Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
LAILA MEDINA
esitatud 9. veebruaril 2023 [1]

**Kohtuasi C-15/22**

**RF**
***versus***
**Finanzamt G**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – Euroopa Arengufond (EAF) – Tulumaks – Riigieelarvelistest vahenditest rahastatava arenguabiga seotud projektide maksuvabastus – EAFi rahastatavast projektist saadud töötasu erinev maksustamislahendus – ELTL artikkel 63 – Kapitali vaba liikumine – ELTL artikli 4 lõige 4 – Paralleelse pädevuse teostamine – ELTL artiklid 208 ja 210 – Arengukoostöö – Kohustus edendada arengukoostöö poliitikat – Lojaalse koostöö põhimõte – Liidu ülesannete täitmisele kaasaaitamine – Liidu eesmärkide saavutamine – Vahetu õigusmõju

1. Kas liikmesriigid võivad üksikisiku tulumaksu kohaldamisel käsitleda kolmandates riikides elluviidavates [2] Euroopa Arengufondist (edaspidi „EAF“) rahastatavate arengukoostööprojektidega seotud töötajate palka erinevalt samalaadsete projektide puhul teenitud palgast, mida seevastu rahastatakse riigieelarvelistest vahenditest?

2. Käesolev juhtum puudutab Saksamaa riigisisest haldustava (edaspidi „vaidlusalune riigisisene maksusäte“). Sellega vabastatakse tulumaksust palgad, mida makstakse töö eest välismaistes arenguabiprojektides, mida rahastab vähemalt 75% ulatuses arengukoostöö eest vastutav föderaalministeerium või riigile kuuluv eraõiguslik arenguabiga tegelev äriühing [3] (edaspidi koos „riiklikud eelarvevahendid“). EAFist rahastatava abiprojekti töötaja töötasule aga selline erand ei kehti.

3. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult sisuliselt, kas ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtet koostoimes arengukoostööd käsitlevate ELTL artiklitega 208 ja 210 tuleks tõlgendada nii, et sellega on vastuolus EAFist rahastatavate abiprojektide raames teenitud palga maksustamine liikmesriikide poolt, kui selline vabastus antakse riigieelarvelistest vahenditest rahastatava projektiga seoses teenitud palgale. Lisaks tõstatab sellest maksusättest tulenev erinev maksustamislahendus küsimuse, kas käesoleval juhul tuleb kohaldada põhivabadusi käsitlevaid aluslepingu sätteid.

1 Algkeel: inglise.

2 Koostöö võib esineda mitmel kujul, kuid tavaliselt mõistetakse arengukoostööd ametliku arenguabi sünonüümina.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

4. Sellest järeldub, et Euroopa Kohtul on delikaatne ülesanne teha kindlaks, kas põhivabadusi ja/või ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtet kohaldatakse arengukoostöö valdkonnas, ja kui vastus on jaatav, siis kuidas. See pole sugugi lihtne küsimus, kuna Euroopa Liit ja liikmesriik võivad selles valdkonnas kasutada paralleelset pädevust.[4] Käesolev kohtuasi puudutab ka laiemat ülemaailmset debatti, mis on seotud arenguabi maksustamise ja selle tõhususega.[5]

## I. Õiguslik raamistik

### *A. Rahvusvaheline õigus*

#### *1. Lomé IV konventsioon*

5. 15. detsembril 1989 Lomés alla kirjutatud neljas AKV-EMÜ konventsioon sõlmiti Aafrika, Kariibi mere ja Vaikse ookeani (AKV) riikide rühma ning Euroopa Majandusühenduse (EMÜ) vahel (Lomé IV konventsioon).[6] Konventsioon kiideti heaks nõukogu ja komisjoni 25. veebruari 1991. aasta otsusega.[7]

6. Lomé IV konventsiooni artiklis 2 on sätestatud, et AKV-EMÜ koostöö, „mis põhineb õiguslikult siduval süsteemil ja ühisinstitutsioonide olemasolul“, toimub koostööpoolte võrdõiguslikkuse, nende suveräänsuse austamise, vastastikuse huvi ja vastastikuse sõltuvuse ja iga riigi õiguse alusel määrata ise oma poliitilised, sotsiaalsed, kultuurialased ja majanduspoliitilised valikud.

7. Konventsiooni artiklis 9 on sätestatud:

„Käesoleva konventsiooni vahendite tõhususe suurendamiseks võtavad konventsiooniosalised oma vastavate kohustuste raames vastu suunised, prioriteedid ja meetmed, mis soodustavad käesolevas konventsioonis sätestatud eesmärkide saavutamist […]“.

#### *2. Cotonou leping*

8. Partnerlusleping ühelt poolt [AKV riikide] ning teiselt poolt Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide vahel („Cotonou leping“)[8] allkirjastati 23. juunil 2000. aastal Cotonous ja kiideti heaks nõukogu 19. detsembri 2002. aasta otsusega 2003/159/EÜ.[9] See jõustus 1. aprillil 2003 ja asendas olemasolevad Lomé konventsioonid.

4 ELTL artikli 4 lõike 4 kohaselt on arengukoostöö ja humanitaarabi valdkonnas Euroopa Liit pädev võtma meetmeid ja viima ellu ühist poliitikat, kuid selle pädevuse teostamine ei või takistada liikmesriikidel oma pädevuse teostamist.

5 Vt nt Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) 2022. aasta jaanuaris loodud ametliku arenguabi keskuse maksustamislahendus (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Vt ka abi tõhusust käsitlevat Pariisi deklaratsiooni, mis võeti vastu 2005. aastal ja kinnitati taas 2008. aastal Accras OECD kokku kutsutud ministrite foorumitel (kättesaadav aadressil https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 EÜT 1991, L 229, lk 3.

7 91/400/ESTÜ, EMÜ; EÜT 1991, L 229, lk 1.

8 EÜT 2000, L 317, lk 3; ELT eriväljaanne 11/35, lk 3.

9 EÜT 2003, L 65, lk 27; ELT eriväljaanne 11/46, lk 121.

9. Cotonou lepingu artiklis 2 on sätestatud AKV-EÜ koostöö aluspõhimõte, mis „põhineb õiguslikult siduval süsteemil ja ühisinstitutsioonide olemasolul“.

10. Cotonou lepingu artiklis 3 on sätestatud, et „[i]ga lepinguosaline võtab kõik asjakohased […] üld- või erimeetmed, et tagada käesolevast lepingust tulenevate kohustuste täitmine ja hõlbustada lepingu eesmärkide saavutamist. […]“.

11. Cotonou lepingu artikli 70 punktis a on sätestatud, et koostööga toetatakse „kohalikke väikeprojekte, mis mõjutavad inimeste majanduslikku ja sotsiaalset elu ning vastavad tõendatud ja silmaspeetavale eelisvajadusele ning mida rakendatakse projektist kasu saava kohaliku kogukonna algatusel ja tegusal osavõtul“.

12. Cotonou lepingu artiklis 71 on ette nähtud:

„1. Väikeprojekte ja detsentraliseeritud koostööd võib toetada käesoleva lepingu järgsetest rahalistest vahenditest. […]

2. Fond osaleb väikeprojektide ja detsentraliseeritud koostöö rahastamises, kusjuures fondi osalus ei ületa tavaliselt kolme neljandikku projekti kogumaksumusest ega või ületada soovituskavas sätestatud piirmäära. Ülejäänud osa saadakse:

a) väikeprojektide puhul kohalikult kogukonnalt (loonustasuna või teenuste või sularahana vastavalt nende võimalustele);

[…]

c) erandjuhul asjaomaselt AKV riigilt rahalise toetusena või üldkasutatavate vahendite kasutamise või teenuste osutamise vormis.

[…]“.

## *B. Liidu õigus*

13. EAFid loodi selleks, et rahastada koostööd AKV riikide ning ülemeremaade ja -territooriumidega esialgu EMÜ asutamislepingu lisa ja hiljem nõukogus kokku tulnud liikmesriikide sisekokkulepete alusel. EAF rahastab kõiki projekte või programme, mis aitavad kaasa kõnealuste riikide majanduslikule, sotsiaalsele või kultuurilisele arengule. Iga EAF moodustatakse mitmeaastaseks perioodiks, sageli viieks aastaks vastavalt lepingute ja konventsioonide kehtivusajale, mille kaudu Euroopa Liit ja selle liikmesriigid lõid eripartnerluse AKV riikidega. Ajalooliselt ei kuulunud EAFid Euroopa Liidu üldeelarvesse. Seetõttu võeti rahvusvahelistest lepingutest tulenevate kohustuste täitmiseks ja eelkõige EAFi rahastamise korraldamiseks vastu spetsiaalsed finantseeskirjad. [10]

[10] Alates 2021. aastast lisati EAFi programmid liidu mitmeaastasesse finantsraamistikku ja seega kohaldatakse nende suhtes liidu finantseeskirju samamoodi nagu teiste liidu rahastamisprogrammide suhtes. Vt https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

*1. Seitsmes EAF*[11]

14. Nõukogus kokku tulnud Euroopa Majandusühenduse liikmesriikide valitsuste esindajad võtsid 16. juulil 1990 vastu sisekokkuleppe 91/401/EMÜ neljanda [(Lomé IV)] konventsiooni kohase ühenduse abi rahastamise ja haldamise kohta.[12] Selle kokkuleppega lõid liikmesriigid seitsmenda EAFi. Kõnealuse sisekokkuleppe rakendussätteid reguleerib 29. juuli 1991. aasta finantsmäärus 91/491/EMÜ, mida kohaldatakse finantskoostöö arendamiseks [Lomé IV] konventsiooni[13] alusel.

15. Eelarvevahendite käsutaja otsustas seitsmenda EAFi tegevuse lõpetada 31. augustil 2008. Kuna EAFi tegevuse lõpetamiseks puudus õiguslik alus, kanti ülejäänud saldod ning nendega seotud lepingud ja otsused üle üheksandasse EAFi vastavalt üheksanda EAFi suhtes kohaldatava finantsmääruse 3. osa sätetele.[14]

*2. Üheksas EAF*

16. Pärast Cotonou lepingut sõlmiti nõukogus kokku tulnud liikmesriikide valitsuste esindajate vahel sisekokkulepe 2000/770/EÜ ühenduse abi rahastamise ja haldamise kohta vastavalt [Cotonou lepingu] finantsprotokollile ning finantsabi eraldamise kohta nendele ülemeremaadele ja -territooriumidele, mille suhtes kohaldatakse EÜ asutamislepingu neljandat osa.[15] Kõnealuse sisekokkuleppe rakendussätteid reguleerib 27. märtsi 2003. aasta finantsmäärus.

## *C. Saksa õigus*

17. Saksa tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG“) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni § 1 lõike 1 esimese lause kohaselt maksustatakse täies ulatuses nende füüsiliste isikute tulu, kelle asukoht või alaline või peamine elukoht on Saksamaal.

18. EStG § 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga palgatööst saadud tulu, kui maksukohustuslase suhtes kehtib täieulatuslik maksukohustus.

19. EStG § 34 punktis c on sätestatud:

„(1) Täieulatusliku maksukohustusega isikute puhul, kelle välistulu on tulu päritoluriigis maksustatud Saksa tulumaksule vastava maksuga, arvatakse välisriigis arvestatud ja tasutud tulumaks, millest on tehtud lubatud mahaarvamised, maha kõnealusest liikmesriigist saadud tulult Saksamaal tasumisele kuuluvast tulumaksust; […]

[…]

(5) Liidumaade maksuametite keskasutused või nende määratud maksuhaldurid võivad föderaalse rahandusministri nõusolekul anda loa vähendada osaliselt või täies ulatuses tulumaksu, mida tuleb tasuda välisriigis saadud tulult, või määrata kindlasummalise maksu, kui

11 Eelotsusetaotluses viidatakse seitsmendale ja üheksandale EAFile. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas need mõlemad on käesoleval juhul kohaldatavad.

12 EÜT 1991, L 229, lk 288.

13 EÜT 1991, L 266, lk 1.

14 Vt seitsmenda, kaheksanda, üheksanda ja kümnenda EAFi 2008. eelarveaasta lõplikku raamatupidamisaruannet (ELT 2009, C 274, lk 1).

15 EÜT 2000, L 317, lk 355; ELT eriväljaanne 11/35, lk 380.

see tundub majanduslikel põhjendustel sobilik või kui käesoleva paragrahvi lõike 1 kohaldamine osutub eriliselt raskeks.“

20. Bundesministerium der Finanzen (föderaalne rahandusministeerium, Saksamaa) avaldas 31. oktoobril 1983 juhendi välisriigis töötamise eest saadud töötasu maksustamise kohta [16] (edaspidi „rahandusministri juhend“), mis on mõeldud liidumaade maksuametite keskasutustele. Selle I jao punktis 4 on sätestatud, et tulumaksuvabastust kohaldatakse muu hulgas Saksa töötaja suhtes, kelle tegevus välisriigis on seotud Saksamaa poolt tehnilise või finantskoostöö raames antava arenguabiga.

21. Eelotsusetaotluse kohaselt mõistis Saksa maksuhaldur väljendit „Saksamaa antav arenguabi“ nii, et see hõlmab üksnes selliseid arenguabimeetmeid, mida rahastab kas arengukoostöö eest vastutav föderaalministeerium või GIZ otse Saksamaa eelarvevahenditest.

## II. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

22. Ajavahemikul 12. aprillist 2009 kuni 31. oktoobrini 2012 töötas RF projektijuhina Saksamaal asuvas arenguabiga tegelevas äriühingus. Ta töötas tähtajalise töölepingu alusel mikroprojektide programmi (edaspidi „kõnealune programm“) raames Aafrikas. [17] Programmi rahastati täielikult või osaliselt Euroopa Liidu ja selle liikmesriikide vahenditest, täpsemalt seitsmenda ja üheksanda EAFi raames. [18]

23. RFi elukoht ja huvide kese olid sel ajal Saksamaal, kus tema suhtes kehtis seega täieulatuslik maksukohustus, kuid tema töökoht oli Aafrikas.

24. Kuna arenguabiga tegelev äriühing leidis, et RFi palk on rahandusministri juhendi alusel maksukohustusest vabastatud, ei pidanud ta sellelt palgalt 2011. ja 2012. majandusaasta eest maksu kinni ega tasunud seda pädevale maksuhaldurile. Euroopa Kohtule esitatud toimiku kohaselt väljastati sellele äriühingule algul maksuvabastuse tunnistus, mille tingimuseks oli rahandusministri juhendi järgimine. Samuti ei maksustatud RFi palka Aafrikas asuvas töökohas.

25. Pädev maksuhaldur viis arenguabiga tegelevas äriühingus läbi palgafondi maksuauditi. Kõnealune asutus märkis, et programmi ei rahastanud arengukoostöö eest vastutav föderaalministeerium ega GIZ, vaid EAF. Seetõttu otsustas kõnealune ametiasutus 13. veebruari 2014. aasta maksuotsusega, et RFi 2011. ja 2012. aasta palk tuleb maksustada tulumaksuga.

26. RF esitas selle otsuse peale vaide kõnealusele ametiasutusele, kes lükkas selle tagasi. Seejärel esitas RF Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus, Saksamaa) kaebuse, mis jäeti rahuldamata. Selle kohtuotsuse peale esitas RF apellatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) (edaspidi „eelotsusetaotluse esitanud kohus“).

27. Eelotsusetaotluses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et riigisisese õiguse alusel ei ole apellatsioonkaebus põhjendatud, kuna RFi palka ei rahastatud otse riigieelarvelistest vahenditest ja tema tegevus välismaal ei olnud seega seotud Saksamaa riikliku arenguabiga. Ta leiab, et

16 *BStBl.* 1983 I, lk 470.

17 Eelotsusetaotlus ei sisalda andmeid asjaomase riigi kohta, kuid RF mainib, et see oli Nigeeria (vt kirjalike seisukohtade punkt 6).

18 Nagu juba mainitud, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas RFi töö oli seotud nii seitsmenda kui ka üheksanda EAFiga.

ametiasutustepoolne vahetegemine ei ole vastuolus ka võrdse kohtlemise põhimõttega, sest kõnealuse maksusoodustuse ajendiks on Saksamaa teatud majandussektorite toetamine ja see on seega põhiseaduslikult põhjendatud.

28. Siiski kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus vaidlusaluste õigusaktide vastavuses liidu õigusele. Ta märgib, et erinevalt Peterseni kohtuasjast [19] ei kujuta vaidlusalune maksusäte endast piirangut vabale liikumisele ja eelkõige töötajate vabale liikumisele, kuna ühtki töötajat ega tööandjat ei diskrimineerita põhjusel, et ta on pärit teisest liikmesriigist.

29. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates võib vaidlusalune maksusäte olla vastuolus ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttega. Sellega seoses väidab RF, et sellest põhimõttest ja liikmesriikide kohustusest kooskõlastada oma arengupoliitikat tuleneb kohustus lisada kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisalasse liidu vahenditest rahastatavad projektid. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on siiski seisukohal, et arvestades liikmesriikide pädevust arenguabi valdkonnas, ei ole kindel, kas neil võib keelata võtta vastu arenguabipoliitikat käsitlevaid eeskirju, mille eesmärk on edendada oma väliskaubandust. Selline kohustus ei tulene ka Cotonou lepingust.

30. Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [ELL] artikli 4 lõiget 3 ja [ELTL] artiklit 208 koostoimes [ELTL] artikliga 210 tuleb tõlgendada nii, et viidatud sätetega on vastuolus liikmesriigi haldustava, mille kohaselt ei kohaldata tulumaksuvabastust juhtudel, mil arengukoostöö projekti rahastab [EAF], samas kui teatud tingimustel vabastatakse tulumaksust töötasu, mida töötaja saab kehtiva töösuhte alusel tegevuse eest, mis on seotud Saksamaa poolt tehnilise või finantskoostöö raames antava arenguabiga, mida vähemalt 75% ulatuses rahastab arengukoostöö eest vastutav föderaalministeerium või riigile kuuluv eraõiguslik arenguabiga tegelev äriühing?“

31. Kirjalikud seisukohad esitasid RF, Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon. Pooled esitasid ka oma suulised seisukohad 23. novembri 2022. aasta kohtuistungil.

## III. Õiguslik hinnang

### *A. Sissejuhatavad märkused*

32. Esiteks kahtleb Saksamaa valitsus eelotsuse küsimusele ametlikult vastuväiteid esitamata selle vastuvõetavuses. Oma kirjalikes seisukohtades ja kohtuistungil väitis ta sisuliselt, et vaidlusaluses riigisiseses maksusättes ette nähtud vabastus eeldab tingimata, et projekti rahastatakse vähemalt 75% ulatuses riigieelarvelistest vahenditest. Teisisõnu, selleks, et maksusätet saaks kohaldada, peab töötaja palk tulenema tegevusest, mida rahastatakse vähemalt 75% ulatuses nendest vahenditest. See aga ei tähenda, et selline tegevus oleks täielikult maksust vabastatud, kuna see osa tegevusest, mida nendest vahenditest ei rahastata, kuulub maksustamisele (st kuni 25%).

[19] 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

33. Sellega seoses juhiksin tähelepanu sellele, et väljakujunenud praktikast tuleneb, et liidu õiguse tõlgendamise küsimused, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on esitanud faktilises ja seadusandlikus raamistikus, mille määratlemise eest ta vastutab ja mille paikapidavust Euroopa Kohus ei pea kontrollima, eeldatakse olevat asjakohased. [20]

34. Kuigi eelotsusetaotluses esitatud õiguslikus taustas võib esineda lünki, on minu arvates selge, kuidas kõnealune riigisisene maksusäte toimib. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on sisuliselt selgitanud, et kõnealuse sätte kohaselt ei maksustata arenguabi valdkonna tegevuse eest makstavat töötasu tulumaksuga, kui tegevust rahastatakse riigieelarvelistest vahenditest, samas kui sellise tegevuse eest makstav töötasu, mida rahastatakse EAFi vahenditest, kuulub tulumaksuga maksustamisele. Sellest tulenevalt olen arvamusel, et Euroopa Kohus võib vaidlusaluse maksusätte hindamise raames anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule liidu õiguse tõlgendamise juhiseid.

35. Teiseks palub eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas ELL artikli 4 lõiget 3 koostoimes ELTL artiklitega 208 ja 210 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus vaidlusalune riigisisene maksusäte. Siiski soovitas komisjon oma kirjalikes seisukohtades lisada küsimuse sõnastusse selge viide aluslepingutes sätestatud põhivabadustele. Seetõttu palus Euroopa Kohus oma kirjalikes küsimustes, et pooled annaksid suulisel kohtuistungil vastuse põhivabaduste kohta. Kohtuistungil väitsid RF ja komisjon mõlemad, et vaidlusalune maksusäte kuulub põhivabaduste kohaldamisalasse, samas kui Saksamaa valitsus väitis, et need vabadused ei ole käesoleval juhul kohaldatavad.

36. Tuletan meelde, et Euroopa Kohtul tuleb talle esitatud küsimus vajaduse korral ümber sõnastada. Euroopa Kohus võib vajalikuks pidada ka liidu õiguse sätteid, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole oma küsimustes viidanud. [21]

37. Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et eelotsusetaotluses mainib eelotsusetaotluse esitanud kohus küll ELTL artiklis 45 sätestatud liikumisvabadust ja Cotonou lepingu sätteid, kuid jõuab järeldusele, et need sätted ei välista vaidlusalust riigisisest õigusnormi, kuna RF ei ole teisest liikmesriigist pärit töötaja. [22]

38. Oluline on märkida, et eelotsusetaotlus kohtuasjas Petersen [23] puudutas sama riigisisest maksusätet, mis on ette nähtud rahandusministri juhendis, nagu käesoleval juhul. Kohus uuris aga selle sätte teist aspekti, nimelt tööandja asukohta. Kohtuasjas Petersen töötas kõnealune töötaja Taanis asuva tööandja juures, kes viis ellu Taani rahvusvahelise arengu ameti rahastatavat arenguabiprojekti. Kohus märkis, et tulumaksuvabastus eeldas, et tööandja registrijärgne asukoht on Saksamaal, ja leidis, et selline nõue kujutab endast ELTL artikliga 45 keelatud töötajate vaba liikumise piirangut. [24] Käesoleval juhul ei puuduta põhikohtuasja asjaolud sama nõuet (mis tegelikult on täidetud), kuna nii RFi kui ka arenguabiga tegeleva äriühingu asukoht on Saksamaal. Igal juhul on tegemist puhtalt riigisisese olukorraga seoses töötajate vaba liikumisega.

[20] Vt muu hulgas 8. septembri 2010. aasta kohtuotsus Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

[21] 13. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus M. ja S. (C-303/15, EU:C:2016:771, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika) ja 31. mai 2018. aasta kohtuotsus Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, punkt 27).

[22] Eelotsusetaotlus, punktid 29 ja 30. Pean siiski rõhutama, et Saksamaa elanikuna täitis RF oma ülesandeid kõnealuses kolmandas riigis kõnealuse abiprogrammi raames.

[23] 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus, C-544/11, EU:C:2013:124.

[24] *Ibid.*, punktid 39–43.

39. Sellegipoolest rõhutan, et kõnealune riigisisene maksusäte kohtleb töötajaid erinevalt ka abiprojekti jaoks eraldatud *vahendite päritolu* alusel. Maksuvabastus antakse või sellest keeldutakse kõnealuses projektis töötava töötaja puhul olenevalt sellest, kas arengukoostööprojekti rahastatakse otse riigieelarvelistest vahenditest või EAFi vahenditest. Seega tuleks kõigepealt määrata kindlaks, kas käesolevas asjas võivad olla kohaldatavad muud põhivabadused, ja kui jah, siis millised.

### *B. Muud asjakohased põhivabadused*

40. Selle kindlakstegemisel, kas riigisisene meede jääb põhivabaduse kohaldamisalasse, tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast selgelt, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide *eesmärki*.[25]

41. Eespool nimetatud põhjustel[26] olen seisukohal, et põhikohtuasja ei saa analüüsida ELTL artiklist 45 lähtudes. Kuid asjaolu, et käesolev juhtum käsitleb vaidlusaluse riigisisese maksusätte mõju piiriülestele töötajatele, ent mitte viisi, kuidas see mõjutab abiprojektide rahastamist, ei välista teiste põhivabaduste kohaldamist, välja arvatud juhul, kui neid muid põhivabadusi peetakse töötajate vaba liikumise suhtes täiendavateks.[27] Teatavates olukordades, kus kaks põhivabadust on kõnealuste õigusaktide tähenduses võrdselt olulised, on Euroopa Kohus teinud otsuse, et need olukorrad on samal ajal seotud mõlema põhivabadusega.[28] Asjakohase kohtupraktika kohaselt võib selline konkreetne olukord tekkida siis, kui üks põhivabadustest ei ole käsitletava juhtumi puhul kohaldatav, kuna selle vabaduse puhul on olukorra *kõik asjaolud* liikmesriigisisesed.[29] Teiste põhivabaduste puhul ei pruugi see aga nii olla. Sellest järeldub, et kõnealune olukord võib piirduda töötajate vaba liikumisega ühe liikmesriigi piires, kuid teiste vabaduste puhul on tegemist piiriülese elemendiga.

42. Käesoleva kohtuasja puhul märgin, et põhikohtuasjas kõne all olev maksusäte kehtestab erineva kohtlemise lähtuvalt *rahaliste vahendite päritolust*. Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, antakse kõnealune maksuvabastus välisabi arendustegevusele, mida rahastatakse riigieelarvelistest vahenditest, kuid sellest keeldutakse, kui rahastatakse EAFist. Sellega seoses otsustas Euroopa Kohus oma hiljutises suurkoja otsuses komisjon *vs*. Ungari,[30] et riigisisesed õigusaktid, mis kohtlevad Ungaris asutatud ühinguid ja sihtasutusi erinevalt nende käsutusse antud rahalise abi kodumaise või „välismaise“ päritolu alusel, kuuluvad ELTL artikli 63 kohaldamisalasse.[31] Kuna kõnealuse erineva kohtlemise aluseks on rahaliste vahendite päritolu, tuleb käesoleval juhul kontrollida, kas ja mil määral võivad riigisisesed maksusätted, nagu kõnealuses põhikohtuasjas, mõjutada ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumist. Sellega seoses peaksin rõhutama, et

25 Vt selle kohta eelkõige 1. juuli 2010. aasta kohtuotsused Dijkman ja Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 26); 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 90) ja 21. mai 2015. aasta kohtuotsus Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punkt 31).

26 Vt käesoleva ettepaneku punkt 38.

27 Euroopa Kohus on otsustanud, et kui riigisisene meede puudutab korraga kahte põhivabadust, tuleb põhimõtteliselt hinnata kõnealust meedet üksnes seoses ühega neist kahest vabadusest, kui on ilmne, et põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes on üks neist vabadustest teise suhtes täiesti teisejärgulise tähendusega ja neid on võimalik käsitleda koos (vt selle kohta 14. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 17. septembri 2009. aasta kohtuotsus Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 37).

28 Vt nt 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot (C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, punkt 40). Asutamisvabadus ja kapitali vaba liikumine võivad kattuda, eeskätt osaluste ja dividendide puhul (vt selle kohta 24. mai 2007. aasta kohtuotsus Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punktid 23 ja 24).

29 Vt selle kohta 8. mai 2013. aasta kohtuotsus Libert jt (C-197/11 ja C-203/11, EU:C:2013:288, punkt 33) ning 15. novembri 2016. aasta kohtuotsus Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari (ühingute läbipaistvus) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 *Ibid*., punktid 61, 62 ja 65.

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on ELTL artiklil 63 *vahetu õigusmõju*, mistõttu võib sellele eelotsusetaotluse esitanud kohtus tugineda ja see võib kaasa tuua selle sättega vastuolus olevate riigisiseste sätete kohaldamata jätmise.[32]

43. Võttes arvesse sellist vahetut õigusmõju ning RFi ja komisjoni esitatud suulisi argumente, kontrollin kõigepealt, kas ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisene maksusäte, mis näeb ette arenguabiga tegeleva töötaja töötasu tulumaksuvabastuse ainult juhul, kui sellist tegevust rahastatakse vähemalt 75% ulatuses riigieelarvelistest vahenditest, kuid jätab töötaja ilma tulumaksuvabastusest, kui seda tegevust rahastatakse samas ulatuses mõnest EAFist.

## *C. ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumine*

### *1. ELTL artikli 63 kohaldamisala*

#### *a) Territoriaalne kohaldamisala*

44. Kõigepealt on ELTL artiklis 63 sätestatud, et kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel on keelatud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kõnealune erinev maksustamislahendus ei ole aluslepingute tähenduses diskrimineeriv, kuna välisabi arendustegevuse rahastamine otse liidu vahenditest ei ole teise liikmesriigi vahenditest rahastamine.[33]

45. Sellega seoses märgin, et käesoleval juhul rahastavad arenguabiga tegelevat äriühingut välisabi arendustegevuse läbiviimiseks EAFid. Nagu selgitatakse eespool punktides 13 ja 16, reguleeriti EAFi rahastamist nõukogus kokku tulnud liikmesriikide valitsuste esindajate vahel sõlmitud sisekokkuleppega ja rahastamise suhtes kohaldatakse finantseeskirju. Seega, kuigi kõnealust äriühingut ei rahasta otse teine liikmesriik, kandsid (tol ajal) ühenduse finantsabiks vajalikud kulud otse liikmesriigid,[34] kes andsid EAFidesse rahalist toetust. Näiteks üheksanda EAFi 2009. eelarveaasta lõplik raamatupidamise aastaaruanne näitab, et EAFi vahendid moodustuvad liidu liikmesriikide sihtotstarbelistest osamaksudest.[35] Pean lisama, et finantsmääruste kohaselt haldab komisjon EAFi omal vastutusel ning määrab eelkõige EAFi peamise eelarvevahendite käsutaja ja finantskontrolöri.[36] Lühidalt öeldes oli põhikohtuasjas käsitletaval perioodil EAF oma olemuselt valitsustevaheline ja jäi liidu eelarvest välja, hoolimata sellest, et enamikku selle ressurssidest haldas Euroopa Komisjon.[37]

32 Vt selle kohta 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, punkt 49).

33 Eelotsusetaotluse punkt 30.

34 Vt 2. märtsi 1994. aasta kohtuotsus parlament *vs.* nõukogu (C-316/91, EU:C:1994:76, punkt 4). Euroopa Kohus leidis selles kohtuasjas, et ühenduse finantsabiks vajalikud kulud ei olnud ühenduse kulud, vaid neid kandsid otse liikmesriigid ja seega ei kuulunud need Euroopa ühenduste üldeelarvesse.

35 Vt kaheksanda, üheksanda ja kümnenda Euroopa Arengufondi 2009. eelarveaasta lõplik raamatupidamisaruanne (ELT 2010, C 310, lk 1). Selles dokumendis lisatakse, et ligikaudu iga viie aasta järel kohtuvad liikmesriikide esindajad valitsustevahelisel tasandil, et otsustada fondile eraldatava kogusumma üle ja kontrollida selle rakendamist. 2009. ja 2008. aastal nõuti üheksanda EAFiga seotud osamakseid 15 osalevalt liikmesriigilt.
Komisjon märkis Euroopa Kohtu ees, et seitsmenda EAFi (1990–1995) osamaksed olid kuni 10 940 miljonit eküüd liikmesriikidelt (sealhulgas Saksamaalt kuni 2840 miljonit eküüd). See tähendab, et 8100 miljonit eküüd (74%) rahastasid teised riigid, v.a Saksamaa. Komisjon lisab, et üheksanda EAFi (2000–2007) osamaksed olid kuni 13 800 miljonit eurot liikmesriikidelt ja 1700 miljonit eurot Euroopa Investeerimispangalt. Saksamaa osalemist üheksandas EAFis ei ole komisjoni tähelepanekutes üksikasjalikult kirjeldatud.

36 Vt finantsmääruse 91/491 artikli 9 lõige 1, artiklid 11 ja 13 ning üheksanda EAFi suhtes kohaldatava 27. märtsi 2003. aasta finantsmääruse artikli 1 lõige 2 ning artiklid 18 ja 27.

37 Lisaks märgin, et mis puudutab käesolevas kohtuasjas kõne all olevat MPPd, siis võib osamakseid teha ka asjaomane kohalik kogukond ja erandkorras asjaomane AKV riik (vt Cotonou lepingu artikli 71 lõike 2 punktid a ja c).

46. Minu arvates saab sellest järeldada järgmist. Esiteks, kui kõnealust äriühingut rahastataks Saksamaa eelarvevahenditest, võiks olukorda pidada puhtalt riigisiseseks. Praeguses olukorras on rahastajaks aga välised üksused, nimelt EAF, ja olukorda iseloomustavad eespool nimetatud omadused.[38] Teiseks koosneb EAFi rahastamine liikmesriikide otsestest osamaksetest. Seetõttu võib seda võrdsustada kapitali liikumisega *teistest liikmesriikidest*. Piiriülene element, mis muudab aluslepingu kapitali vaba liikumist käsitlevad sätted kohaldatavaks, tuleneb kapitali liikumisest EAFist kõnealusele äriühingule.

47. Eeltoodud kaalutlusi silmas pidades olen seisukohal, et ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumise territoriaalne kohaldamisala peaks hõlmama kapitali liikumist liikmesriikide asutatud välismaisest ühisfondist, nagu EAF, liikmesriigis asuvale äriühingule. Käesoleva juhtumi puhul tähendab see piiriülese elemendi olemasolu.

### *b) Sisuline kohaldamisala*

48. Mis puudutab ELTL artikli 63 sisulist kohaldamisala, siis kuigi EL toimimise leping ei määratle mõistet „kapitali liikumine“, on kohtupraktikas selle kohaldamisala kohta esitatud mitu viidet. Sellise määratluse puudumisel on Euroopa Kohus sageli tuginenud teiseses õiguses sätestatud loetelule, nimelt kapitali liikumise nomenklatuurile.[39] Käesoleval juhul ei hõlma see nomenklatuur sõnaselgelt EAFi-poolset rahastamist.[40] Sellel nomenklatuuril on aga kapitali liikumise mõiste määratlemisel üksnes soovituslik väärtus,[41] mis tähendab, et Euroopa Kohus võib laiendada kapitali mõistet klassikalisest majanduslikust tähendusest kaugemale.[42] Näiteks on Euroopa Kohus juba otsustanud, et pärimine ja annetused kuuluvad kapitali liikumise kohaldamisalasse.[43] Seega on ta juba kohaldanud kapitali vaba liikumist mittetulundusliku usuühenduse saadud pärandi maksule.[44] Lisaks hõlmab kohaldamisala ka investeeringuid kinnisvarasse, mis on seotud maa kasutusvalduse omandamisega.[45]

49. Kuigi mõiste „kapital“ majanduslik ja juriidiline tähendus ei ole alati ühesugune,[46] ei tohiks käesoleval juhul olla vastuoluline väita, et finantseerimine, nagu see, mida fond pakub Saksamaal asuvale arenguabiga tegelevale äriühingule, kuulub kapitali mõiste alla, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu tehtud kontrolli kohaselt hõlmab see rahasumma ülekandmist äriühingule kõnealuse arendusprojekti jaoks.

50. Kui Euroopa Kohus otsustab, et mõiste „kapitali liikumine“ hõlmab sellist finantseerimist, siis järgmine küsimus oleks, kas see hõlmab palka, mida kõnealune äriühing maksis välisabi arendusprojektis töötavale isikule. Sellega seoses peab Euroopa Kohus otsustama, kas kõnealune

38 Vt eespool punktid 13–16 ja 45.

39 Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ (asutamislepingu artikli 67 [artikkel on tunnistatud Amsterdami lepinguga kehtetuks] rakendamise kohta) I lisas esitatud nomenklatuur (EÜT 1988 L 178, lk 5).

40 Euroopa Kohus võib võtta seisukoha, et tegemist on finantstehinguga selle nomenklatuuri tähenduses. Näiteks 31. jaanuari 1984. aasta otsuses Luisi ja Carbone (286/82 ja 26/83, EU:C:1984:35) leidis Euroopa Kohus, et kapitali liikumised on finantstehingud, mille põhieesmärk on vastava summa paigutamine või investeerimine. Tegemist on seega põhimõtteliselt finantstehingutega ja need erinevad jooksvatest maksetest selle poolest, et nende eesmärk on vara moodustamine.

41 6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus SEGRO ja Horváth (C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2018:157, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Hindelang, S., „Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC“, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, Oxford, 2009; veebiväljaanne, Oxford Academic, 1. september 2009, lk 45–47.

43 Vt selle kohta 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus van Putten (C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punkt 29) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Prantsusmaa (C-485/14, ei avaldata, EU:C:2015:506, punkt 22).

44 Vt 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, punkt 23).

45 6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus SEGRO ja Horváth (C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2018:157, punkt 57).

46 Vt käesoleva ettepaneku 42. joonealust märkust.

liikumine hõlmab liikumist EAFi ja liikmesriigi äriühingu vahel või EAFi ja kõnealuses AKV riigis läbiviidud abiprojekti vahel. Minu arvates peaks liikumise mõiste kehtima kogu abi kohta, see tähendab rahavoogu rahastajalt (EAF) abisaajale, mis on kõnealuses AKV riigis läbiviidud abiprogramm.[47] Liikmesriigi äriühing on vaid üks lüli selle programmi rahastamisel, mis peab vastama AKV riikide kohalike kogukondade vajadustele. Seetõttu peaks mõiste „liikumine" hõlmama kõiki ahela lülisid doonorist abisaajani.[48] Kuna arengumaade maksustamise vähendamiseks on rahvusvahelisi stiimuleid, on ütlematagi selge, et mõiste „abi" hõlmab *kogu rahavoogu* EAFist abisaajani AKV riikides.

51. Sellest tulenevalt olen arvamusel, et põhikohtuasjas käsitletav maksusäte peaks selles osas, mis on seotud EAFist rahastatava tuluga, mille on saanud liikmesriigis asuv äriühing, kuuluma kapitali liikumise alla ELTL artikli 63 tähenduses.

### *c) Isikuline kohaldamisala*

52. ELTL artikli 63 isikuline kohaldamisala hõlmab kahe küsimuse lahendamist. Esiteks peab Euroopa Kohus otsustama, kas seda sätet kohaldatakse *ratione personae* sissetulekute suhtes, mida rahastatakse EAFist, mis on avaliku sektori rahastus, mille liikmesriigid on loonud nende riikide poolt vastu võetud finantsmääruse alusel ja mida saab liikmesriigis asuv arenguabiga tegelev äriühing, ja teiseks, kas sellise äriühingu töötaja saab sellele põhivabadusele tugineda.

53. Kohtujurist Mengozzi on rõhutanud „kapitali vaba liikumise olemus[t], milleks on pigem tehingute eesmärgil kui seda vabadust teostavate isikute staatusel põhinev vabadus".[49] Samamoodi on Euroopa Kohus näiteks juba leidnud, et kapitali vaba liikumist kohaldatakse mittetulundusliku heategevusfondi tehingutele[50] ja mittetulundusliku usuühenduse saadud pärandi maksule.[51] Pealegi, kui kohus määratleb EAFi EÜ või ELi fondina, kehtivad Euroopa Liidu avalike teenistujate suhtes muud põhivabadused,[52] muutes need vabadused kohaldatavaks eri liiki liikumiste (isikuline või sisuline) suhtes Euroopa Liidu ja liikmesriigi vahel.

54. Pole kahtlust, et äriühing, kelle arenguabiprojekte rahastatakse EAFist, võib kapitali saajana vaidlustada kõnealuse maksusätte kokkusobivuse kapitali vaba liikumisega. Üldiselt peetakse töötajat, kes panustab äriühingu tootmisprotsessi või teenustesse, sisendressursiks või tootmisteguriks.[53] Teisisõnu mõjutab see, kuidas töötajat käsitatakse, äriühingut ning selle sisend- ja väljundväärtust. Näiteks mõjutavad tööjõukulud ettevõtte palgatavate töötajate arvu ja

47 Sellega seoses tuleks samuti märkida, et siin käsitletavad MPPd on liidu ja AKV arengukoostöö vahendid. Näiteks on Nigeerias aastatel 1999–2012 piirkonna üheksa osariigi jaoks olnud erinevaid MPPsid, nagu MPP3 (2000–2004), MPP6 (2004–2008) ja MPP9 (2008–2012), mille raames on kulutatud 210 miljonit eurot. Vt 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, lk 459–481.

48 Vt selle kohta ÜRO suuniseid valitsustevaheliste abiprojektide maksustamislahenduste kohta. Vt veebilehe https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf punkte 10 ja 37.

49 Kohtujurist Mengozzi ettepanek kohtuasjas Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, punkt 35) ja vt ka kohtujurist Stix-Hackli ettepanek kohtuasjas Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, punktid 58–60).

50 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 Vt 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

52 Kuna Euroopa Kohus on otsustanud, et Euroopa Liidu ametniku või lepingulise töötaja sissetuleku käsitlemine kuulub ühe põhivabaduse, näiteks ELTL artikli 45 alla (16. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, punkt 12 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 6. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Adrien jt, C-466/15, EU:C:2016:749, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika), peaks EAFist rahastatav tulu samuti kuuluma ELTL artikli 63 kohaldamisalasse. Kui otse liidu eelarvest rahastatav tulu võib kujutada endast ELTL artikli 45 piirangut, peaks liidu liikmesriikide asutatud fondi EAFi poolt läbiviidav rahastamine kuuluma põhivabaduste kohaldamisalasse.

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

kvaliteeti. Seega, kuna mõiste „liikumine“ peaks hõlmama kõiki ahela lülisid EAFist kuni projektini AKV riigis,[54] peaks see hõlmama ka selles projektis osaleva ja äriühingusse panuse andva töötaja palka.

55. Lisaks väärib märkimist, et põhikohtuasja põhjustas teatud määral kõnealune äriühing, kellele anti alguses RFi palga suhtes maksuvabastuse sertifikaat ja kes jättis sellelt palgalt maksu kinni pidamata. Seetõttu otsustasid Saksa maksuasutused nõuda RFilt sisse 2011. ja 2012. aasta tulumaksu. Mulle tundub, et RF peaks saama tugineda sellele põhivabadusele, et kaitsta oma palka maksude eest, mis võivad olla vastuolus liidu õigusega. Nii käesoleva vaidluse kui ka kõnealuse maksusätte eesmärkide seisukohalt tuleb RFile makstud palka vaadelda osana kapitalist, mille äriühing sai EAFist. Sellisel juhul võib RF tugineda kõnealusele põhivabadusele.

56. Eeltoodud kaalutlusi silmas pidades ja vastupidi Saksamaa valitsuse seisukohtadele kohtuistungil olen seisukohal, et vaidlusalune maksusäte kuulub ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse.

### *2. Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine*

57. Tuleks meenutada, et ELTL artikkel 63 keelab kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel, välja arvatud ELTL artiklis 65 toodud õigustuste korral. Kuigi otsene maksustamine kuulub liikmesriikide pädevusse, peavad nad väljakujunenud kohtupraktika kohaselt oma pädevuse teostamisel siiski järgima liidu õigust ja eelkõige aluslepinguga tagatud põhivabadusi.[55] See tähendab, et liikmesriigid peavad hoiduma diskrimineerivate meetmete võtmisest nende isikute kahjuks, kes on kasutanud oma õigust vabalt liikuda.

58. Euroopa Kohtu praktika kohaselt kuuluvad ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teistesse riikidesse.[56]

59. Kohtuasjas komisjon *vs*. Ungari[57] esitati Euroopa Kohtule rikkumishagi raames hinnang selliste riigisiseste õigusaktide vastavuse kohta kapitali vaba liikumise põhimõttele, millega on kehtestatud registreerimis-, deklareerimis- ja avalikustamiskohustus teatavatele kodanikuühiskonna organisatsioonidele, kes *otse või kaudselt* saavad kindlat piirmäära ületavat välisabi, ning milles on ette nähtud võimalus määrata neid kohustusi rikkunud organisatsioonidele karistusi. Euroopa Kohus leidis, et need sätted olid suunatud teistest liikmesriikidest või kolmandatest riikidest pärit isikutele, kes annavad Ungaris asuvatele ühingutele või sihtasutustele rahalist abi, kuivõrd nendes sätetes on ette nähtud kohustus avaldada teavet nende isikute ja kõnealuse rahalise abi kohta, ning see võib samuti panna neid isikuid loobuma rahalise abi andmisest. Seejärel rõhutas Euroopa Kohus, et nõnda ei kohtle kõnealused sätted kogumis vaadelduna erinevalt mitte ainult neid Ungaris asutatud ühinguid ja sihtasutusi, kes said rahalist abi teistest liikmesriikidest või kolmandatest riikidest, võrreldes nendega, kes said rahalist abi Ungarist, vaid ka isikuid, kes andsid neile ühingutele ja sihtasutustele rahalist abi teisest liikmesriigist või kolmandast riigist, võrreldes isikutega, kes andsid seda Ungaris paiknevast elu- või töökohast.[58]

54 Vt eespool punktid 49 ja 50.

55 11. juuni 2015. aasta kohtuotsus Berlington Hungary jt (C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 34).

56 Vt selle kohta 30. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari (ühingute läbipaistvus) (C-78/18, EU:C:2020:476, punktid 60 ja 62).

58 *Ibid*., punktid 60 ja 61.

60. Selles otsuses leidis Euroopa Kohus, et erinev kohtlemine kõnealuse rahalise abi kodumaise või *välismaise päritolu* alusel kujutab endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel.[59]

61. Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et kõnealune maksuvabastus antakse välisabi arendustegevusele üksnes siis, kui arenguprojekti rahastatakse riigieelarvelistest vahenditest. Selline rahastamine toimub juhul, kui projekti rahastab vähemalt 75% ulatuses arengukoostöö eest vastutav föderaalministeerium või riigile kuuluv eraõiguslik arenguabiga tegelev äriühing. Seevastu välisrahastuse,[60] nagu EAF, saanud arenguabiprojekt kuulub rahandusministri juhendi kohaldamisalasse, mistõttu tuleb selle äriühingu kõnealuse projekti raames makstavad palgad maksustada.

62. Vaidlusaluse maksusätte kohaldamisel ei ole riigieelarvelistest vahenditest rahastatud äriühingute ja välismaistest vahenditest rahastatud äriühingute makstavate palkade maksustamislahendus ühesugune. Väliskapitalist rahastatavatele äriühingutele kehtib kõrgem maksukoormus kui riigieelarvelistest vahenditest rahastatavatele äriühingutele. Järelikult on esimesed viimastega võrreldes ebasoodsamas olukorras.[61]

63. Selline erinev maksustamislahendus mõjutab arenguabiga tegelevate äriühingute saadud rahaliste vahendite kasutamist,[62] nimelt suurendab see kõnealuste abiprojektide tööjõukulusid ning vähendab seega nende projektide jaoks kättesaadavaid ressursse ja äriühingu käsutusse antud kapitali. Põhimõtteliselt peab kõnealune äriühing otsustama esiteks, kas ta taotleb rahastamist riigieelarvelistest vahenditest või EAFist, teiseks, kas ta palkab vähem töötajaid või palkab töötajaid, kes on kõnealuses sektoris vähem konkurentsivõimelised, ja/või kolmandaks, kas ta vähendab muid kulusid. Töötajal seevastu tuleb valida, kas töötada sellistes välisabiprojektides, mis on rahaliselt vähem soodsad kui riigieelarvelistest vahenditest rahastatavad projektid. Kui töötaja valib EAFist rahastatavad projektid, on tegemist kinnipeetava maksuga (või, nagu käesoleval juhul, saab selle hiljem sisse nõuda), mis tähendab, et selle isiku maksukoormus on palju suurem.[63]

64. Sellest tulenevalt olen seisukohal, et selline maksusäte kujutab endast ELTL artikliga 63 keelatud kapitali vaba liikumise piirangut.

### *3. Kapitali vaba liikumise piirangu õigustuse olemasolu ELTL artikli 65 alusel*

65. ELTL artikli 65 lõiget 1 koostoimes artikli 65 lõikega 3 käsitlevast kohtupraktikast tuleneb, et selleks, et riigisiseseid maksusätteid võiks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, peab erinev maksustamislahendus olema seotud olukordadega, mis ei ole objektiivselt sarnased, või peab see olema ülekaalukates üldistes huvides põhjendatud.[64]

59 *Ibid*., punkt 62.

60 Vt käesoleva ettepaneku punkt 47.

61 Vt analoogia alusel 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punkt 37).

62 Vt analoogia alusel 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punktid 25 ja 26 ning seal viidatud kohtupraktika).

63 Käesoleval juhul väideti kohtuistungil, et maksuna tasutud summa kujutas endast RSi pensionisääste.

64 Vt selle kohta 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

66. Esiteks, olukordade võrreldavuse kohta[65] märkis Saksamaa valitsus kohtuistungil, et riigieelarvelistest vahenditest rahastatava abiprojekti ja EAFist rahastatava abiprojekti olukord on objektiivselt erinev. Eelkõige väitis ta, et EAFi projekte võidakse paremini rahastada kui riiklikult rahastatavaid projekte ja seega on EAFi projektidega seotud palgad kõrgemad kui riiklikult rahastatavate projektide puhul.

67. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb olukordade sarnasust hinnata asjaomaste riigisiseste õigusnormide eesmärgi ning nende reguleerimiseseme ja sisu alusel.[66] Sellega seoses tuleb arvesse võtta üksnes asjasse puutuva regulatsiooniga kehtestatud asjakohaseid eristamiskriteeriume, et hinnata, kas sellisest regulatsioonist tulenev erinev kohtlemine põhineb objektiivselt erinevatel olukordadel.[67]

68. Käesoleval juhul märgin, et kõnealune maksuvabastus on seotud eristamiskriteeriumiga, mis põhineb sisuliselt vahendite päritolul. Seoses riigieelarvelistest vahenditest rahastatavate projektidega väidab hageja, et EStG § 34 punkti c alapunktis 5 sätestatud erandi eesmärk on toetada arenguabiasutusi, et nad saaksid tööle võtta parimaid töötajaid. Seega tundub, et üldine eesmärk on välismaiste arenguprojektide toetamine. EAF on peamine liidu vahend arengukoostöö valdkonnas, mille eesmärk on rahastada projekte eelkõige AKV riikides. Neid eesmärke silmas pidades tuleks EAFist rahastatavaid ja riiklikest eelarvevahenditest rahastatavaid projekte käsitada võrreldavas olukorras olevatena. Isegi kui Euroopa Kohus peaks kontrollima Saksamaa valitsuse õigustust, et EAFi projektide palgad on kõrgemad kui riiklikult rahastatud projektide palgad, tuleb rõhutada, et valitsus ei ole seda argumenti põhjendanud ja pealegi ei tugine see vaidlusaluse maksusätte eesmärgile. Sellest tulenevalt olen seisukohal, et põhikohtuasjas käsitletav erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis on objektiivselt sarnased.

69. Teiseks on Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kapitali vaba liikumise piirang lubatud ainult siis, kui see on otsese diskrimineerimise korral õigustatud aluslepingutes sõnaselgelt sätestatud põhjusega, ja kui see on nii, siis võib seda lubada vaid tingimusel, et see meede on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks.[68]

70. Käesoleva juhtumi puhul tuleb nentida, et Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest ei selgu, millist eesmärki taotles liikmesriigi maksuhaldur, kui ta kehtestas kriteeriumi, mille kohaselt tuleb arenguabi meedet rahastada vähemalt 75% ulatuses liikmesriikide eelarvevahenditest.

71. Kohtuistungil Saksamaa valitsuse tehtud avalduste kohaselt kuulub vaidlusalune maksusäte Saksamaa suveräänsesse pädevusse. Sellega seoses tuleb märkida, et kuigi iga liikmesriik peab ise korraldama oma tulude maksustamise süsteemi, on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt liikmesriigid sellegipoolest kohustatud oma maksualase sõltumatuse teostamisel järgima liidu

65 Käesolevas arvamuses ei hinda ma võrreldavuse kontrolli asjakohasust, kuna küsimus ei ole selles (vt selle kohta kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 22)).

66 Vt selle kohta 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 38); 1. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Felixstowe Dock ja Railway Company jt (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 25) ja 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 32).

67 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 49) ja 10. mai 2012. aasta kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 28).

68 Vt selle kohta 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, punkt 60); 6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus SEGRO (C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2018:157, punkt 76 jj) ja 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari (ühingute läbipaistvus) (C-78/18, EU:C:2020:476, punkt 76 ja seal viidatud kohtupraktika).

õigusest tulenevaid nõudeid, eriti neid, mis on ette nähtud kapitali vaba liikumist käsitlevates ELTL sätetes, milles nõutakse, et maksusüsteem oleks mittediskrimineeriv.[69] Seetõttu tuleb kõnealune õigustus tagasi lükata, ilma et oleks vaja kontrollida selle proportsionaalsust.

*4. Vahekokkuvõte*

72. Eelnevat silmas pidades teen ettepaneku, et Euroopa Kohus peaks eelotsuse küsimusele vastama, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune liikmesriigi maksusäte, mis on põhikohtuasjas kõne all ja mis näeb ette arenguabiga tegeleva töötaja töötasu tulumaksuvabastuse ainult juhul, kui sellist tegevust rahastatakse vähemalt 75% ulatuses riigieelarvelistest vahenditest, kuid jätab töötaja ilma tulumaksuvabastusest, kui seda tegevust rahastatakse samas ulatuses mõnest EAFist.

73. Siiski palus eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsusetaotluses Euroopa Kohtul kontrollida vaidlusaluse maksusätte vastavust lojaalse koostöö põhimõttele, mis on sätestatud ELL artikli 4 lõikes 3 koosmõjus ELTL artiklitega 208 ja 210. Allpool käsitlen seda küsimust ainult juhuks, kui Euroopa Kohus ei nõustu ülaltoodud järeldusega ja otsustab siiski kontrollida nende sätete kohaldamist.

74. Enne kui asun analüüsima eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimust selle sõnastuses, pean rõhutama, nagu juba selgitasin,[70] et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on ELTL artiklil 63 *vahetu õigusmõju*, mistõttu sellele võib liikmesriigi kohtus tugineda ja see võib kaasa tuua selle sättega vastuolus olevate riigisisese õiguse sätete kohaldamata jätmise. Lojaalse koostöö põhimõttel aga selline mõju puudub.[71] Pealegi on Euroopa Kohus seda sätet liikmesriikide maksuõigusele korduvalt kohaldanud, mis aga ei kehti lojaalse koostöö põhimõtte puhul.[72] Seetõttu on tuginemine siseturu põhivabadustele ja eelkõige kapitali vabale liikumisele liikmesriikide pädevusse vähem sekkuv kui tuginemine ELL artikli 4 lõikele 3 koostoimes ELTL artiklitega 208 ja 210 paralleelsete pädevuste valdkonnas, mida ma käsitlen allpool.

## *D. Lojaalse koostöö põhimõte, mida kohaldatakse koos aluslepingutes sätestatud pädevusnormidega*

75. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt, kas ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtet koostoimes ELTL artiklitega 208 ja 210 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline riigisisene maksusäte nagu põhikohtuasjas.

76. Sellele küsimusele vastamiseks käsitlen esiteks Euroopa Liidu ja liikmesriikide pädevust arengukoostöö valdkonnas. Teiseks uurin, kas selline riigisisene maksusäte nagu põhikohtuasjas on vastuolus ELL artikli 4 lõikega 3 koosmõjus ELTL artikli 4 lõikega 4 ning artiklitega 208 ja 210. Kolmandaks käsitlen nende sätete vahetut õigusmõju.

69 Vt selle kohta 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punktid 42 ja 45 ning seal viidatud kohtupraktika).

70 Vt käesoleva ettepaneku punkt 42.

71 Vt 24. oktoobri 1973. aasta kohtuotsus Schlüter (9/73, EU:C:1973:110) ja 15. jaanuari 1986. aasta kohtuotsus Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtet ei saa tõlgendada nii, et sellest tekib nendele liikmesriikidele eraldiseisev kohustus, mis on ulatuslikum kohustustest, mis võivad tuleneda ELTL artiklitest 63 ja 65 (vt selle kohta 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Riskin ja Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, punkt 36, ja 19. septembri 2012. aasta kohtumäärus Levy ja Sebbag, C-540/11, ei avaldata, EU:C:2012:581, punktid 27–29).

*1. Liidu ja liikmesriikide pädevuste teostamine*

*a) Arengukoostöö valdkonna pädevust käsitlevad normid ja tõhususkohustus*

77. Alustuseks rõhutan, et olenevalt valdkonnast võib Euroopa Liidul olla kas ainupädevus, jagatud või toetav pädevus.[73] Nende eripädevuste valdkonnad on loetletud ELTL artiklites 3–6.

78. Arengukoostöö valdkonnas on ELTL artikli 4 lõikes 4 sätestatud, et „liit [on] pädev võtma meetmeid ja viima ellu ühist poliitikat", lisades, et „selle pädevuse teostamine ei või takistada liikmesriikidel oma pädevuse teostamist". Viimati nimetatud pädevus ei kuulu seega ELTL artikli 4 lõikes 2 sätestatud tavapäraste jagatud pädevuste loetellu, mis sisaldab muu hulgas valdkondi nagu siseturg, põllumajandus ja kalandus, tarbijakaitse ja transport.[74] Jagatud pädevuste osas järgib ELTL artikli 2 lõige 2 eelduse põhimõtet, mille kohaselt teostavad „liikmesriigid […] oma pädevust ainult niivõrd, kuivõrd liit ei ole oma pädevust teostanud". Seevastu ELTL artikli 4 lõike 4[75] kohaselt ei või Euroopa Liidu pädevuse teostamine takistada liikmesriikidel oma pädevuse teostamist. See on esile tõstetud kui „jagatud pädevuse kõrvalvaldkond",[76] „ilma eesõiguseta pädevus"[77] või „jagatud paralleelne pädevus".[78] Lühidalt öeldes on ELTL artikli 4 lõike 4 eripära see, et see võimaldab nii liidul kui ka liikmesriikidel oma pädevust samal ajal teostada.[79]

79. Lisaks tuleb ELTL artikli 4 lõiget 4 lugeda koostoimes ELTL artiklitega 208 ja 210, mis on aluslepingu arengukoostöö valdkonda käsitlevad artiklid. Eelkõige sätestab ELTL artikli 208 lõige 1, et liidu ja liikmesriikide pädevused „täiendavad ja tugevdavad teineteist". ELTL artikli 210 lõikes 1 on lisaks ette nähtud, et meetmete vastastikuse täiendavuse ja *tõhususe* edendamiseks võivad liit ja liikmesriigid võtta ühiseid meetmeid, ja kui vaja, aitavad liikmesriigid kaasa liidu abiprogrammide elluviimisele.

80. Minu arvates järeldub sellest, et ELTL artikli 4 lõige 4, artikli 208 lõige 1 ja artikli 210 lõige 1 panevad iseseisvate sätetena Euroopa Liidule ja liikmesriikidele kohustuse tugevdada üksteise tegevust nende meetmete *tõhustamiseks*. ELTL artikli 4 lõikes 4 on lisaks sätestatud, et arengukoostöö valdkonnas liidu pädevuse teostamine „ei või takistada liikmesriikidel oma pädevuse teostamist". Samas ei käsitle need aluslepingu sätted seda, kas liikmesriikidel on sarnane negatiivne kohustus, mille kohaselt nad ei või takistada liidul oma pädevuse teostamist

73 Vt ELTL artikli 2 lõiked 1, 2 ja 5. Mõiste „toetav" tähendab ELTL artikli 2 lõike 5 kohaselt Euroopa Liidu pädevust võtta meetmeid liikmesriikide meetmete toetamiseks, koordineerimiseks või täiendamiseks.

74 ELTL artikli 4 lõiget 2 tuleb tõlgendada koostoimes ELTL artikli 2 lõikega 2. Seevastu ELTL artikli 2 lõike 1 kohaselt ei võimalda ainupädevus liikmesriikidel ise tegutseda ja sarnaselt ELTL artikli 2 lõike 2 kohaselt ei võimalda jagatud pädevus liikmesriikidel tegutseda pärast seda, kui EL on oma pädevust teostanud.

75 ELTL artikli 4 lõike 3 sõnastus on üldjoontes sarnane pädevusega teadusuuringute, tehnoloogia arendamise ja kosmose alal.

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

77 Vt artiklit Cremona, M., „Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process", Dashwood, A. ja Maresceau, M. (toimetajad), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, lk 44.

78 Vt kohtujurist Ćapeta ettepanek kohtuasjas ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, 59. joonealune märkus).

79 Eesõiguse põhimõte tähendab, et kui liit on küsimust reguleerinud, ei saa liikmesriigid seda üksi reguleerida seni, kuni asjaomane liidu regulatsioon kehtib (kohtujurist Ćapeta ettepanek kohtuasjas ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, punkt 73). ELTL artikli 4 lõige 4 näib olevat erand ELTL artikli 2 lõikest 2 ja artikli 4 lõikest 2, milles on sätestatud jagatud pädevus ja eesõiguse põhimõte, kuid see ei näi kuuluvat ELTL artikli 2 lõike 5 kohaldamisalasse, milles on sätestatud liidu pädevus liikmesriikide meetmete toetamiseks, koordineerimiseks või täiendamiseks.

arengukoostöö valdkonnas. Seetõttu eeldab ELTL artikli 4 lõike 4, artikli 208 lõike 1 ja artikli 210 lõike 1 – mis hõlmab liidu ja liikmesriikide vahelist vastastikkuse klauslit – tõlgendamine minu arvates lojaalse koostöö põhimõtte järgimist.

*b) ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõte*

81. Käesoleva kohtuasja puhul tundub ELL artikli 4 lõike 3 kolmanda lõigu sõnastus olevat väga asjakohane. Selles lõigus pannakse liikmesriikidele kohustus „ai[data] kaasa liidu ülesannete täitmisele“ ja „hoidu[da] kõigist meetmetest, mis võiksid ohustada liidu eesmärkide saavutamist“.[80] Seega seab see positiivse kohustuse aidata kaasa liidu ülesannete täitmisele ja üldise keelu liikmesriikidele selliseid meetmeid võtta. Lisan, et see lõige viitab pigem Euroopa Liidu ülesannetele ja eesmärkidele, mitte liidu õigusele.[81]

82. Seoses kontekstiga juhin tähelepanu sellele, et arengukoostöö valdkonnas tuleks ELL artikli 4 lõiget 3 tõlgendada koos ELL artiklis 21 osutatud eesmärkidega.[82] Just selles kontekstis on liikmesriigid kohustatud ELL artikli 4 lõike 3 kolmandas lõigus sätestatud lojaalse koostöö põhimõttest tulenevalt hoiduma kõigist meetmetest, mis võivad muuta liidu ülesannete täitmise raskemaks või seada ohtu liidu eesmärkide saavutamise.

83. Lojaalse koostöö põhimõtte kohaldamisala osas kehtib see põhimõte olenemata sellest, kas asjaomane pädevus on ainupädevus või jagatud pädevus.[83] Näiteks otsustas Euroopa Kohus kohtuasjas komisjon *vs*. Rootsi,[84] et Rootsi Kuningriik rikkus ELL artikli 4 lõiget 3, kui tegi ühepoolselt ettepaneku lisada konkreetne aine rahvusvahelise konventsiooni lisasse jagatud pädevuse alusel. Seda tehes toimis liikmesriik viisil, mis lahknes nõukogus kooskõlastatud ühisest strateegiast, millel olid tagajärjed Euroopa Liidule.[85] Minu arvates peaks see kohtupraktika olema ülekantav ka jagatud (paralleelse) pädevuse valdkonda. Asjaolu, et Euroopa Liit on oma võimu kasutanud, olenemata selle olemusest, tähendab, et liikmesriigid peavad austama eesmärke, mida Euroopa Liit kõnealuses valdkonnas soovib saavutada.

84. Seetõttu tuleneb ELTL artikli 4 lõikest 4, artikli 208 lõikest 1 ja artikli 210 lõikest 1 koostoimes ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttega, et liikmesriigid on kohustatud aitama kaasa liidu ülesannete täitmisele ja mitte seadma ohtu Euroopa Liidu arengukoostöö valdkonna eesmärkide saavutamist, tagades liidu tegevuse tõhususe selles valdkonnas.[86]

80 Vt nt 27. novembri 2012. aasta kohtuotsus Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, punkt 148).

81 Vt selle kohta 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs*. nõukogu (C-600/14, EU:C:2017:935, punkt 105). Vt üldisemalt, Klamert, M., „Article 4“, Kellerbauer, M., Klamert, M. ja Tomkin, J. (toimetajad), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, punkt 26 jj, ning Guastaferro, B., „Sincere Cooperation and Respect for National Identities“, Schütze, R., ja Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, 1. kd, Oxford University Press, 2018, lk 354–383, ning Roes, T., *Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU*, *Cahiers de Droit Européen*, number 1, 2016, lk 253–284.

82 Vt 2. septembri 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. nõukogu (leping Armeeniaga), C-180/20, EU:C:2021:658, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

83 Vt selle kohta 2. juuni 2005. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Luxembourg (C-266/03, EU:C:2005:341, punkt 58) ja 14. juuli 2005. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-433/03, EU:C:2005:462, punkt 64).

84 Vt 20. aprilli 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Rootsi (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Vt 20. aprilli 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Rootsi (C-246/07, EU:C:2010:203, punkt 91). Samuti tuleb märkida, et selles kohtuasjas kohaldas Euroopa Kohus ELL artikli 4 lõiget 3 ühepoolselt *iseseisva* sättena, kuna koostöökohustus tuleneb Euroopa Liidu rahvusvahelise esindatuse ühtsuse nõudest.

86 Vt eespool punktid 79 ja 80.

*c) Kohaldamine käesolevas kohtuasjas*

85. Käesolevas kohtuasjas tuleb märkida, et teostatud on kahte eraldi pädevust. Esiteks on Euroopa Liit kasutanud oma jagatud (paralleelset) pädevust arengukoostöö valdkonnas vastavalt ELTL artikli 4 lõikele 4 ning artiklitele 208 ja 210.

86. Eelkõige sõlmis ta välispädevuse alusel koos liikmesriikidega Lomé IV konventsiooni ja Cotonou lepingu, mis kiideti heaks nõukogu otsustega.[87] Kohus on juba otsustanud, et liikmesriigid ja Euroopa Liit vastutavad ühiselt Lomé IV konventsioonist tulenevate kohustuste eest.[88] Sisepädevuse alusel rakendas Euroopa Liit nendest lepingutest tulenevaid kohustusi seitsmenda EAFi suhtes kohaldatava finantsmäärusega 91/491/EMÜ ja üheksanda EAFi suhtes kohaldatava 27. märtsi 2003. aasta finantsmäärusega. Nagu juba selgitatud, vastutab komisjon erinevate EAFide loomist käsitlevate lepingute ja konventsioonide ning vastavate finantsmääruste alusel seitsmenda ja üheksanda EAFi juhtimise eest.[89] Sellest raamistikust tuleneb, et käesolevas kohtuasjas on liit kasutanud oma jagatud (paralleelset) pädevust väliselt, kui sõlmis eelnimetatud segalepingud, ja sisemiselt, kui võttis vastu kõnealused finantsmäärused.

87. Teiseks võttis Saksamaa vaidlusaluse maksusättega vastu maksumeetme otsese maksustamise valdkonnas, mis praeguse seaduse kohaselt ei kuulu Euroopa Liidu,[90] vaid liikmesriikidele jäänud pädevuste alla. Samamoodi kasutas Saksamaa oma pädevust maksusätte vastuvõtmisel ka arengukoostöö valdkonnas, kuna selle sätte eesmärk on arenguabi.

88. Kuigi on tõsi, et eespool viidatud kohtupraktika[91] ei anna mingit viidet sellele, kas ja kuidas kohaldatakse ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtet ELTL artikli 4 lõikes 4, artikli 208 lõikes 1 ja artikli 210 lõikes 1 sätestatud jagatud (paralleelse) pädevuse suhtes, olen seisukohal, et neid viiteid võib leida, kui tugineda pädevuse piiramise teooriale.[92] Selle teooria kohaselt on liikmesriikidel üldine kohustus teostada nendele jäänud pädevusi, võttes samal ajal arvesse liidu õigust. Sellega seoses, isegi kui liidu õiguse praeguses arengujärgus kuulub otsene maksustamine liikmesriikide pädevusse, peavad nad seda pädevust siiski kasutama kooskõlas liidu õigusega[93] ja ma väidan ka, et kooskõlas liidu ülesannete ja eesmärkidega. Sama kehtib ka siis, kui liikmesriik kasutab oma pädevust arengukoostöö valdkonnas. Seetõttu ei jäeta liikmesriikide võetud meetmeid valdkondades, mida ei ole Euroopa Liidus ühtlustatud (või mida ei saa ühtlustada), nagu otsene maksustamine ja arengukoostöö, ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtte kohaldamisalast välja.

87 Cotonou lepingu artikleid 2, 3 ja 12 silmas pidades näib, et selle lepingu rakendamiseks peavad lepingupooled kooskõlastama oma poliitikat, st asjaomaste riikide kasuks võetavaid positiivseid meetmeid, kuid mitte selle poliitika vahendeid. Sarnased kohustused tulenevad Lomé IV konventsiooni artiklitest 2 ja 9.

88 Eelkõige otsustas Euroopa Kohus, et ühendus ja selle liikmesriigid AKV riikide partneritena vastutavad nende riikide ees ühiselt kõigi võetud kohustuste, sealhulgas rahalise abiga seotud kohustuste täitmise eest (2. märtsi 1994. aasta kohtuotsus parlament *vs.* nõukogu, C-316/91, EU:C:1994:76, punkt 29). Seda kohtupraktikat tuleks kohaldada *mutatis mutandis* Cotonou lepingu suhtes.

89 Vt eespool punkt 45.

90 Vt selle kohta 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 43) ja 23. veebruari 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (C-179/14, EU:C:2016:108, punkt 171 ja seal viidatud kohtupraktika).

91 Vt eespool punkt 83.

92 Seda teooriat on Euroopa Kohus kohaldanud näiteks sotsiaalkindlustuse, haridussüsteemide korralduse, kohtukorralduse ja otsese maksustamise valdkonnas. Vt üldisemalt 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, lk 192.

93 Vt 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

89. Eelnevat arvesse võttes tuleneb ELTL artikli 4 lõikest 4, artikli 208 lõikest 1 ja artikli 210 lõikest 1 koostoimes ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttega, et isegi kui liikmesriigid kasutavad nendele jäänud pädevust otsese maksustamise ja arengukoostöö valdkonnas, on nad kohustatud aitama kaasa Euroopa Liidu ülesannete täitmisele ja mitte seadma ohtu Euroopa Liidu arengukoostöö valdkonna eesmärkide saavutamist.

*2. Vastuolu olemasolu ELTL artikli 4 lõikega 4 ning artikli 208 lõikega 1 ja artikli 210 lõikega 1 koosmõjus ELL artikli 4 lõikega 3*

90. Esmalt peaksin rõhutama, et kui liikmesriigid lepivad kokku ühise fondi, näiteks EAFi loomises, peaksid nad selle fondi õigusraamistikus koostama sätted rahastamise tulumaksuga maksustamise kohta. Selliste sätete puudumisel peab Euroopa Kohus aga käesoleva kohtuasja analüüsimisel lähtuma kehtivatest esmase õiguse sätetest. Tekib küsimus, mida kujutab endast nende aluslepingu sätete koostoimes ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttega rikkumine.

91. Kuna liikmesriigid on kohustatud aitama kaasa Euroopa Liidu ülesannete täitmisele ja mitte seadma ohtu liidu arengukoostöö valdkonna eesmärkide saavutamist, siis minu arvates järeldub sellest, et nad ei tohiks kehtestada meetmeid, mis vähendavad Euroopa Liidu tegevuse tõhusust selles valdkonnas. Lisaks on liikmesriikide kohustus luua selle ülesande või eesmärgi saavutamiseks sobivad tingimused. Seega ei aita ükski maksumeede, mis võib vähendada arenguabi projekti rahastamist abisaajas AKV riigis, kaasa liidu ülesande täitmisele ja raskendab Euroopa Liidu arengukoostöö valdkonna eesmärkide saavutamist. Tõepoolest, kui liikmesriigid maksustavad EAFist eraldatud rahalisi vahendeid, vähendab see rahalise toetuse summat, mida saavad kõnealustest projektidest abisaajad AKV riikides, ja see tähendab nendele projektidele *rahalisi takistusi*.[94] Seetõttu rikub see maksumeede neid sätteid.

92. Eelkõige, nagu ütles RF,[95] tuleks arvesse võtta ELL artikli 21 lõike 2 punktis d ja Cotonou lepingus sätestatud eesmärke, nimelt neid, mis on seotud vaesuse kaotamise, kestliku arengu ja AKV riikide järkjärgulise lõimimisega maailmamajandusse. Euroopa Liit ja liikmesriigid võtsid kasutusele väga konkreetsed vahendid nende laiaulatuslike eesmärkide saavutamiseks, nad lõid Euroopa Arengufondi ja MPPd, et edendada mitmesuguseid projekte AKV riikides[96].[97] Teisisõnu on MPPde tegevuse rahastamine EAFi poolt nende eesmärkide konkreetne väljendus. Seoses sellega kujutavad MPPd endast nn ÜRO kaardistatud liidu sekkumist, mille eesmärk on rahuldada kogu elanikkonna põhivajadused.[98]

94 Vt selle kohta kohtuotsus Bruce of Donington (C-208/80, EU:C:1981:194, punktid 14–20).

95 Vt tema seisukohtade punkt 44.

96 Tõepoolest, MPPd võivad hõlmata paljusid projekte, „muu hulgas on koolimajade, tervisekeskuste, vee- ja kanalisatsiooniprojektide, õli- ja palmituumade töötlemise tehaste, müügikioskite ja truupide puhul protsessid kavandatud nii, et need aitaksid positiivselt kaasa võrdse ühiskonna tekkimisele, mõjutades võrdselt nii vaeseid kui ka vähemusrühmi ühiskonnas“ (vt käesoleva ettepaneku 47. joonealune märkus).

97 Näiteks Nigeeria naftat tootvate osariikide (Nigeri delta) maakogukondade kohta on väidetud, et Euroopa Liidu sekkumised näitavad selgelt pühendumust ülemaailmsele jõupingutusele vaesuse kaotamiseks. Aastatel 1999–2012 oli piirkonna üheksa osariigi jaoks mõeldud kolme MPP kulu enam kui 210 miljonit eurot. Saadud andmete põhjal vähendasid MPPd vaesuse taset piirkonnas tänu üle 20 000 mikroprojektile, mis olid suunatud rohkem kui 4000 maakogukonnale üheksas osariigis (vt käesoleva ettepaneku 47. joonealune märkus).

98 *Ibid.*

93. Sellest järeldub, et kui EAF annab raha MPP-le, on selle eesmärk rahastada kõnealust programmi ja toetada kohalikku elanikkonda, kes sellest projektist kasu saab. Seevastu ei ole selle eesmärk rahastada ühegi liikmesriigi eelarvet.[99] Seetõttu, põhimõtteliselt ei tohiks need riigid, olenemata töötajate sotsiaalkindlustusmaksetest või liikmesriikide muude sarnaste teenustega seotud maksetest, maksustada projekte ega isiklikku tulu EAFi rahastatavate projektide puhul. Selliste AKV riikidele suunatud projektide maksustamine vähendab rahalise toetuse summat, mida saavad kõnealustest projektidest abisaajad neis riikides, ja kujutab *endast* ELTL artikli 4 lõike 4, artikli 208 lõike 1 ja artikli 210 lõike 1 koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3 rikkumist.

94. Lisaks ei ole nende sätete rikkumise kindlakstegemiseks vaja tõendada, et riiklikest vahenditest ja EAFist rahastatavate projektide maksustamislahendus on erinev. Seega, erinevalt kapitali vaba liikumise piirangutest võib aluslepingu nimetatud sätete rikkumine leida aset isegi siis, kui neid kahte tüüpi projekte käsitatakse maksustamisel võrdselt. Kuna iga riigisisene maksumeede, mis ei aita kaasa Euroopa Liidu ülesande täitmisele või raskendab liidu arengukoostöö valdkonna eesmärkide saavutamist, rikub lojaalse koostöö põhimõtet, siis küsimus, kas vaidlusalune maksusäte seab EAFist rahastatavad projektid ja neis osalevad töötajad ebasoodsasse olukorda, ei ole nende aluslepingu sätete rikkumise tuvastamisel asjakohane. Vastupidi, nende sätete kohaldamiseks piisab, kui tuvastatakse raskused Euroopa Liidu ülesande või eesmärgi tõhusal täitmisel.

### *3. Vahetu õigusmõju*

95. Vahetu õigusmõju on liidu õigusnormi omadus olla liikmesriigi tasandil kohtus rakendatav, otse liikmesriigi kohtuniku ees, ilma et oleks täiendavat vajadust liikmesriigi õiguse vahenduse järele.[100] Mis puudutab esmaseid õigusakte, siis töötas Euroopa Kohus vahetu õigusmõju põhimõtte välja kohtuotsuses Van Gend & Loos,[101] kuid tingimusel, et kohustused on piisavalt selged, täpsed ja tingimusteta, selleks et isikutel tekiks subjektiivne õigus, millele nad saaksid liikmesriigi kohtus tugineda.[102] Minu arvates ei saa lühidalt sõnastatud ELTL artikli 4 lõiget 4, artikli 208 lõiget 1 ja artikli 210 lõiget 1 koostoimes ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttega kuidagi tõlgendada selliseid kohustusi sisaldavana. Sama kehtib Lomé IV konventsiooni ja Cotonou lepingu sätete kohta, mida pooled kohtuistungil arutasid.[103]

96. Sellegipoolest on käesoleval juhul vahetut õigusmõju omavaks aktiks komisjoni otsus või eelarvevahendite käsutaja otsus, millega komisjon otsustab sõlmida hankelepingu või kõnealuse äriühingu rahastamist võimaldava toetuse. Põhimõtteliselt peaks EAFi nimel tegutseva komisjoni ja asjaomase äriühingu vahel olema hanke- või toetuse andmise otsus või leping, milles on täpsustatud kummagi poole kohustused. Kahjuks sellist dokumenti kohtutoimikus ei ole. Siiski tuleneb kõnealustest finantsmääruste sätetest, et komisjon tegutseb ametiasutusena, kes võib

99 Sellega seoses tuleb märkida, et vähemalt 75% ulatuses riigieelarvelistest vahenditest rahastatavad välisabiprojektid on tulumaksust vabastatud. See näitab, et tehniliselt ei ole nendele tulude maksuvabastuse andmisel takistusi.

100 Kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (vahetu õigusmõju) (C-205/20, EU:C:2021:759, punkt 32).

101 5. veebruari 1963. aasta kohtuotsus (26/62, EU:C:1963:1).

102 Vt 24. juuni 2019. aasta kohtuotsus Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, punktid 58 ja 61).

103 Viidati nimelt Cotonou lepingu artiklitele 2, 3 ja 9.

võtta vastu õiguslikult siduvaid otsuseid kolmandate isikutega.[104] Käesoleval juhul võib kõnealune äriühing ja seega ka RF sellele otsusele tugineda. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on aga tuvastada selle üksikotsuse olemasolu ja sisu.

*4. Vahekokkuvõte*

97. Eelnevat silmas pidades teen ettepaneku, et Euroopa Kohus peaks eelotsuse küsimusele vastama, et ELTL artikli 4 lõiget 4, artikli 208 lõiget 1 ja artikli 210 lõiget 1 koostoimes ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksusäte, mis jätab töötaja ilma maksuvabastusest põhjusel, et see töötaja on seotud EAFist rahastatava arenguabitegevusega, kuna EAFist eraldatud vahendite maksustamine liikmesriikide poolt vähendab kõnealustest projektidest abisaajate rahalist toetust kolmandates riikides ja tekitab nendele projektidele rahalisi takistusi.

## IV. Ettepanek

98. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

1. ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi maksusäte, mis näeb ette arenguabiga tegeleva töötaja töötasu tulumaksuvabastuse ainult juhul, kui sellist tegevust rahastatakse vähemalt 75% ulatuses Saksamaa riigieelarvelistest vahenditest (kas arenguabi eest vastutav föderaalministeerium või Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), kuid jätab töötaja ilma tulumaksuvabastusest, kui seda tegevust rahastatakse samas ulatuses mõnest Euroopa Arengufondist (EAF).

2. Teise võimalusena:

   ELTL artikli 4 lõiget 4, artikli 208 lõiget 1 ja artikli 210 lõiget 1 koostoimes ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksusäte, mis jätab töötaja ilma maksuvabastusest põhjusel, et see töötaja on seotud EAFist rahastatava arenguabitegevusega, kuna EAFist eraldatud vahendite maksustamine liikmesriikide poolt vähendab kõnealustest projektidest abisaajate rahalist toetust kolmandates riikides ja tekitab nendele projektidele rahalisi takistusi.

[104] Vt seitsmenda EAFi suhtes kohaldatava finantsmääruse 91/491 artiklites 17–24 sätestatud komisjoni ja eelarvevahendite käsutaja volitused ja otsused ning üheksanda EAFi suhtes kohaldatava 27. märtsi 2003. aasta finantsmääruse artiklid 50–53. Lisaks juhin tähelepanu sellele, et äriühingute ja komisjoni sõlmitud EAFist rahastatavaid lepinguid reguleeriti EAFist rahastatavate teenuslepingute üldtingimustega, mis on sätestatud AKV-EMÜ ministrite nõukogu 29. märtsi 1990. aasta otsuses nr 3/90, millega võetakse vastu EAFi rahastatavate ehitustöö-, tarne- ja teenuslepingutega seotud üldeeskirjad ja -tingimused ning lepitus- ja vahekohtumenetluse eeskirjad ning nähakse ette nende kohaldamine (EÜT 1990, L 382, lk 1).