



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2023. gada 7. septembrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Sadarbība attīstības jomā – Tiešie nodokļi – Ienākuma nodoklis – Atbrīvojums, kas piemērojams darbinieku atalgojumam saistībā ar attīstības palīdzības projektu, kurš tiek finansēts no valsts budžeta līdzekļiem – Atšķirīgs nodokļa režīms atalgojumam, kas saņemts saistībā ar Eiropas Attīstības fonda finansētu projektu – LESD 63. panta 1. punkts – Kapitāla brīva aprīte – LES 4. panta 3. punkts – Pienākums lojāli sadarboties – Eiropas Savienības uzdevumu izpildes sekmēšana – LESD 208. un 210. pants – Sadarbība attīstības jomā – Pienākums veicināt politiku sadarbībai attīstības jomā – Iespēja atsaukties

Lietā C-15/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar 2021. gada 13. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 6. janvārī, tiesvedībā

**RF**

pret

***Finanzamt G,***

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*] (referents), tiesneši D. Gracijs [*D. Gratsias*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*], I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] un Z. Čehi [*Z. Csehi*],

ģenerāladvokāte: L. Medina,

sekretāre: S. Bēre [*S. Beer*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2022. gada 23. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- RF vārdā – *B. Ellenrieder, J. Schönfeld* un *C. Süß, Rechtsanwälte*,
- Vācijas valdības vārdā – *J. Möller, R. Kanitz* un *N. Scheffel*, pārstāvji,

\* Tiesvedības valoda – vācu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *C. Giolito, M. Kellerbauer, W. Roels, D. Schaffrin* un *V. Uher*,  
pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2023. gada 9. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 45., 56. un 63. pantu, kā arī LES 4. panta 3. punktu kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp fizisku personu un *Finanzamt G* (*G* pilsētas finanšu pārvalde, Vācija) par pēdējās minētās atteikumu atbrīvot no ienākuma nodokļa ienākumu, ko šī persona, kurai Vācijā ir neierobežots pienākums maksāt šo nodokli, saņēmusi par ārvalstī veiktu darbību, kas finansēta ar 7. un 9. Eiropas Attīstības fonda (EAF) līdzekļiem, lai gan šis valsts nodokļu tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka šāds ienākums ir atbrīvojams no nodokļa, ja darbība būtībā tiek finansēta no šīs valsts budžeta līdzekļiem.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Septītajam un devītajam EAF piemērojamais tiesiskais regulējums*

#### *Ceturtnā ĀKK un EEK konvencija*

- 3 Ceturtnā ĀKK un EEK konvencija, kas parakstīta 1989. gada 15. decembrī Lomē (OV 1991, L 229, 3. lpp.), ietver trešo daļu “ĀKK un EEK sadarbības instrumenti”, tajā skaitā III sadaļu “Sadarbība attīstības finansēšanas jomā”. Šīs sadaļas noteikumu vidū ir šīs konvencijas 231. pants, kurā paredzēts:  
“Šajā sadaļā noteiktajiem mērķiem Kopienas finansiālā atbalsta kopsumma ir norādīta šai konvencijai pievienotajā Finanšu protokolā.”
- 4 Šīs konvencijas 233. panta 1. punkts ir formulēts šādi:  
“Projektus un programmas var finansēt vai nu no dotācijām vai riska kapitāla no Fonda, vai ar [Eiropas Investīciju bankas (EIB)] aizdevumiem no pašu līdzekļiem, vai arī izmantojot divus vai vairākus no šiem finansēšanas veidiem.”
- 5 Ceturtnajai ĀKK un EEK konvencijai pievienotais Finanšu protokols ietver 1. pantu, kura 1. punktā ir noteikts, ka šīs konvencijas trešās daļas III sadaļā par sadarbību attīstības finansēšanas jomā minētajiem mērķiem un piecu gadu laikposmā, sākot no 1990. gada 1. marta, Eiropas Kopienas finansiālā atbalsta kopsumma ir 12 000 miljonu ECU.

*Iekšējais nolīgums par Kopienas atbalsta, ko piešķir atbilstoši Ceturtajai ĀKK un EEK konvencijai, finansēšanu un pārvaldību*

- 6 Iekšējā nolīguma par Kopienas atbalsta, ko piešķir atbilstoši Ceturtajai ĀKK un EEK konvencijai, finansēšanu un pārvaldību (OV 1991, L 229, 288. lpp.) pirmajā apsvērumā ir teikts:

“tā kā ar Ceturto ĀKK un EEK konvenciju, kas parakstīta 1989. gada 15. decembrī Lomē (turpmāk tekstā – “Konvencija”), Kopienas atbalsta ĀKK valstīm 1990.–1995. gadam kopsumma ir noteikta 12 000 miljonu ECU apmērā”.

- 7 Šā nolīguma 1. panta 1. punktā un 2. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis izveido septīto Eiropas Attīstības fondu (1990), turpmāk “Fonds”.

2. a) Fondam ir piešķirti 10 940 miljoni ECU, ko dalībvalstis finansē atbilstoši [sadales atslēgai].  
[..]”

- 8 Minētā nolīguma 3. panta pirmā daļa ir formulēta šādi:

“1. pantā noteiktajai summai pieskaita 1225 miljonus ECU, ko aizdevumu veidā no pašu līdzekļiem piešķir [EIB] – ar nosacījumiem, kurus tā nosaka atbilstoši saviem statūtiem.”

- 9 Saskaņā ar šā nolīguma 5. pantu:

“Ikvienu finanšu darījumu ar ĀKK valsti vai valsti un teritoriju, kas atbilst Konvencijai un lēmumam [par valstīm un teritorijām] – izņemot aizdevumus, ko [EIB] piešķir no saviem pašu līdzekļiem –, veic ar šajā nolīgumā paredzētajiem nosacījumiem un atskaita no Fonda.”

- 10 Iekšējā nolīguma par Kopienas atbalsta, ko piešķir atbilstoši Ceturtajai ĀKK un EEK konvencijai, finansēšanu un pārvaldību 13. panta 1. punktā ir noteikts:

“[Eiropas] Komisija izskata projektus un programmas, ko saskaņā ar Konvencijas 233. pantu un attiecīgajiem Lēmuma noteikumiem var finansēt ar dotācijām no Fonda līdzekļiem.”

- 11 Saskaņā ar šā nolīguma 15. pantu:

“1. [EIB] uz Kopienas rēķina nodrošina to darījumu finansiālu izpildi, kas veikti ar Fonda līdzekļiem, izmantojot riska kapitālu. Šajā sakarā [EIB] rīkojas Kopienas vārdā un uz tās rēķina. Tai ir visas no tā izrietošās tiesības, it īpaši kā kreditoram vai īpašniekam.

2. [EIB] nodrošina finansiālu izpildi darījumiem, kas veikti, izmantojot aizdevumus no tās pašu līdzekļiem, kā arī subsīdijas no Fonda līdzekļiem procentu segšanai.”

*Finanšu regula 91/491/EEK*

- 12 Padomes Finanšu regulas 91/491/EEK (1991. gada 29. jūlijs), kas attiecas uz sadarbību attīstības finansēšanas jomā atbilstīgi Ceturtajai ĀKK un EEK konvencijai (OV 1991, L 266, 1. lpp.), 33. panta 1. punktā ir noteikts:

“Maksājumus principā veic ar atzītu finanšu iestāžu starpniecību. [..]”

### *Kotonū nolīgums*

- 13 Partnerattiecību nolīguma starp Āfrikas, Karību jūras reģiona un Klusā okeāna valstu grupas locekļiem, no vienas puses, un Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no otras puses, kas parakstīts 2000. gada 23. jūnijā Kotonū (OV 2000, L 317, 3. lpp.) un kas Kopienas vārdā apstiprināts ar Padomes 2002. gada 19. decembra Lēmumu 2003/159/EK (OV 2003, L 65, 27. lpp.) – ar grozījumiem, kas izdarīti ar nolīgumu, kurš apstiprināts ar Padomes 2005. gada 21. jūnija Lēmumu 2005/599/EK (OV 2005, L 209, 26. lpp.), un ar nolīgumu, kas apstiprināts ar Padomes 2010. gada 14. maija Lēmumu 2010/648/ES (OV 2010, L 287, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Kotonū nolīgums”), 62. panta 1. punktā ir noteikts:

“Šajā nolīgumā noteiktajiem mērķiem Kopienas finansiālā atbalsta kopsumma, kā arī finansēšanas kārtība un nosacījumi ir izklāstīti šā nolīguma pielikumos.”

- 14 Šā nolīguma I pielikums “Finanšu protokols” ir formulēts šādi:

“1. Šajā nolīgumā izklāstītajiem mērķiem piecu gadu laikposmā, sākot no 2000. gada 1. marta, Kopienas finansiālā atbalsta kopsumma ir noteikta 15 200 miljonu [EUR] apmērā.

2. Kopienas finansiālā palīdzība no devītā EAF veido 13 500 miljonus EUR.

3. Devītais EAF starp sadarbības instrumentiem ir sadalīts šādi:

- a) 10 miljardi EUR neatmaksājamas palīdzības veidā ir paredzēti ilgtermiņa atbalstam attīstībai. [..]

[..]

4. [EIB] piešķir ne vairāk kā 1700 miljonus EUR kā aizdevumus no pašu līdzekļiem. [..]

[..]

6. [EIB] pārvalda aizdevumus, kas piešķirti no pašu līdzekļiem, kā arī darbību, ko finansē ieguldījumu mehānisma ietvaros. [..]

[..]”

- 15 Minētā nolīguma II pielikuma “Finansēšanas metodes un nosacījumi” 1. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ar riska kapitālu un aizdevumiem, ko finansē no Investīciju mehānisma un [EIB] pašu līdzekļiem, un īpašu darbību saistītie finansēšanas veidi un nosacījumi ir izklāstīti šajā nodaļā. [..]”

- 16 Šā paša nolīguma IV pielikuma “Maksājumi” 37. panta 1. punktā ir noteikts:

“Lai veiktu maksājumus ĀKK valstu valūtās, kontus, kas denominēti dalībvalstu valūtās vai euro, Komisijas vārdā var atvērt valsts vai paravalsts finanšu iestādē, par kuru ĀKK valsts un Komisija kopīgi vienojušās. Šī iestāde veic valsts deleģētā maksātāja funkcijas.”

*Iekšējais nolīgums par Kopienas atbalsta finansēšanu un pārvaldību saistībā ar Kotonū nolīgumu*

- 17 Iekšējā nolīguma starp dalībvalstu valdību pārstāvjiem, tiekoties Padomē, par Kopienas atbalsta finansēšanu un pārvaldību saistībā ar Finanšu protokolu, kas pievienots Partnerattiecību nolīgumam starp Āfrikas, Karību jūras reģiona un Klusā okeāna valstīm un Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, kas parakstīts Kotonū (Beninā) 2000. gada 23. jūnijā, un par finansiālas palīdzības piešķiršanu aizjūras zemēm un teritorijām, uz ko attiecas EK līguma ceturrtā daļa (OV 2000, L 317, 355. lpp.; turpmāk tekstā – “Iekšējais nolīgums par Kopienas atbalsta finansēšanu un pārvaldību saistībā ar Kotonū nolīgumu”), 1. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis izveido devīto Eiropas Attīstības fondu (2000), turpmāk “9. EAF”.

2. 9. EAF tiek finansēts šādi:

a) Summu, kas nepārsniedz 13 800 miljonus EUR, dalībvalstis finansē atbilstoši [sadales atslēgai].  
[..]”

- 18 Šā nolīguma 5. panta 1. punktā ir noteikts:

“Šā nolīguma 1. panta 2. punktā minētajai summai pieskaita no [EIB] pašu līdzekļiem piešķirtos aizdevumus līdz 1720 miljonu EUR apmērā. [..]”

*Finanšu regula (2003. gada 27. marts), kas piemērojama 9. Eiropas Attīstības fondam*

- 19 Finanšu regulas (2003. gada 27. marts), kas piemērojama 9. Eiropas Attīstības fondam (OV 2003, L 83, 1. lpp.), 28. pantā ir noteikts:

“Lai veiktu ĀKK–EK nolīguma IV pielikuma 37. panta 1. un 4. punktā vai Lēmuma par aizjūras asociāciju īstenošanas pasākumos minētos maksājumus, grāmatvedis atver kontus ĀKK valstu un aizjūras zemju un teritoriju (turpmāk tekstā – AZT) finanšu iestādēs maksājumiem ĀKK valstu valūtās vai AZT vietējā valūtā un dalībvalstu finanšu iestādēs maksājumiem euro un citās valūtās. Saskaņā ar minētā pielikuma 37. panta 2. punktu uz naudas līdzekļiem, kas glabājas kontos ĀKK valstu un AZT finanšu iestādēs, neattiecas procenti un par šo iestāžu pakalpojumiem netiek saņemta atlīdzība. Saskaņā ar iekšējā nolīguma [par Kopienas atbalsta finansēšanu un pārvaldību saistībā ar Kotonū nolīgumu] 1. panta 3. punktu par naudas līdzekļiem, kas noguldīti kontos dalībvalstu finanšu iestādēs, ir maksājami procenti, kurus pārskaita uz minētajā pantā norādīto kontu.”

*Direktīva 88/361/EEK*

- 20 Padomes Direktīvas 88/361/EEK (1988. gada 24. jūnijs) par Līguma [63.] panta īstenošanu (OV 1988, L 178, 5. lpp.) I pielikuma ievaddaļā ir teikts:

“Šajā nomenklatūrā kapitāla aprites tipi klasificēti saskaņā ar valsts vai ārzemju valūtā denominētu aktīvu un pasīvu ekonomisko būtību, uz ko šie tipi attiecas.

Šajā nomenklatūrā uzskaitītie kapitāla aprites tipi attiecas uz:

- visām operācijām, kas vajadzīgas kapitāla aprītei: darījumu un līdzīgu pārvedumu slēgšanu un izpildi. Darījumus parasti veic dažādu dalībvalstu rezidenti, kaut arī dažu tipu kapitāla aprīti

veic vienas un tās pašas personas uz sava rēķina (piem., emigrantiem piederīgu aktīvu pārvedumi),

[..].”

- 21 Starp I pielikumā uzskaitītajiem kapitāla aprites veidiem tā VIII sadaļā ir minēti “finansiāli aizdevumi un kredīti (kas nav ietverti I, VII un XI [kategorijā])” un – minētā pielikuma XI sadaļā – “personīgā kapitāla aprīte”, tajā skaitā “[ziedojumi] un piešķirumi”.

### ***Vācijas tiesību normas***

#### *EStG*

- 22 Saskaņā ar *Einkommensteuergesetz* (Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likums), redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem (turpmāk tekstā – “*EStG*”) 1. panta 1. punkta pirmo teikumu ikvienai fiziskai personai, kuras domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Vācijas teritorijā, ir neierobežots pienākums maksāt nodokļus.
- 23 Saskaņā ar *EStG* 2. panta 1. punktu ienākums no algota darba, ko nodokļu maksātājs saņem, lai gan viņam ir neierobežots pienākums maksāt nodokļus, ir apliekams ar ienākuma nodokli.
- 24 *EStG* 34.c panta 5. punktā ir noteikts:

“Pavalsts augstākā nodokļu iestāde vai tās pilnvarota nodokļu iestāde ar Federālās finanšu ministrijas atļauju var ārvalstī gūtam ienākumam piemērot – daļēji vai pilnā apmērā – atbrīvojumu no ienākuma nodokļa vai noteikt paušālu summu, ja ekonomikas apsvērumu dēļ tas šķiet lietderīgi vai ja šā panta 1. punkta piemērošana izrādās sevišķi sarežģīta.”

#### *ATE*

- 25 Vācijas Finanšu ministrija 1983. gada 31. oktobrī, pamatojoties uz *EStG* 34.c panta 5. punktu, pēc saskaņošanas ar pavalstu augstākajām nodokļu iestādēm publicēja *Auslandstätigkeitserlass* (Norādījumi par darbinieku ienākumam no darba ārvalstīs piemērojamo nodokļu režīmu; *BStBl.* 1983 I, 470. lpp.; turpmāk tekstā – “*ATE*”), kas ietver šādus fragmentus:

“Ienākumu, ko valsts teritorijā [...] reģistrēta darba devēja darbinieks gūst no darba, uz kuru attiecas režīms, kas piemērojams uz citā valstī spēkā esoša darba līguma pamata, atbrīvo no ienākuma nodokļa.

#### I. Darbība, uz kuru attiecas nodokļu režīms

Darbība, uz kuru attiecas nodokļu režīms, ir darbība, ko ārvalstī veic uz valstī reģistrēta piegādātāja, ražotāja, līgumslēdzēja vai minerālu izpētes un ieguves tiesību turētāja rēķina saistībā ar:

1. rūpnīcu, ēku, uz zemes izvietotu lielizmēra mašīnu vai līdzīgu iekārtu plānošanu, būvniecību, ierīkošanu, nodošanu ekspluatācijā, paplašināšanu, remontu, modernizāciju, uzraudzību vai tehnisko apkopi, kā arī cita aprīkojuma uzstādīšanu, izvietošana vai remontu; turklāt par iekārtas ekspluatāciju līdz nodošanai klientam var gūt priekšrocības nodokļu ziņā;

2. minerālu izpēti un izmantošanu;

3. konsultācijām klientiem vai ārvalstu organizācijām attiecībā uz 1. un 2. punktā minēto darbību; vai

4. Vācijas publiskā sektora palīdzību attīstībai saistībā ar sadarbību tehnikas vai finanšu jomā.

[..]

II. Darbības, uz kuru attiecas nodokļu režīms, ilgums

Darbībai ārvalstī jābūt veiktai vismaz trīs mēnešus (nepārtraukti) kādā no valstīm, ar kurām nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas attiektos arī uz ienākumu no algota darba.

[..]

V. Nepiemērošana

Šo regulējumu nepiemēro, ja:

1. algu maksā no publiskā sektora līdzekļiem, piemēram, *Deutsche Bundesbahn* [Vācijas federālais dzelzceļš] vai *Deutsche Bundesbank* [Vācijas Federālā centrālā banka],

2. darbs ārvalstī tiek veikts kādā no valstīm, ar kurām ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas piemērojama ienākumam no algota darba; ja konvencija ir piemērojama pirms tās stāšanās spēkā, līdz tās spēkā stāšanās brīdim turpina piemērot iepriekš pieņemtās tiesību normas, ciktāl tās darbiniekam ir labvēlīgākas [..].”

*Nodokļu iestāžu prakse*

- 26 Kā liecina Vācijas valdības sniegtā informācija, *ATE* I sadaļas 4. punktā izmantoto jēdzienu “Vācijas publiskā sektora palīdzīb[a] attīstībai saistībā ar sadarbību tehnikas vai finanšu jomā” nodokļu administrācija savukārt interpretē tādējādi, ka tas nozīmē, ka attīstības palīdzības pasākums vismaz 75 % apmērā ir jāfinansē federālajai ministrijai, kas atbildīga par sadarbību attīstības jomā, vai valstij piederošai privāttiesiskai attīstības palīdzības sabiedrībai.

**Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

- 27 No 2009. gada 12. aprīļa līdz 2012. gada 31. oktobrim prasītāja pamatlietā kā algota projekta vadītāja bija nodarbināta attīstības palīdzības sabiedrībā, kuras juridiskā adrese ir Vācijā. Viņa strādāja uz tāda darba līguma pamata, kam ilgums bija tāds pats kā projektam – kurā viņa tika nodarbināta – sadarbības attīstības jomā Āfrikā. Šis projekts tika finansēts no 7. un 9. EAF līdzekļiem. Tomēr šajā laikposmā viņas pastāvīgā dzīvesvieta un interešu centrs joprojām bija Vācijā, kur līdz ar to viņai bija neierobežots pienākums maksāt ienākuma nodokli.

- 28 *Finanzamt Z* (Z pilsētas finanšu pārvalde, Vācija) apmierināja prasītājas pamatlietā darba devēja lūgumu, pamatojoties uz *ATE*, atbrīvojot viņas algu no aplikšanas ar nodokli un pēc tam izsniedza izziņu par šādu atbrīvojumu. Tāpēc darba devējs neieturēja nodokli ienākuma gūšanas vietā un pārskaitīja to algas nodokļa administrācijai. Prasītājas alga netika aplikta ar nodokli arī nevienā trešā valstī.
- 29 Sabiedrības, kura nodarbināja prasītāju pamatlietā, nodokļu revīzijas gaitā kompetentais nodokļu dienests konstatēja, ka aplūkojamo attīstības palīdzības projektu nebija finansējusi nedz federālā valdība, nedz *Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit* (Vācijas sabiedrība starptautiskajai sadarbībai, Vācija), bet gan 7. un 9. EAF. Līdz ar to G pilsētas finanšu pārvaldei tika lūgts šīs prasītājas algas aplikēt ar ienākuma nodokli.
- 30 Ar 2014. gada 13. februāra lēmumu G pilsētas finanšu pārvalde noteica nodokļa summu, kas prasītājai pamatlietā bija jāmaksā par 2011. un 2012. finanšu gadu.
- 31 Tā kā prasītājas sūdzība par šo lēmumu netika apmierināta, tā cēla prasību *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija), kas to ar 2018. gada 22. marta spriedumu noraidīja kā nepamatotu. Pēc tam prasītāja par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā, proti, *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija).
- 32 Šajā ziņā iesniedzējtiesa uzskata, ka, ņemot vērā valsts tiesību normas, kasācijas sūdzība nav pamatota. Savukārt *ATE* un ar to saistītā nodokļu iestāžu prakse varētu būt pretrunā LES 4. panta 3. punktā nostiprinātajam lojālas sadarbības principam, kā arī dalībvalstu pienākumam savu attīstības politiku koordinēt atbilstoši LESD 208. pantam kopsakarā ar tā 210. pantu.
- 33 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [LES] 4. panta 3. punkts kopsakarā ar [LESD] 208. un 210. pantu ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts administratīvo praksi atbrīvojumu no aplikšanas ar nodokli nepiemērot gadījumos, kad sadarbības projektu attīstības jomā finansē [divi 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 attīstības palīdzību tehniskās vai finansiālās sadarbības ietvaros, ja šādu darbību vismaz 75 % apmērā finansē par darbību attīstības jomā atbildīgā federālā ministrija vai valstij piederoša privāttiesiska attīstības palīdzības sabiedrība?”

### **Par prejudiciālo jautājumu**

#### ***Par pieņemamību***

- 34 Vācijas valdība rakstveida apsvērumos pauž šaubas par šā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību – ar tādu pamatojumu, ka iesniedzējtiesas sniegtais šā lūguma juridiskā konteksta izklāsts esot maldinošs, jo tajā neesot ņemts vērā fakts, ka *EStG* 34.c panta 5. punktā paredzētais atbrīvojums esot samērīgs nevis ar projekta daļu, ko finansē federālā ministrija, kas atbildīga par sadarbību attīstības jomā, vai valstij piederoša privāttiesiska attīstības palīdzības sabiedrība, bet – gluži pretēji – ar daļu, kas netiek šādi finansēta. Prasītāja pamatlietā tiesas sēdē iebilda pret šo noteikumu, kā aprēķināms atbrīvojums, – ar tādu pamatojumu, ka minētais noteikums ir bijis piemērojams tikai kopš 2014. gada, tas ir, pēc strīdīgajiem faktiskajiem apstākļiem.



- 35 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību normu interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajā tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu kontekstā, par kuru tā ir atbildīga un kura precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas nozīmīguma prezumpcija. Valsts tiesas iesniegtu lūgumu Tiesa var noraidīt vienīgi tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, vai gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai arī kad Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2021. gada 21. decembris, *Euro Box Promotion* u.c., C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 un C-840/19, EU:C:2021:1034, 139. punkts).
- 36 Taču šajā gadījumā no minētās tiesas iesniegtā lūguma izriet, ka šaubas, uz kurām balstīts tās uzdotais jautājums, attiecas nevis uz atbrīvojumu, ko var piešķirt darbiniekam atkarībā no tā, vai projekts, kurā viņš nodarbināts, tiek finansēts no valsts budžeta līdzekļiem vai no EAF, bet gan uz valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto iespēju šā iemesla dēļ darbinieka atalgojumam piemērot atšķirīgu nodokļa režīmu. Tāpēc nav acīmredzami, ka iesniedzējtiesas lūgtajai Savienības tiesību normu interpretācijai nebūtu nekādas saistības ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu.
- 37 Līdz ar to, pat pieņemot, ka Vācijas valdība būtu gatavojusies izvirzīt iebildi par nepieņemamību tā iemesla dēļ, ka lietas materiāliem trūkst precizitātes attiecībā uz piemērojamā tiesiskā regulējuma kontekstu, tā būtu noraidāma.

### ***Par lietas būtību***

- 38 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa pēc būtības vaicā, vai LESD 4. panta 3. punkts kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts nodokļu iestāžu praksi, ka tās atsakās atbrīvot no aplikšanas ar ienākuma nodokli algu, ko saņem darba ņēmējs, kurš veic ar valsts palīdzību attīstības jomā saistītu darbību, ja šī darbība tiek finansēta no EAF, lai gan šāds atbrīvojums tiek piešķirts, ja šādu darbību vismaz 75 % apmērā finansē par sadarbību attīstības jomā atbildīgā ministrija vai attiecīgajai dalībvalstij piederoša privāttiesiska attīstības palīdzības sabiedrība.
- 39 Ņemot to vērā, vispirms ir jānorāda, ka, lai gan iesniedzējtiesa jautājuma formulējumā min tikai LESD 4. panta 3. punktu kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu minētā tiesa atsauca arī uz aprites pamatbrīvībām. Kad tiesas sēdē prasītājam pamatlietā un Komisijai tika uzdoti jautājumi par šo tematu, tās apgalvoja, ka tāda nodokļu iestāžu prakse kā pamatlietā aplūkojamā ietilpst citastarp LESD 63. panta 1. punktā paredzētās kapitāla brīvas aprites tvērumā, lai gan Vācijas valdība apgalvoja, ka uz tādu situāciju kā pamatlietā aplūkojamā šīs brīvības neattiecoties.
- 40 Šādos apstākļos vispirms ir jānoskaidro, vai LESD 63. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu nodokļu iestāžu praksi kā pamatlietā aplūkojamā.
- 41 Šajā ziņā no Direktīvas 88/361 I pielikumā ietvertās kapitāla aprites nomenklatūras, kurai vēl ir indikatīva loma kapitāla aprites jēdziena definēšanā (spriedums, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:1015, 31. punkts), izriet, ka šīs brīvības materiālais tvērums ir darījumi ar aktīviem vai saistībām, kas denominēti valsts vai ārvalsts valūtā, tostarp aizdevumi un naudas summu ziedojumi.

- 42 Ņemot vērā, ka finansiālā palīdzība, ko var piešķirt no 7. vai 9. EAF, ietver gan neatmaksājamu palīdzību, gan izdevumus, nākas konstatēt, ka tāda nodokļu iestāžu prakse kā pamatlietā aplūkojamā principā varētu ietekmēt kapitāla brīvu apriti.
- 43 Tomēr no LESD 63. panta 1. punkta formulējuma izriet, ka, lai kapitāla brīva aprīte būtu piemērojama, ir nepieciešama aprīte starp dalībvalstīm vai starp dalībvalsti un kādu trešo valsti.
- 44 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa 1994. gada 2. marta sprieduma Parlaments/Padome (C-316/91, EU:C:1994:76) 38. punktā gan ir nospriedusi, ka Ceturtās ĀKK un EEK konvencijas 231. pantā un šai konvencijai pievienotā Finanšu protokola 1. pantā paredzētajam finansiālajam atbalstam nepieciešamos izdevumus tieši sedz valstis.
- 45 Tomēr šajā pašā punktā Tiesa šādus dalībvalstu izdevumus ir nošķirusi no atbalsta sadales, ko paredzēts atļaut ar šādu iesaistīšanos, jo tā ir uzsvērusi, ka pēdējo minēto darījumu veica nevis minētās valstis, bet gan 7. EAF. Turklāt minētā sprieduma 29. punktā Tiesa ir norādījusi, ka, tā kā Ceturto ĀKK un EEK konvenciju vienlaikus noslēdza gan Eiropas Ekonomikas kopiena, gan dalībvalstis, tās, ja vien ar teksta formulējumu nav paredzēts citādi, bija kopīgi atbildīgas attiecībā pret ĀKK valstīm par jebkuru to saistību izpildi, kas izriet no to iesaistīšanās, tostarp finanšu palīdzības jomā. Līdz ar to, kā izriet no minētā sprieduma 30.–32. punkta, lai gan Ceturtajā ĀKK un EEK konvencijā ir izmantots jēdziens “Kopienas finanšu atbalsts”, šīs konvencijas kontekstā tas ir jāsaprot tādējādi, ka tas attiecas uz Eiropas Ekonomikas Kopienas un tās dalībvalstu kopumu.
- 46 Tāpēc Tiesa tā paša sprieduma 33.–37. punktā ir izsecinājusi, ka 7. EAF atbalsts tika piešķirts, lai izpildītu finansiālās palīdzības sniegšanas pienākumu, kurš minēts Ceturtās ĀKK un EEK konvencijas 231. pantā un kurš bija uzlikts Kopienai kopā ar tās dalībvalstīm, bet kura izmaksas pēdējās minētās bija brīvprātīgi uzņēmušās vienas pašas, un šajā nolūkā tās bija izveidojušas 7. EAF.
- 47 Tātad, ņemot vērā šos apstākļus, ir uzskatāms, ka tad, ja finansiālā atbalsta un, vispārīgāk, 7. EAF kapitāla piešķiruma saņemšanai nepieciešamos izdevumus tieši sedz dalībvalstis, ir uzskatāms, ka šo atbalstu, ko veic minētais fonds, ir piešķirušas nevis šīs dalībvalstis, bet gan struktūra, kas izveidota ar starpvaldību nolīgumu, lai Savienības un dalībvalstu vietā uzņemtos saistības, kuras tās ir kolektīvi uzņēmušās, ratificēdamas jauktu starptautisku nolīgumu.
- 48 Tāpēc ir konstatējams, ka kapitāla aprīte, ko ietver 7. EAF finansiālā atbalsta piešķiršana, ir uzskatāma par kapitāla aprīti, kas norisinās nevis starp dalībvalstīm vai starp dalībvalsti un kādu trešo valsti, bet gan starp šo struktūru un, principā, trešo valsti, un ka tātad uz to nevar attiekties kapitāla brīva aprīte.
- 49 Tas pats ir sakāms par 9. EAF finansiālā atbalsta piešķiršanu, jo Kotonū nolīguma noteikumi, kā arī Iekšējais nolīgums par Kopienas atbalsta finansēšanu un pārvaldību saistībā ar Kotonū nolīgumu šajā ziņā ir analogi iepriekš minētajiem noteikumiem.
- 50 Turklāt, pat ja aplūkojamā nodokļu iestāžu prakse ietilptu kapitāla brīvas aprītes piemērošanas jomā, ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja ierobežojošās sekas, ko var radīt valsts veikts pasākums, ir pārāk nejaušas un pārāk netiešas, nevar uzskatīt, ka šādas sekas radītu šķēršļus kādai no aprītes brīvībām (pēc analogijas skat. spriedumu, 2022. gada 27. oktobris, *Instituto do Cinema e do Audiovisual*, C-411/21, EU:C:2022:836, 29. punkts). Tāda nodokļu iestāžu prakse kā pamatlietā aplūkojamā nevar noteikti un tieši ietekmēt 7. vai 9. EAF finansējuma piešķiršanu.

- 51 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, ir konstatējams, ka LESD 63. panta 1. punktā nostiprinātā kapitāla brīva aprīte neattiecas uz tādu nodokļu iestāžu praksi kā pamatlietā aplūkojamā.
- 52 Turpinot – attiecībā uz LES 4. panta 3. punktu kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu var norādīt, kā jau būtībā konstatēts šā sprieduma 46. punktā, ka 7. un 9. EAF nav Savienības institūcijas. Lai gan LES 4. panta 3. punktā ir nostiprināts lojālas sadarbības princips, tomēr, pat ja šo normu skata kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu, tās tvērums ir ierobežots, proti, tā attiecas uz to, kā Savienība un tās dalībvalstis īsteno no Līgumiem izrietošos uzdevumus.
- 53 Tomēr ir jāatgādina, ka dalībvalstis 7. un 9. EAF izveidoja, lai izpildītu finansiālās palīdzības saistības, kuras tās kopā ar Savienību bija uzņēmušās saistībā ar Ceturto ĀKK un EEK konvenciju un Kotonū nolīgumu.
- 54 Ņemot vērā, ka Līgumu noteikumi dalībvalstīm ir saistoši, tās nevar atbrīvoties no lojālas sadarbības pienākuma ievērošanas, it īpaši tālab, lai Savienība varētu izpildīt savus uzdevumus, tostarp atbilstoši LES 3. pantam stingri ievērot starptautiskās tiesības un tātad saistības, kuras tā kopīgi ar dalībvalstīm ir uzņēmusies, ratificēdama jauktus starptautiskus nolīgumus, kā arī – atbilstoši LES 21. pantam – jaunattīstības valstu ilgtspējīgu ekonomikas, sociālo un vides attīstību. Līdz ar to ir uzskatāms, ka attiecības starp dalībvalstīm, no vienas puses, un 7. un 9. EAF, no otras puses, reglamentē tie paši principi, kādi prevalētu, ja dalībvalstis nebūtu izvēlējušās izveidot šos EAF, lai izpildītu finansiālās saistības, kuras tās kopīgi ar Savienību uzņēmušās, ratificēdamas Ceturto ĀKK un EEK konvenciju un Kotonū nolīgumu, tostarp saistības ievērot lojālas sadarbības principu, kas nostiprināts LES 4. panta 3. punktā, attiecīgā gadījumā kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu.
- 55 Turklāt šis lojālas sadarbības pienākums ir vispārpiemērojams un nav atkarīgs no tā, vai attiecīgajā jomā kompetence ir vienīgi Savienībai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 20. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-246/07, EU:C:2010:203, 71. punkts), un vēl jo mazāk no apstākļa, ka šī kompetence ietilpst paralēlo kompetenču jomā, kā saskaņā ar LESD 4. panta 4. punktu tas ir saistībā ar sadarbību attīstības jomā, kurā tas, ka Savienība īsteno savu kompetenci, neliedz dalībvalstīm īstenot savu kompetenci.
- 56 Gluži pretēji: ir jāatgādina, ka vienīgi uz normām, tostarp Līgumu normām, kurās formulēti precīzi beznosacījumu pienākumi un kuru piemērošanas vajadzībām nav nepieciešama nekāda Savienības vai dalībvalstu iestāžu vēlāka iesaistīšanās, varētu atsaukties fiziskās personas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1992. gada 10. novembris, *Hansa Fleisch Ernst Mundt*, C-156/91, EU:C:1992:423, 13. punkts, kā arī 2018. gada 20. marts, *Garlsson Real Estate u.c.*, C-537/16, EU:C:2018:193, 65. punkts).
- 57 Tomēr attiecībā uz LES 4. panta 3. punktā minēto lojālas sadarbības principu, tas, kā izriet no šīs normas formulējuma, ietver divus pozitīvus pienākumus dalībvalstīm, proti, pirmkārt, ievērot, atvieglot un palīdzēt Savienībai veikt uzdevumus, kas izriet no Līgumiem un kas jau atgādināti šā sprieduma 54. punktā, un, otrkārt, veikt visus nepieciešamos pasākumus, lai izpildītu pienākumus, kas izriet no Līgumiem vai no iestāžu aktiem, kā arī negatīvu pienākumu, proti, atturēties no jebkādiem pasākumiem, kuri varētu apdraudēt Savienības mērķu sasniegšanu.
- 58 Lai gan ar pirmo no šiem pozitīvajiem pienākumiem dalībvalstīm ir uzlikts pienākums ievērot Savienības apstiprinātās stratēģijas un pasākumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 20. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-246/07, EU:C:2010:203, 75. un 76. punkts) un uz šā pamata var paredzēt – lai gadījumā, ja dalībvalsts tiesiskais regulējums tiesiskas vai nodokļu priekšrocības

piemērošanu padara atkarīgu no nosacījuma, ka tās piešķiršana ir atkarīga no saimnieciskiem iemesliem –, ka attiecīgā dalībvalsts uzskata, ka šāds nosacījums ir izpildīts, ja šādas priekšrocības piemērošana notiek atbilstoši Savienības saimnieciskajām interesēm, ko ar minētajām stratēģijām un pasākumiem ir paredzēts veicināt vai aizstāvēt, tomēr šāds pienākums ir pārāk neprecīzs, lai to varētu atzīt par tādu, kas varētu radīt fizisko personu tiesības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1986. gada, 15. janvāris, *Hurd*, 44/84, EU:C:1986:2, 47.–49. punkts).

- 59 Attiecībā uz otro no minētajiem pozitīvajiem pienākumiem, proti, to, ka dalībvalstīm ir jāveic visi nepieciešamie pasākumi, lai izpildītu pienākumus, kas izriet no Līgumiem vai no iestāžu aktiem, jau no LES 4. panta 3. punkta otrās daļas formulējuma izriet, ka šis pienākums pats par sevi vēl nepiešķir subjektīvas tiesības, bet tas pastāv vienīgi kopā ar konkrētu pienākumu, kas dalībvalstīm izriet no Līgumiem vai Savienības iestāžu akta, piemēram, saistībā ar noteikumiem par kompetenci.
- 60 Tomēr pretēji situācijai lietā, kurā pasludināts 2004. gada 16. decembra spriedums *My* (C-293/03, EU:C:2004:821, 35., 41., 42., 45. un 47. punkts), no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, ka šajā lietā attiecīgajai dalībvalstij būtu pienākums, kuru varētu skatīt kopsakarā ar lojālas sadarbības principu, kas radītu subjektīvas tiesības privātpersonām. LESD 208. panta 1. punktā un 210. panta 1. punktā noteiktie pienākumi paši par sevi ir pārāk vispārīgi, lai varētu radīt šādas tiesības.
- 61 Šajos noteikumos, kas orientēti uz to Savienības ārējās darbības vispārīgo mērķu sasniegšanu, kuri minēti LES 21. pantā, piemēram, jaunattīstības valstu ilgtspējīgas ekonomikas, sociālās un vides attīstības veicināšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 2. septembris, Komisija/Padome (Nolīgums ar Armēniju), C-180/20, EU:C:2021:658, 49. punkts), ir paredzēts, ka dalībvalstīm un Savienībai jāsadarbjas un jāsašķir savas darbības, lai to attiecīgās politikas attīstības palīdzības jomā savstarpēji papildinātos un pastiprinātos. Tomēr šādas sadarbības precīzā kārtība ir atkarīga no parametru kopuma, ko nosaka vienīgi dalībvalstis un Savienība. Līdz ar to, ja dalībvalstis vai Savienība var atsaukties uz šīm saistībām un, gluži pretēji, ja trūkst šajos noteikumos minēto saistību precīzākas konkretizācijas, fiziskās personas šīs normas varētu piemērot attiecībā pret dalībvalsti vai Savienību (pēc analogijas skat. spriedumu, 2011. gada 21. decembris, *Air Transport Association of America* u.c., C-366/10, EU:C:2011:864, 75.–78. punkts).
- 62 Šajā gadījumā lēmums, ar kuru Komisija, rīkojoties EAF vārdā, piešķir finanšu atbalstu, nevar būt minēto noteikumu konkretizācija, kas ļautu privātpersonām iebilst pret pamatlietā aplūkoto nodokļu iestāžu praksi, jo, pirmkārt, šāda veida lēmuma adresāts ir attīstības palīdzības struktūra, nevis tās darbinieki un, otrkārt, šajā lēmumā nav noteikts attiecīgās dalībvalsts pienākums neaplikt ar nodokli šādi subsidētā attīstības palīdzības projektā iesaistīto darbinieku ienākumu.
- 63 Visbeidzot, runājot par LES 4. panta 3. punktā paredzēto negatīvo pienākumu, ir jānorāda – lai to definētu, Līguma autori ir izvēlējušies izmantot jēdzienus, kas liecina par noteiktu smagumu, proti, “apdraudēt” Savienības mērķu sasniegšanu, kas atspoguļo šo autoru apzinātu vēlmi ierobežot šā pienākuma piemērošanas jomu, to attiecinot tikai uz īpaši smagām situācijām. Nevar uzskatīt, ka tāda nodokļu iestāžu prakse kā pamatlietā aplūkojamā apdraudētu Savienības mērķu sasniegšanu, ja EAF nav nedz aizkavēts, nedz atrunāts no attīstības palīdzības darbības finansēšanas.
- 64 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka LES 4. panta 3. punkts kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts nodokļu iestāžu praksi, ka tās atsakās atbrīvot no ienākuma nodokļa uzlikšanas algu, ko saņem darbinieks,

kurš nodarbināts ar valsts palīdzību attīstības jomā saistītā darbībā, ja šī darbība tiek finansēta ar Eiropas Attīstības fonda līdzekļiem, lai gan šāds atbrīvojums tiek piešķirts, ja šādu darbību vismaz 75 % apmērā finansē par sadarbību attīstības jomā atbildīgā ministrija vai attiecīgajai dalībvalstij piederoša privāttiesiska attīstības palīdzības sabiedrība.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 65 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsverumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

**LES 4. panta 3. punkts kopsakarā ar LESD 208. un 210. pantu ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts nodokļu iestāžu praksi, ka tās atsakās atbrīvot no ienākuma nodokļa uzlikšanas algu, ko saņem darbinieks, kurš nodarbināts ar valsts palīdzību attīstības jomā saistītā darbībā, ja šī darbība tiek finansēta ar Eiropas Attīstības fonda līdzekļiem, lai gan šāds atbrīvojums tiek piešķirts, ja šādu darbību vismaz 75 % apmērā finansē par sadarbību attīstības jomā atbildīgā ministrija vai attiecīgajai dalībvalstij piederoša privāttiesiska attīstības palīdzības sabiedrība.**

[Paraksti]