībā uz Kotonū nolīgumu, ņemot vērā šā nolīguma 2., 3. un 12. pantu, šķiet, ka tā īstenošanai šā nolīguma pusēm ir jāsaskaņo sava politika, proti, attiecīgo valstu labā veiktie pozitīvie pasākumi, bet ne šīs politikas līdzekļi. Līdzīgi pienākumi izriet no Lomes IV konvencijas 2. un 9. panta.

88 Proti, Tiesa ir nospriedusi, ka Kopiena un tās dalībvalstis kā ĀKK valstu partneres ir solidāri atbildīgas pret šīm valstīm par visu to pienākumu izpildi, kuri izriet no uzņemtajām saistībām, tostarp tām, kas attiecas uz finansiālu atbalstu (spriedums, 1994. gada 2. marts, Parlaments/Padome, C-316/91, EU:C:1994:76, 29. punkts). Minētā judikatūra *mutatis mutandis* būtu jāpiemēro Kotonū nolīgumam.

devītā EAF pārvaldību [89]. No šā tiesiskā regulējuma izriet, ka šajā lietā ES ir īstenojusi savu "paralēlo dalīto" kompetenci gan ārlietās, noslēgdama iepriekš minētos jauktos nolīgumus, gan iekšēji, pieņemdama attiecīgās finanšu regulas.

87. Otrkārt, ar aplūkojamo nodokļu tiesību normu Vācija pieņēma nodokļu pasākumu tiešo nodokļu jomā, kas saskaņā ar pašreizējo tiesisko regulējumu ietilpst nevis Eiropas Savienības kompetencē [90], bet gan dalībvalstīm saglabātās kompetences jomā. Tāpat Vācija, pieņemdama nodokļu tiesību normu, īstenoja savu kompetenci attiecībā uz sadarbību attīstības jomā, jo šīs normas priekšmets ir attīstības palīdzība.

88. Lai gan iepriekš minētajā judikatūrā [91] patiešām nav norādīts, vai un – attiecīgā gadījumā – kādā veidā LES 4. panta 3. punktā paredzētais lojālas sadarbības princips būtu piemērojams attiecībā uz LESD 4. panta 4. punktā, 208. panta 1. punktā un 210. panta 1. punktā paredzēto "paralēlo dalīto" kompetenci, uzskatu, ka šādas norādes var atrast, izmantojot tā dēvēto "kompetenču sadalījuma" doktrīnu [92]. Saskaņā ar šo doktrīnu dalībvalstīm ir vispārējs pienākums, īstenojot savas saglabātās kompetences, pienācīgi ievērot Savienības tiesību normas. Šajā ziņā, lai gan tiešie nodokļi Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm, to īstenojot, ir jāievēro Savienības tiesības [93] un, manuprāt, arī ES uzdevumi un mērķi. Tas pats attiecas uz gadījumiem, kad dalībvalsts īsteno savu kompetenci saistībā ar sadarbību attīstības jomā. Līdz ar to no LES 4. panta 3. punktā nostiprinātā lojālas sadarbības principa tvēruma nav izslēgta darbība, ko dalībvalstis veic jomās, kuras nav bijušas (vai nevar būt) pakļautas saskaņošanai Eiropas Savienībā, piemēram, tiešie nodokļi un sadarbība attīstības jomā.

89. Ņemot vērā izklāstīto, no LESD 4. panta 4. punkta, 208. panta 1. punkta un 210. panta 1. punkta – kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktā nostiprināto lojālas sadarbības principu – izriet, ka pat tad, kad dalībvalstis īsteno tām saglabāto kompetenci tiešo nodokļu un attīstības sadarbības jomā, tām ir jāsekmē Eiropas Savienības uzdevumu izpilde un tās nedrīkst apdraudēt Eiropas Savienības mērķu sasniegšanu saistībā ar sadarbību attīstības jomā.

2. Par LESD 4. panta 4. punkta, 208. panta 1. punkta un 210. panta 1. punkta – kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktu – pārkāpumu

90. Vispirms vēlos uzsvērt, ka dalībvalstīm, vienojoties par kopēja fonda, piemēram, EAF, izveidi, būtu jāizstrādā noteikumi, kā ar nodokļiem tiks aplikti ienākumi, kas gūti no šā fonda finansējuma. Taču tā kā šādu noteikumu nav, Tiesai šī lieta ir jāizskata, ņemot vērā spēkā esošos primāro tiesību aktus. Rodas jautājums, kāds ir šo Līguma noteikumu – kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktā paredzēto lojālas sadarbības principu – pārkāpums.

91. Uzskatu, ka no dalībvalstīm izvirzītās prasības sekmēt ES uzdevumu izpildi un neapdraudēt Eiropas Savienības mērķu sasniegšanu saistībā ar sadarbību attīstības jomā izriet, ka tās nedrīkst veikt nekādus pasākumus, kas mazinātu ES darbības efektivitāti šajā jomā. Turklāt dalībvalstu pienākums ir radīt atbilstīgus apstākļus šā uzdevuma izpildei vai mērķa sasniegšanai. Tādējādi

89 Skat. šo secinājumu 45. punktu.

90 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 43. punkts), un 2016. gada 23. februāris, Komisija/Ungārija (C-179/14, EU:C:2016:108, 171. punkts un tajā minētā judikatūra).

91 Skat. šo secinājumu 83. punktu.

92 Šo doktrīnu Tiesa ir piemērojusi lietās, piemēram, sociālā nodrošinājuma, izglītības sistēmu organizācijas, tiesu sistēmas organizācijas un tiešo nodokļu jomā. Vispārīgāk skat. 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, 192. lpp.

93 Skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija (C-269/09, EU:C:2012:439, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

jebkurš nodokļu pasākums, kura dēļ var samazināties finansējums, kas paredzēts attīstības palīdzības projektu finansēšanai attiecīgajā ĀKK valstī, neveicina ES uzdevumu izpildi un apgrūtina Eiropas Savienības mērķu sasniegšanu saistībā ar sadarbību attīstības jomā. Tik tiešām tas, ka EAF piešķirto finansējumu dalībvalstis apliek ar nodokli, samazina finansiālā atbalsta apjomu attiecīgo palīdzības projektu saņēmējiem ĀKK valstīs un rada *finansiālus šķēršļus* šiem projektiem [94]. Tādējādi šis nodokļu pasākums ir uzskatāms par šo tiesību normu pārkāpumu.

92. Konkrētāk – kā norādījusi RF [95] – būtu jāņem vērā LES 21. panta 2. punkta d) apakšpunktā un Kotonū nolīgumā izvirzītie mērķi, proti, "nabadzības izskaušana, noturīga attīstība un ĀKK valstu pakāpeniska integrācija pasaules ekonomikā". Eiropas Savienība un dalībvalstis, izveidojot EAF un MPP, lai veicinātu plašu projektu klāstu ĀKK valstīs [96], radīja konkrētus līdzekļus šo plašo mērķu sasniegšanai [97]. Citiem vārdiem – EAF piešķirtais finansējums MPP veikto darbību finansēšanai ir uzskatāms par šo mērķu konkrētu izpausmi. Šajā ziņā MPP ir uzskatāma par "ANO strukturētu ES intervenci", kuras mērķis ir apmierināt visu iedzīvotāju pamatvajadzības [98].

93. No tā izriet, ka EAF piešķir līdzekļus MPP, lai finansētu attiecīgo programmu un atbalstītu vietējos iedzīvotājus, kas gūst labumu no šā projekta. Un otrādi: tā mērķis nav finansēt kādas dalībvalsts budžetu [99]. Tāpēc, neskarot dalībvalstu iemaksas saistībā ar darba ņēmēju sociālo nodrošināšanu vai citiem līdzīgiem pakalpojumiem, šīm valstīm principā nevajadzētu aplikt ar nodokli EAF finansētus projektus un ar tiem saistītus iedzīvotāju ienākumus. Šādu ĀKK valstīm paredzētu projektu aplikšana ar nodokli mazina finansiālā atbalsta apjomu, ko saņem attiecīgo palīdzības projektu saņēmēji šajās valstīs, un *pati par sevi* ir uzskatāma par LESD 4. panta 4. punkta, 208. panta 1. punkta un 210. panta 1. punkta – kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktu – pārkāpumu.

94. Turklāt, lai konstatētu, vai ir noticis šo normu pārkāpums, nav nepieciešams pierādīt, ka pastāv atšķirīgs nodokļu režīms projektiem, kas tiek finansēti no valsts budžeta līdzekļiem, un projektiem, kurus finansē EAF. Tātad atšķirībā no kapitāla brīvas aprites ierobežojumiem šo Līguma noteikumu pārkāpums var būt noticis pat tad, ja nepastāv atšķirības nodokļu režīmā, kas piemērojams šiem diviem projektu veidiem. Tādēļ, lai konstatētu šo Līguma normu pārkāpumu, atbilde uz jautājumu, vai aplūkojamā nodokļu tiesību norma rada mazāk izdevīgus apstākļus EAF finansētajiem projektiem un darba ņēmējiem, kuri strādā šādos projektos, nav nozīmīga, jo, īstenojot jebkuru valsts nodokļu pasākumu, kas nesekmē ES uzdevumu izpildi vai apgrūtina ES mērķu sasniegšanu saistībā ar sadarbību attīstības jomā, netiek ievērots lojālas sadarbības princips. Gluži pretēji: lai piemērotu šīs tiesību normas, ir pietiekami konstatēt, ka pastāv grūtības efektīvi izpildīt ES uzdevumu vai sasniegt tās mērķi.

94 Šajā nozīmē skat. spriedumu *Bruce of Donington* (C 208/80, EU:C:1981:194, 14.–20. punkts).

95 Skat. viņas apsvērumu 44. punktu.

96 Patiešām, MPP var aptvert plašu projektu klāstu – "sākot no skolu korpusiem, veselības aprūpes centriem, ūdens un sanitārijas projektiem, eļļas un palmu kodolu pārstrādes uzņēmumiem, tirgus kioskiem, caurtekām u.c., un procesi tika izstrādāti atbilstoši tam, lai veidotu egalitāru sabiedrību, vienlīdzīgi ietekmējot gan sabiedrības nabadzīgos iedzīvotājus, gan minoritāšu grupas" (skat. šo secinājumu 47. zemsvītras piezīmi).

97 Piemēram, attiecībā uz Nigērijas (Nigēras deltas) lauku iedzīvotāju kopienām naftas ieguves štatos tiek norādīts, ka ES intervences "skaidri apliecina" tās apņemšanos "globālā mērogā izskaust nabadzību". Laikā no 1999. gada līdz 2012. gadam deviņās šā reģiona pavalstīs tika īstenotas trīs MPP, kuru izdevumi pārsniedza 210 miljonus EUR. Tiek ziņots, ka MPP faktiski samazināja nabadzības līmeni reģionā, nodrošinot vairāk nekā 20 000 mikroprojektu, kas aptvēra vairāk nekā 4000 lauku iedzīvotāju kopienu deviņās pavalstīs. (Skat. 47. zemsvītras piezīmi.)

98 Turpat.

99 Šajā ziņā jānorāda, ka palīdzības projekti ārvalstīs, kurus vismaz 75 % apmērā finansē ar valsts budžeta līdzekļiem, ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa. Tas liecina, ka tehniskā ziņā nav šķēršļu šo ieņēmumu atbrīvošanai no nodokļa.

3. Tieša iedarbība

95. Tiešā iedarbība ir iespējamība tieši atsaukties uz ES tiesību normu valsts tiesā bez nepieciešamības piemērot papildu "starpnieku" valsts tiesību aktos [100]. Attiecībā uz primāro tiesību aktiem Tiesa tiešās iedarbības principu ieviesa ar spriedumu *Van Gend & Loos* [101], tomēr ar nosacījumu, ka pienākumiem ir jābūt pietiekami skaidriem, precīziem un bez nosacījumiem, lai fiziskas personas varētu uz tiem atsaukties valsts tiesā [102]. Uzskatu, ka LESD 4. panta 4. punktu, 208. panta 1. punktu un 210. panta 1. punktu – kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktā nostiprināto lojālas sadarbības principu – nevar interpretēt kā tādus, kas ietvertu šādus pienākumus. Tas pats attiecas uz Lomes IV konvencijas un Kotonū nolīguma noteikumiem, kurus puses apsprieda tiesas sēdē [103].

96. Tomēr šajā lietā akts, kam ir tieša iedarbība, ir Komisijas lēmums vai kredītrīkotāja lēmums, ar kuru Komisija nolemj piešķirt tiesības noslēgt iepirkuma līgumu vai dotāciju, kas ļauj nodrošināt finansējumu attiecīgajai sabiedrībai. Principā ir nepieciešams lēmums par iepirkumu vai dotāciju piešķiršanu vai līgums, kurš noslēgts starp Komisiju, kas rīkojas EAF vārdā, un attiecīgo sabiedrību un kurā konkretizēti katras puses pienākumi. Diemžēl šāds akts nav iekļauts Tiesai iesniegtajos lietas materiālos. Tomēr no attiecīgo finanšu regulu normām izriet, ka Komisija rīkojas kā iestāde, kas var pieņemt juridiski saistošus lēmumus attiecībā uz trešām personām [104]. Šajā lietā uz šo lēmumu var atsaukties aplūkojamā sabiedrība un līdz ar to arī RF. Tomēr valsts tiesai ir jānoskaidro šā individuālā lēmuma esība un saturs.

4. Starpsecinājumi

97. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka LESD 4. panta 4. punkts, 208. panta 1. punkts un 210. panta 1. punkts kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktā nostiprināto lojālas sadarbības principu ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādas dalībvalsts nodokļu tiesību normas piemērošanu, ar kuru darba ņēmējam ir liegts izmantot atbrīvojumu no nodokļa tāda iemesla dēļ, ka šis darba ņēmējs ir norīkots darbam EAF finansētā attīstības palīdzības projektā, jo sekas šādai EAF piešķirtā finansējuma aplikšanai ar nodokli dalībvalstī ir samazināts finansiālā atbalsta apjoms attiecīgā palīdzības projektu līdzekļu saņēmējiem trešā valstī un finansiāli šķēršļi šiem projektiem.

100 Ģenerāladvokāta M. Bobeka [*M. Bobek*] secinājumi lietā *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld* (Tieša iedarbība) (C-205/20, EU:C:2021:759, 32. punkts).

101 Spriedums, 1963. gada 5. februāris (26/62, EU:C:1963:1).

102 Skat. spriedumu, 2019. gada 24. jūnijs, *Popławski* (C-573/17, EU:C:2019:530, 58. un 61. punkts).

103 Proti, tās atsaucās uz Kotonū nolīguma 2., 3. un 9. pantu.

104 Skat. Komisijas un kredītrīkotāja pilnvaras un lēmumus, kas izklāstīti Finanšu regulas 91/491, ko piemēro septītajam EAF, 17.–24. pantā un 2003. gada 27. marta Finanšu regulas, kuru piemēro devītajam EAF, 50.–53. pantā. Turklāt vēlos norādīt, ka līgumus, ko noslēdza uzņēmumi un Komisija un ko finansēja EAF, reglamentēja vispārīgie noteikumi EAF finansētajos pakalpojumu līgumos, kuri izklāstīti IV pielikumā ĀKK-EEK Ministru padomes 1990. gada 29. marta Lēmumam Nr. 3/90, ar ko pieņem Samierināšanas un šķīrējtiesas vispārīgos noteikumus, vispārīgos nosacījumus un procedūras noteikumus attiecībā uz Eiropas Attīstības fonda (EAF) finansētiem būvdarbu, piegādes un pakalpojumu līgumiem un šo līgumu piemērošanu (OV 1990, L 382, 1. lpp.).

IV. Secinājumi

98. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

1) LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādas dalībvalsts nodokļu tiesību normas piemērošanu, kurā atbrīvojums no ienākuma nodokļa atalgojumam, ko saņem darbam attīstības palīdzības projektā norīkots darba ņēmējs, ir paredzēts vienīgi gadījumos, kad šādu projektu vismaz 75 % apmērā finansē no Vācijas budžeta līdzekļiem (par sadarbību attīstības jomā atbildīgā federālā ministrija vai *Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit*), bet kurai ir tādas sekas, ka šādu atbrīvojumu ir liegts izmantot darba ņēmējam, kas norīkots darbam šāda veida projektā, ko tādā pašā apmērā finansē kāds no Eiropas attīstības fondiem (EAF).

2) Pakārtoti:

   LESD 4. panta 4. punkts, 208. panta 1. punkts un 210. panta 1. punkts kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktā nostiprināto lojālas sadarbības principu ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādas dalībvalsts nodokļu tiesību normas piemērošanu, ar kuru darba ņēmējam ir liegts izmantot atbrīvojumu no nodokļa tāda iemesla dēļ, ka šis darba ņēmējs ir norīkots darbam EAF finansētā attīstības palīdzības projektā, jo sekas šādai EAF piešķirtā finansējuma aplikšanai ar nodokli dalībvalstī ir samazināts finansiālā atbalsta apjoms attiecīgā palīdzības projektu līdzekļu saņēmējiem trešā valstī un finansiāli šķēršļi šiem projektiem.