Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
LAILA MEDINA
9 päivänä helmikuuta 2023 [1]

Asia C-15/22

RF
vastaan
Finanzamt G

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Euroopan kehitysrahasto (EKR) – Tulovero – Kansallisista talousarviovaroista rahoitettujen kehitysapuhankkeiden osalta myönnetty verovapautus – EKR:n rahoittaman hankkeen yhteydessä saatujen palkkojen erilainen kohtelu – SEUT 63 artikla – Pääomien vapaa liikkuvuus – SEUT 4 artiklan 4 kohta – Rinnakkaisen toimivallan käyttö – SEUT 208 ja SEUT 210 artikla – Kehitysyhteistyö – Velvollisuus edistää kehitysyhteistyöpolitiikkaa –Vilpittömän yhteistyön periaate – EU:n tehtävien tukeminen – EU:n tavoitteiden toteutuminen – Välitön oikeusvaikutus

1. Voivatko jäsenvaltiot kohdella henkilöverotuksessa eri tavoin kolmansissa maissa [2] toteutettavissa kehitysyhteistyöhankkeissa työskentelevien henkilöiden palkkaa, joka rahoitetaan Euroopan kehitysrahastosta (EKR), ja palkkaa, joka ansaitaan työskentelemällä samankaltaisissa hankkeissa, jotka sen sijaan rahoitetaan kansallisista talousarviovaroista?

2. Käsiteltävässä asiassa on kyse Saksan kansallisesta hallintokäytännöstä (jäljempänä kyseessä oleva kansallinen verosäännös). Siinä myönnetään vapautus tuloverosta sellaisten palkkojen osalta, jotka maksetaan ulkomaisissa kehitysapuhankkeissa työskentelystä ja joista kehitysyhteistyöstä vastaava liittovaltion ministeriö tai valtio-omisteinen yksityinen kehitysapuyritys [3] rahoittaa vähintään 75 prosenttia (jäljempänä yhdessä kansalliset talousarviovarat). EKR:n rahoittamassa kehitysapuhankkeessa työskentelevän työntekijän palkkaan ei kuitenkaan sovelleta tällaista vapautusta.

3. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelta pääasiallisesti, onko SEU 4 artiklan 3 kohdassa, luettuna yhdessä kehitysyhteistyön alaa koskevien SEUT 208 ja SEUT 210 artiklan kanssa, vahvistettua vilpittömän yhteistyön periaatetta tulkittava siten, että se estää jäsenvaltioita verottamasta EKR:stä rahoitettujen kehitysapuhankkeiden yhteydessä ansaittuja palkkoja, kun tällainen vapautus myönnetään palkalle, joka ansaitaan kansallisista

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Yhteistyö voi olla monimuotoista, mutta ”kehitysyhteistyö” ymmärretään yleensä virallisen kehitysavun synonyyminä.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

talousarviovaroista rahoitetun hankkeen yhteydessä. Kyseessä olevasta verosäännöksestä johtuva erilainen kohtelu herättää myös kysymyksen siitä, onko käsiteltävään asiaan sovellettava perusvapauksia koskevia perussopimuksen määräyksiä.

4. Näin ollen unionin tuomioistuimen arkaluonteisena tehtävänä on määrittää, sovelletaanko perusvapauksia ja/tai SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettua vilpittömän yhteistyön periaatetta kehitysyhteistyön alalla ja jos sovelletaan, millä tavoin. Kysymys ei ole mitenkään yksinkertainen, koska Euroopan unioni ja jäsenvaltiot saattavat käyttää tällä alalla rinnakkaista toimivaltaa.[4] Käsiteltävä asia koskee myös laajempaa maailmanlaajuista keskustelua kehitysavun verokohtelusta ja sen tehokkuudesta.[5]

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Kansainvälinen oikeus

1. Lomén IV yleissopimus

5. Lomén IV yleissopimus allekirjoitettiin Loméssa 15.12.1989 Afrikan, Karibian ja Tyynenmeren valtioiden ryhmän (jäljempänä AKT) ja Euroopan talousyhteisön (ETY) välillä.[6] Tämä yleissopimus hyväksyttiin neuvoston ja komission 25.2.1991 tehdyllä päätöksellä.[7]

6. Lomén IV yleissopimuksen 2 artiklassa täsmennetään, että AKT–ETY-yhteistyö, ”joka perustuu oikeudelliseen järjestelmään ja yhteisiin toimielimiin”, toteutetaan osapuolten tasa-arvoisuuden, niiden täysivaltaisuuden kunnioittamisen ja niiden keskinäisen edun ja keskinäisen riippuvuuden periaatteiden pohjalta sekä kunnioittaen jokaisen valtion oikeutta päättää omista poliittisista, yhteiskunnallisista, kulttuurisista ja taloudellisista valinnoistaan.

7. Tämän yleissopimuksen 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tehostaakseen tämän yleissopimuksen keinoja sopimuspuolet hyväksyvät omien toimivaltuuksiensa mukaisesti suuntaviivoja, tärkeysjärjestyksiä ja toimenpiteitä, jotka edistävät tässä yleissopimuksessa vahvistettujen tavoitteiden toteutumista – –”

4 SEUT 4 artiklan 4 kohdan nojalla unionilla on kehitysyhteistyön ja humanitaarisen avun aloilla toimivalta toteuttaa toimia ja harjoittaa yhteistä politiikkaa ilman, että tämän toimivallan käyttäminen estää jäsenvaltioita käyttämästä omaa toimivaltaansa.

5 Ks. esimerkiksi äskettäin Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) tammikuussa 2022 aloittama Tax Treatment of Official Development Assistance Hub (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Ks. myös vuonna 2005 annettu Pariisin julkilausuma tukien tehokkuudesta, jonka Accra vahvisti vuonna 2008 OECD:n kokoon kutsumilla ministeritason foorumeilla (saatavilla osoitteesta https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 EYVL 1991, L 229, s. 3.

7 91/400/EHTY, ETY (EYVL 1991, L 229, s. 1).

2. Cotonoun sopimus

8. [AKT-valtioiden] sekä Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden välinen kumppanuussopimus allekirjoitettiin Cotonoussa 23.6.2000 (jäljempänä Cotonoun sopimus)[8] 19.12.2002 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2003/159/EY.[9] Se tuli voimaan 1.4.2003 ja korvasi voimassa olevat Lomén yleissopimukset.

9. Cotonoun sopimuksen 2 artiklassa määrätään AKT–EY-yhteistyössä, ”jonka perustana on oikeudellisesti sitova järjestelmä ja yhteiset toimielimet”, sovellettavista perusperiaatteista.

10. Cotonoun sopimuksen 3 artiklassa määrätään, että ”osapuolet toteuttavat tämän sopimuksen puitteissa kukin osaltaan tarvittavat yleiset tai erityiset toimenpiteet varmistaakseen sopimuksesta johtuvien velvoitteiden täyttymisen ja helpottaakseen sen tavoitteiden saavuttamista. – –”.

11. Cotonoun sopimuksen 70 artiklan a kohdassa määrätään, että yhteistyön tarkoituksena on tukea ”paikallistason pienhankkeita, joilla on taloudellista ja yhteiskunnallista vaikutusta ihmisten elämään, jotka vastaavat osoitettuja ja havaittuja ensisijaisia tarpeita, jotka toteutetaan paikallisyhteisön aloitteesta ja joihin paikallisyhteisö osallistuu aktiivisesti ja joista se hyötyy”.

12. Tämän sopimuksen 71 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Pienhankkeita ja hajautettua yhteistyötä voidaan tukea tämän sopimuksen mukaisista rahoitusvaroista. – –

2. Rahasto osallistuu pienhankkeiden ja hajautetun yhteistyön rahoitukseen, jolloin sen rahoitusosuus ei tavallisesti ylitä kolmea neljäsosaa kunkin hankkeen kokonaiskustannuksista, eikä se voi ylittää maaohjelmassa määriteltyä rajaa. Jäljellä oleva määrä saadaan

a) pienhankkeisiin kyseiseltä paikallisyhteisöltä (joko luontoissuorituksena tai palveluina tai rahana yhteisön osallistumiskyvyn mukaisesti)

– –

c) poikkeustapauksissa kyseiseltä AKT-valtiolta rahoitusosuutena, julkisten välineistön käyttönä tai palveluina.

– –”

B Unionin oikeus

13. EKR:t perustettiin AKT-valtioiden ja merentakaisten maiden ja alueiden kanssa tehtävän yhteistyön rahoittamiseksi ensin ETY:n perustamissopimuksen liitteellä ja myöhemmin Euroopan unionin neuvostoon kokoontuneiden jäsenvaltioiden sisäisillä sopimuksilla. EKR:stä rahoitetaan hankkeita tai ohjelmia, joilla edistetään kyseisten maiden taloudellista, sosiaalista tai kulttuurista kehitystä. Kukin EKR-sopimus tehdään useaksi vuodeksi, usein viideksi vuodeksi, ja sen voimassaoloaika vastaa niiden eri sopimusten ja yleissopimusten voimassaoloaikaa, joilla Euroopan unioni ja sen jäsenvaltiot ovat perustaneet erityisen kumppanuuden AKT-valtioiden

8 EYVL 2000, L 317, s. 3.

9 EYVL 2003, L 65, s. 27.

kanssa. EKR:t eivät perinteisesti ole sisältyneet Euroopan unionin yleiseen talousarvioon. Näin ollen on annettu erityisiä varainhoitoasetuksia kansainvälisistä sopimuksista johtuvien velvoitteiden täytäntöönpanemiseksi ja etenkin EKR:n rahoituksen järjestämiseksi. [10]

1. Seitsemäs EKR [11]

14. Euroopan talousyhteisön jäsenvaltioiden hallitusten edustajat kokoontuivat neuvostossa ja tekivät 16.7.1990 sisäisen sopimuksen 91/401/ETY [Lomén IV yleissopimuksen] mukaisesta yhteisön tukien rahoituksesta ja hoidosta. [12] Jäsenvaltiot perustivat tällä sopimuksella seitsemännen EKR:n. Tämän sisäisen sopimuksen täytäntöönpanosäännökset vahvistetaan 29 päivänä heinäkuuta 1991 annetussa [Lomén IV yleissopimuksen] mukaisten kehityshankkeiden rahoitusyhteistyöhön sovellettavassa varainhoitoasetuksessa 91/491/ETY. [13]

15. Tulojen ja menojen hyväksyjä päätti lopettaa seitsemännen EKR:n toiminnan 31.8.2008. Koska EKR:n toiminnan lopettamiselle ei ollut oikeusperustaa, jäljelle jääneet varat ja niihin liittyvät sopimukset ja päätökset siirrettiin yhdeksänteen EKR:ään siihen sovellettavan varainhoitoasetuksen kolmannen osan säännösten mukaisesti. [14]

2. Yhdeksäs EKR

16. Cotonoun sopimuksen jälkeen hyväksyttiin neuvostossa kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien sisäinen sopimus 2000/770/EY [Cotonoun sopimuksen] rahoituspöytäkirjan mukaisesta yhteisön tukien rahoituksesta ja hoidosta sekä taloudellisen avun jakamisesta EY:n perustamissopimuksen neljännessä osassa tarkoitetuille merentakaisille maille ja alueille. [15] Tämän sisäisen sopimuksen täytäntöönpanosäännökset vahvistetaan 27.3.2003 annetussa varainhoitoasetuksessa.

C Saksan oikeus

17. Tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG) pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan sovellettavan version 1 §:n 1 momentin ensimmäisessä lauseessa säädetään, että luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on Saksassa, ovat siellä verovelvollisia kaikista tuloistaan.

18. EStG:n 2 §:n 1 momentin nojalla tuloveron alaisia ovat yleisesti verovelvollisen ansiotyöstä saamat tulot, jotka ovat yleisesti tuloveron alaisia.

10 Vuodesta 2021 lähtien EKR:n ohjelmat on sisällytetty EU:n monivuotiseen rahoituskehykseen, joten niihin sovelletaan unionin varainhoitoasetuksia samalla tavoin kuin muihinkin unionin rahoitusohjelmiin. Ks. https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

11 Ennakkoratkaisupyyntö koskee seitsemättä ja yhdeksättä EKR:ää. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia, sovelletaanko käsiteltävään asiaan molempia.

12 EYVL 1991, L 229, s. 288.

13 EYVL 1991, L 266, s. 1.

14 Ks. seitsemännen, kahdeksannen, yhdeksännen ja kymmenennen Euroopan kehitysrahaston tilinpäätös varainhoitovuodelta 2008 (EUVL 2009, C 274, s. 1).

15 EYVL 2000, L 317, s. 355.

19. EStG:n 34 §:n c momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Jos yleisesti verovelvollinen on maksanut ulkomailta saamistaan tuloista Saksan tuloveroa vastaavaa veroa siinä valtiossa, josta tulot on saatu, kyseisestä valtiosta saatuihin tuloihin kohdistuvasta Saksan tuloverosta vähennetään ulkomailla lasketun ja maksetun veron määrä, josta on tehty ne vähennykset, joihin verovelvollisella on ollut oikeus; – –

– –

(5) Osavaltioiden ylimmät veroviranomaiset tai niiden nimeämät veroviranomaiset voivat liittovaltion valtiovarainministeriön suostumuksin myöntää ulkomaisia tuloja koskevasta verosta vapautuksen kokonaan tai osittain taikka vahvistaa sille kiinteän määrän, jos tämä on tarkoituksenmukaista kansantaloudellisista syistä tai jos tämän pykälän 1 momentin soveltaminen on erityisen vaikeaa.”

20. Bundesministerium der Finanzen (liittotasavallan valtiovarainministeriö, Saksa) antoi 31.10.1983 ulkomailla työskentelystä saatujen tulojen verotuksesta ohjeen [16] (jäljempänä valtiovarainministeriön ohje), joka oli osoitettu osavaltioiden ylimmille veroviranomaisille. Sen I osan 4 kohdan mukaan verovapautuksen piiriin kuuluvat muun muassa teknisen yhteistyön tai rahoitusyhteistyön piiriin kuuluvan Saksan julkisen kehitysavun puitteissa kotimaiselle palveluntarjoajalle ulkomailla suoritetut työt.

21. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Saksan veroviranomaiset tulkitsivat ilmaisun ”Saksan julkinen kehitysapu” tarkoittavan ainoastaan kehitysaputoimenpiteitä, jotka joko kehitysyhteistyöstä vastaava liittotasavallan ministeriö tai GIZ rahoittaa suoraan Saksan talousarviosta.

II Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

22. RF työskenteli 12.4.2009–31.10.2012 projektipäällikkönä Saksaan sijoittautuneessa kehitysapuyrityksessä. Hän työskenteli Afrikassa pienhankeohjelmassa (MPP) (jäljempänä kyseinen ohjelma) määräaikaisella työsopimuksella. [17] Ohjelma rahoitettiin kokonaan tai osittain Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden varoista, nimittäin seitsemännestä ja yhdeksännestä EKR:stä. [18]

23. RF:n asuinpaikka ja elinetujen keskus olivat kyseisenä ajanjaksona Saksassa, jossa RF oli siis yleisesti verovelvollinen, ja hänen työpaikkansa oli Afrikassa.

24. Koska kehitysapuyritys katsoi, että RF:n palkka oli valtiovarainministeriön ohjeen nojalla vapautettu verosta, se ei pidättänyt kyseisestä palkasta lähdeveroa tilikausilta 2011 ja 2012 eikä maksanut kyseistä veroa toimivaltaisille veroviranomaisille. Unionin tuomioistuimelle toimitettujen asiakirjojen mukaan kyseiselle yritykselle myönnettiin alkuaan vapautustodistus, jonka edellytyksenä oli valtiovarainministeriön ohjeen noudattaminen. RF:n palkkaa ei myöskään verotettu asemapaikassa Afrikassa.

16 BStBl. 1983 I, s. 470.

17 Ennakkoratkaisupyynnössä ei täsmennetä, mistä maasta on kyse, mutta RF mainitsee, että kyseessä oli Nigeria (ks. kirjallisten huomautusten 6 kohta).

18 Kuten edellä mainittiin, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, liittyikö RF:n työ sekä seitsemänteen että yhdeksänteen EKR:ään.

25. Toimivaltaiset veroviranomaiset ovat tarkastaneet kehitysapuyrityksen palkkaverotuksen. Nämä viranomaiset totesivat, että ohjelmaa ei ollut rahoittanut kehitysyhteistyöstä vastaava liittovaltion ministeriö tai GIZ vaan EKR. Tämän vuoksi nämä viranomaiset päättivät 13.2.2014 päivätyillä verotuspäätöksillä, että RF:n palkasta olisi perittävä tuloveroa vuosien 2011 ja 2012 osalta.

26. RF teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen kyseisille viranomaisille, jotka hylkäsivät sen. Tämän jälkeen hän nosti Finanzgericht Kölnissä (verotuomioistuin, Köln, Saksa) kanteen, joka ei menestynyt. RF valittaa tästä tuomiosta Bundesfinanzhofille (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) (jäljempänä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin).

27. Ennakkoratkaisupyynnössä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kansallisen lainsäädännön perusteella valitus on perusteeton, koska RF:n palkkaa ei rahoitettu suoraan mistään kansallisista talousarviovaroista eikä hänen ulkomailla suorittamansa työ näin ollen liittynyt Saksan julkiseen kehitysapuun. Se katsoo, että hallinnon tekemä erottelu ei ole myöskään yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastainen, koska kyseessä olevan verotuksellisen edun perusteena on tiettyjen Saksan talouden alojen tukeminen ja koska se on näin ollen perustuslaillisesti perusteltu.

28. Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on kuitenkin epäilyjä kyseessä olevan lainsäädännön yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa. Se korostaa, että toisin kuin asiassa Petersen,[19] kyseessä oleva verosäännös ei rajoita vapaata liikkuvuutta eikä varsinkaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, koska työntekijöitä tai työnantajia ei syrjitä sillä perusteella, että he ovat on lähtöisin toisesta jäsenvaltiosta.

29. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyseessä oleva verosäännös saattaa olla SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen vastainen. RF väittää tältä osin, että tästä periaatteesta ja jäsenvaltioiden velvollisuudesta yhdenmukaistaa kehitysyhteistyöpolitiikkansa seuraa, että unionin varoista rahoitettavat hankkeet on sisällytettävä kyseisen verovapautuksen soveltamisalaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että kun otetaan huomioon jäsenvaltioiden oma toimivalta kehitysavun alalla, ei ole varmaa, että niitä voidaan kieltää toteuttamasta kehitysaputoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on edistää niiden ulkomaankauppaa. Myöskään Cotonoun sopimuksesta ei johdu tällaista velvoitetta.

30. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEU 4 artiklan 3 kohtaa ja [SEUT] 208 artiklaa, luettuna yhdessä [SEUT] 210 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle hallintokäytännölle, jonka mukaan verosaatavasta ei luovuta silloin, kun kehitysyhteistyöhanketta rahoitetaan EKR:sta, kun taas verotuksesta luovutaan tietyin edellytyksin, kun kyse on palkasta, jota työntekijä saa voimassa olevan työsuhteen perusteella työskentelystä teknisen yhteistyön tai rahoitusyhteistyön piiriin kuuluvan Saksan julkisen kehitysavun puitteissa, kun tästä toiminnasta vähintään 75 prosentin [tason] rahoituksen takaa kehitysyhteistyöstä vastaava liittovaltion ministeriö tai valtio-omisteinen yksityinen kehitysyhteistyöyritys?”

[19] Tuomio 28.2.2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

31. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet RF, Saksan hallitus ja Euroopan komissio. Nämä osapuolet esittivät myös suullisia lausumia 23.11.2022 pidetyssä istunnossa.

III Arviointi

A Alustavat huomautukset

32. Ensinnäkin Saksan hallitus, esittämättä muodollista oikeudenkäyntiväitettä, esittää kuitenkin epäilyksiä mahdollisuudesta ottaa sen tutkittavaksi. Kirjallisissa huomautuksissaan ja istunnossa se väitti lähinnä, että kyseessä olevan kansallisen verosäännöksen mukainen vapautus edellyttää välttämättä hankkeen rahoittamista vähintään 75-prosenttisesti kansallisista talousarviovaroista. Toisin sanoen, jotta verosäännöstä voitaisiin soveltaa, työntekijän saaman palkan on oltava saatu toiminnasta, jonka rahoituksesta vähintään 75 prosenttia saadaan näistä varoista. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että tällainen toiminta on täysin vapautettu verosta, sillä sitä osaa toiminnasta, jota ei rahoiteta kyseisillä varoilla (eli enintään 25 %), verotetaan edelleen.

33. Tältä osin korostan, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämillä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. [20]

34. Vaikka ennakkoratkaisupyynnössä esitetyissä asiaa koskevissa oikeussäännöissä saattaa olla puutteita, on mielestäni selvää, miten kyseessä oleva kansallinen verosäännös toimii. Kansallinen tuomioistuin selittää lähinnä, että tämän säännön mukaan kehitysavun alalla harjoitetusta toiminnasta saatu palkka on vapautettu tuloverosta edellyttäen, että toiminta rahoitetaan kansallisista talousarviovaroista peräisin olevilla varoilla, kun taas vastaavasta EKR:n varoista rahoitetusta toiminnasta saatu palkka on veronalaista. Näin ollen olen sitä mieltä, että unionin tuomioistuin voi esittää ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja kyseisen verosäännöksen arvioinnin yhteydessä.

35. Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko SEU 4 artiklan 3 kohta, luettuna yhdessä SEUT 208 ja SEUT 210 artiklan kanssa, esteenä kyseiselle kansalliselle verosäännökselle. Komissio ehdotti kuitenkin kirjallisissa huomautuksissaan, että ennakkoratkaisukysymykseen sisällytettäisiin nimenomainen viittaus perussopimuksissa vahvistettuihin perusvapauksiin. Tämän vuoksi unionin tuomioistuin pyysi kirjallisilla kysymyksillään asianosaisia antamaan istunnossa perusvapauksia koskevan vastauksen. Sekä RF että komissio väittivät istunnossa, että kyseessä oleva verosäännös kuuluu perusvapauksien piiriin, kun taas Saksan hallitus katsoi, että kyseisiä vapauksia ei voida soveltaa käsiteltävässä tapauksessa.

36. Muistutan, että unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetty kysymys uudelleen. Unionin tuomioistuin saattaa myös joutua ottamaan huomioon sellaisia unionin oikeussääntöjä, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole kysymyksissään viitannut. [21]

[20] Ks. mm. tuomio 8.9.2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[21] Tuomio 13.10.2016, M. ja S. (C-303/15, EU:C:2016:771, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 31.5.2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, 27 kohta).

37. Tältä osin on ensinnäkin huomattava, että vaikka kansallinen tuomioistuin mainitsee ennakkoratkaisupyynnössään SEUT 45 artiklassa vahvistetun vapaan liikkuvuuden ja Cotonoun sopimuksen määräykset, se päätyy siihen, että nämä määräykset eivät ole esteenä kyseiselle kansalliselle säännökselle, koska RF ei ole toisesta jäsenvaltiosta lähtöisin oleva työntekijä. [22]

38. On tärkeää huomata, että tuomiossa Petersen [23] ennakkoratkaisupyyntö koski valtiovarainministeriön ohjeessa asetettua kansallista verosäännöstä, joka on sama kuin käsiteltävässä asiassa. Unionin tuomioistuin on kuitenkin tutkinut tästä säännöksestä poikkeavaa näkökohtaa eli työnantajan sijoittautumispaikkaa. Tuomiossa Petersen kyseinen työntekijä työskenteli Tanskaan sijoittautuneen työnantajan palveluksessa, joka toteutti tanskalaisen kansainvälisen kehitysjärjestön Danish International Development Agencyn rahoittamaa kehitysapuhanketta. Unionin tuomioistuin huomautti, että tuloverosta vapauttaminen edellytti, että työnantaja on sijoittautunut Saksaan, ja katsoi, että tällainen vaatimus on SEUT 45 artiklan nojalla kielletty työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoitus. [24] Käsiteltävässä tapauksessa pääasian tosiseikat eivät koske tätä samaa vaatimusta (joka tosiasiallisesti täyttyy), koska sekä RF että kehitysapuyritys ovat sijoittautuneet Saksaan. Joka tapauksessa kyse on työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevasta täysin valtionsisäisestä tilanteesta.

39. Korostan kuitenkin, että kyseessä olevassa kansallisessa verosäännöksessä kohdellaan työntekijöitä eri tavoin sen perusteella, mistä tukihankkeeseen myönnetyt *varat ovat peräisin*. Verovapautus myönnetään tai evätään tässä hankkeessa työskentelevältä työntekijältä sen mukaan, rahoitetaanko kehitysyhteistyöhanke suoraan kansallisista talousarviovaroista vai EKR:n varoista. Näin ollen aluksi on syytä määrittää, voidaanko käsiteltävään asiaan soveltaa muita ja mahdollisesti millaisia perusvapauksia.

B Muiden perusvapauksien merkitys

40. Sen määrittämiseksi, kuuluuko kansallinen toimenpide jonkin perusvapauden soveltamisalaan, on hyvin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan selvää, että on otettava huomioon kyseisen lainsäädännön *tarkoitus*. [25]

41. Edellä esitetyistä syistä [26] katson kuitenkin, ettei pääasiaa voida tutkia SEUT 45 artiklan valossa. Se, että käsiteltävä asia koskee kyseessä olevan kansallisen verosäännöksen vaikutusta rajat ylittäviin työntekijöihin, mutta ei sitä, miten se vaikuttaa tukihankkeiden rahoitukseen, ei kuitenkaan sulje pois muiden perusvapauksien soveltamista, ellei näitä muita perusvapauksia pidetä työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen nähden toissijaisina. [27] Tietyissä erityistilanteissa, joissa kahdella perusvapaudella on yhtä suuri merkitys kyseisen lainsäädännön kannalta, unionin tuomioistuin on katsonut, että nämä tilanteet liittyvät samanaikaisesti molempiin

22 Ennakkoratkaisupyynnön 29 ja 30 kohta. Haluan kuitenkin korostaa, että vaikka RF on Saksassa asuva henkilö, hän hoiti tehtäviään kyseessä olevassa kolmannessa maassa kyseisen tukiohjelman puitteissa.

23 Tuomio 28.2.2013 (C-544/11, EU:C:2013:124).

24 Ibid., 39–43 kohta.

25 Ks. erityisesti tuomio 1.7.2010, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, 26 kohta); tuomio 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, 90 kohta) ja tuomio 21.5.2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, 31 kohta).

26 Ks. edellä kohta 38.

27 Unionin tuomioistuin on katsonut, että silloin kun kansallinen toimenpide vaikuttaa samanaikaisesti kahteen perusvapauteen, on unionin tuomioistuimen on tutkittava toimenpidettä pääsääntöisesti suhteessa jompaankumpaan näistä perusvapauksista, jos toinen näistä perusvapauksista on pääasian olosuhteissa täysin toissijainen toiseen perusvapauteen nähden ja voidaan liittää siihen (ks. vastaavasti tuomio 14.10.2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 17.9.2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, 37 kohta).

perusvapauksiin.[28] Asiaa koskevan oikeuskäytännön mukaan tällainen erityistilanne voi syntyä silloin, kun jotakin perusvapauksista ei sovelleta käsiteltävään asiaan, koska tilanteen *kaikki osatekijät* rajoittuvat kyseisen vapauden osalta yhden ainoan jäsenvaltion sisälle.[29] Tämä ei kuitenkaan välttämättä koske muita perusvapauksia. Tästä seuraa, että kyseinen tilanne voidaan rajata työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen yksittäisen jäsenvaltion sisällä, mutta siihen liittyy muihin vapauksiin nähden rajat ylittävä tekijä.

42. Käsiteltävässä asiassa totean, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verosäännös johtaa erilaiseen kohteluun *varojen alkuperän mukaan*. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, kyseinen verovapautus myönnetään kansallisista talousarviovaroista rahoitettavaan ulkomaiseen kehitysaputoimintaan, mutta se evätään, jos rahoitus on myönnetty EKR:stä. Tältä osin unionin tuomioistuin totesi äskettäin antamassaan suuren jaoston tuomiossa komissio v. Unkari,[30] että kansallinen lainsäädäntö, jossa Unkariin sijoittautuneita yhdistyksiä ja säätiöitä kohdellaan eri tavoin sen mukaan, onko niiden saama taloudellinen tuki kansallista vai ”ulkomaista” alkuperää, kuuluu SEUT 63 artiklan soveltamisalaan.[31] Koska kyseinen erilainen kohtelu perustuu käsiteltävässä asiassa varojen alkuperään, on näin ollen tutkittava, onko pääasiassa kyseessä oleva kansallinen verosäännös omiaan vaikuttamaan SEUT 63 artiklassa vahvistetun pääomien vapaan liikkuvuuden toteutumiseen, ja jos on, missä määrin. Tältä osin on korostettava, että SEUT 63 artiklan osalta unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että tällä artiklalla on välitön oikeusvaikutus, joten siihen voidaan vedota kansallisissa tuomioistuimissa ja sen kanssa ristiriidassa olevat kansalliset säännökset voidaan jättää soveltamatta.[32]

43. Ottaen huomioon tämän välittömän oikeusvaikutuksen sekä RF:n ja komission suulliset perustelut tarkastelen aluksi, onko SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaisen jäsenvaltion verosäännöksen soveltamiselle, jonka mukaan kehitysaputoimintaan määrätyn työntekijän saama palkka vapautetaan tuloverosta ainoastaan silloin, kun kyseinen toiminta rahoitetaan vähintään 75-prosenttisesti kansallisista talousarviovaroista, mutta sen seurauksena työntekijä ei voi saada tällaista vapautusta, jos hänet on määrätty samassa määrin jostakin EKR:stä rahoitettavaan vastaavanlaiseen toimintaan.

28 Ks. esim. tuomio 11.6.2009, X ja Passenheim-van Schoot (C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, 40 kohta). Sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden välillä voi olla päällekkäisyyttä erityisesti osuuksien ja osinkojen osalta (ks. vastaavasti tuomio 24.5.2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, 23 ja 24 kohta).

29 Ks. vastaavasti tuomio 8.5.2013, Libert ym. (C-197/11 ja C-203/11, EU:C:2013:288, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 15.11.2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Tuomio 18.6.2020, komissio v. Unkari (Yhdistysten avoimuus) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 Ibid., 61, 62 ja 65 kohta.

32 Ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, 49 kohta).

C SEUT 63 artiklassa taattu pääomien vapaa liikkuvuus

1. SEUT 63 artiklan soveltamisala

a) Alueellinen soveltamisala

44. Ensinnäkin SEUT 63 artiklassa määrätään, että kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä ja jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kyseessä oleva erilainen verokohtelu ei ole perussopimuksissa tarkoitetulla tavalla syrjivää, koska suoraan EU:n varoista rahoitettua ulkomaista kehitysaputoimintaa ei rahoiteta toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevilla varoilla. [33]

45. Tältä osin huomautan, että käsiteltävässä asiassa EKR:t rahoittavat kehitysapuyrityksen ulkomaista kehitysaputoimintaa. Kuten edellä 13 ja 16 kohdassa todettiin, EKR:ien rahoitus on hyväksytty neuvostossa kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien välisellä sisäisellä sopimuksella, ja siihen sovelletaan varainhoitoasetusta. Vaikka kyseessä olevan yrityksen rahoitus ei siis ole suoraan toisen jäsenvaltion myöntämää, (silloisen) yhteisön rahoitustukeen tarvittavat menot ovat suoraan niiden jäsenvaltioiden vastuulla, [34] jotka ovat myöntäneet rahoitusosuuksia EKR:ille. Esimerkiksi yhdeksännen EKR:n tilinpäätöksestä varainhoitovuodelta 2009 käy ilmi, että EKR:n varat saadaan EU:n jäsenvaltioilta erikseen sovittuina maksuina. [35] Lisään vielä, että varainhoitoasetusten mukaan komissio ”hallinnoi EKR:a omalla vastuullaan” ja nimittää etenkin EKR:n johtavan tulojen ja menojen hyväksyjän ja varainhoidon valvojan. [36] EKR oli pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona kaiken kaikkiaan luonteeltaan hallitustenvälinen ja se jäi unionin talousarvion ulkopuolelle siitä huolimatta, että Euroopan komissio hallinnoi suurinta osaa sen varoista. [37]

46. Nähdäkseni tästä toteamuksesta voidaan tehdä seuraavat päätelmät. Ensinnäkin, jos kyseessä olevalle yritykselle myönnetty rahoitus olisi peräisin Saksan talousarviosta, tilannetta voitaisiin pitää puhtaasti valtionsisäisenä tilanteena. Nykyisessä tilanteessa rahoituksen myöntävät kuitenkin ulkopuoliset tahot eli EKR, jolla on edellä mainitut ominaisuudet. [38] Toiseksi EKR:n myöntämä rahoitus koostuu jäsenvaltioiden suorista rahoitusosuuksista. Se voidaan näin ollen

33 Ennakkoratkaisupyynnön 30 kohta.

34 Ks. tuomio 2.3.1994, parlamentti v. neuvosto, (C-316/91, EU:C:1994:76, 4 kohta). Unionin tuomioistuin katsoi kyseisessä asiassa, että yhteisön rahoitustukeen tarvittavat menot eivät olleet yhteisön menoja, vaan ne olivat suoraan jäsenvaltioiden vastuulla eivätkä siten kuuluneet Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon.

35 Ks. kahdeksannen, yhdeksännen ja kymmenennen Euroopan kehitysrahaston tilinpäätös varainhoitovuodelta 2009 (EUVL 2010, C 310, s. 1). Asiakirjassa lisätään, että jäsenvaltioiden edustajien kesken pitäisi järjestää hallitusten välisellä tasolla noin viiden vuoden välein tapaaminen, jossa päätetään rahastolle osoitettavasta kokonaismäärästä ja jossa tarkastellaan, miten varat on käytetty. Vuosina 2009 ja 2008 maksettaviksi tulleet rahoitusosuudet liittyivät yhdeksänteen EKR:ään, ja niiden suorittamista pyydettiin kyseisen rahaston rahoittamiseen osallistuvilta 15 jäsenvaltiolta.
Komissio totesi unionin tuomioistuimessa, että seitsemännen EKR:n (1990–1995) rahoitusosuudet olivat 10 940 miljoonaa ecua, jotka olivat peräisin jäsenvaltioilta (Saksa mukaan lukien 2 840 miljoonaa ecua). Tämä tarkoittaa, että 8 100 ecua (74 %) rahoituksesta oli lähtöisin muista valtioista kuin Saksasta. Komissio lisää, että yhdeksännen EKR:n (2000–2007) rahoitusosuus oli 13 800 miljoonaa euroa jäsenvaltioilta ja 1 700 miljoonaa euroa Euroopan investointipankilta. Saksan osallistumista yhdeksänteen EKR:ään ei ole eritelty komission huomautuksissa.

36 Ks. varainhoitoasetuksen 91/491 9 artiklan 1 kohta, 11 ja 13 artikla sekä yhdeksänteen EKR:ään sovellettavan 27.3.2003 annetun varainhoitoasetuksen 1 artiklan 2 kohta, 18 ja 27 artikla.

37 Lisäksi huomautan, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan pienhankeohjelman osalta rahoitusosuuksia voivat antaa myös asianomainen paikallisyhteisö ja poikkeuksellisesti asianomainen AKT-valtio (ks. Cotonoun sopimuksen 71 artiklan 2 kohdan a ja c alakohta).

38 Ks. edellä 13–16 ja 45 kohta.

rinnastaa *muista jäsenvaltioista* peräisin olevien pääomien siirtoon. Rajat ylittävä tekijä, jonka perusteella perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä voidaan soveltaa, muodostuu pääoman siirtymisestä EKR:stä kyseiseen yritykseen.

47. Edellä esitetyillä perusteilla katson, että SEUT 63 artiklassa määrätyn pääomien vapaan liikkuvuuden alueellisen soveltamisalan olisi katettava pääomien siirrot jäsenvaltioiden perustaman ulkomaisen yhteisrahaston, kuten EKR:n, ja jossakin jäsenvaltiossa sijaitsevan yrityksen välillä. Käsiteltävässä asiassa tämä tarkoittaa, että olemassa on rajat ylittävä tekijä.

b) Aineellinen soveltamisala

48. SEUT 63 artiklan aineellisen soveltamisalan osalta voidaan todeta, että vaikka EUT-sopimuksessa ei määritellä pääomien liikkuvuuden käsitettä, oikeuskäytännössä on kuitenkin annettu useita viitteitä sen soveltamisalasta. Tällaisen määritelmän puuttuessa unionin tuomioistuin on usein tukeutunut johdetun oikeuden tarjoamaan luetteloon eli pääomanliikkeiden nimikkeistöön.[39] Käsiteltävässä asiassa tämä nimikkeistö ei nimenomaisesti kata EKR:n myöntämää rahoitusta.[40] Kyseisellä nimikkeistöllä on kuitenkin vain ohjeellista arvoa pääomanliikkeiden käsitteen määrittelyssä,[41] mikä tarkoittaa, että unionin tuomioistuin voi laajentaa pääoman käsitettä ”perinteisen” taloudellisen merkityksen ulkopuolelle.[42] Unionin tuomioistuin on esimerkiksi jo todennut, että perinnöt ja lahjat sisältyvät pääomanliikkeiden käsitteeseen.[43] Näin ollen se on jo soveltanut pääomien vapaan liikkuvuuden periaatetta voittoa tavoittelemattoman uskonnollisen yhdistyksen saamasta perinnöstä kannettavaan veroon.[44] Lisäksi tämän käsitteen alaan kuuluvat myös maata koskevan käyttö- ja tuotto-oikeuden hankintaan liittyvät kiinteistösijoitukset.[45]

49. Vaikka käsitteen ”pääoma” taloudelliset ja oikeudelliset merkitykset eivät aina ole samat,[46] käsiteltävässä asiassa ei pitäisi olla lainkaan kiistanalaista todeta, että rahaston Saksaan sijoittautuneelle kehitysapuyritykselle myöntämän kaltainen rahoitus kuuluu pääoman käsitteen piiriin, koska, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamista tarkastuksista muuta johdu, kyse on rahasumman siirtämisestä yritykselle tämän yrityksen toteuttamaa kehityshanketta varten.

50. Jos unionin tuomioistuin päättää, että pääomanliikkeiden käsite kattaa tällaisen rahoituksen, esiin nousee seuraavaksi kysymys siitä, kattaako se palkan, jonka kyseinen yritys maksaa ulkomaisessa kehitysapuhankkeessa työskentelevälle henkilölle. Unionin tuomioistuimen on tältä osin ratkaistava, onko kyseinen ”liike” EKR:n ja jäsenvaltion yrityksen välistä liikettä vai EKR:n ja kyseisessä AKT-valtiossa kehitetyn edunsaajahankkeen välistä liikettä. Mielestäni ”liikkeen”

39 Perustamissopimuksen 67 artiklan (joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella) täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL 1988, L 178, s. 5) liitteessä I oleva nimikkeistö.

40 Unionin tuomioistuin voi katsoa, että kyseessä on kyseisessä nimikkeistössä tarkoitettu rahoitustoimi. Esimerkiksi 31.1.1984 antamassaan tuomiossa Luisi ja Carbone (286/82 ja 26/83, EU:C:1984:35) unionin tuomioistuin katsoi, että pääomanliikkeet ovat rahoitustoimia, jotka koostuvat pääasiallisesti kyseisen rahamäärän tallettamisesta tai sijoittamisesta. Kyse on siis lähtökohtaisesti rahoitustoimista, ja ne eroavat juoksevista maksuista siten, että niillä pyritään varojen kerryttämiseen.

41 Tuomio 6.3.2018, SEGRO ja Horváth (C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2018:157, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

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; verkkopainos, Oxford Academic, 1.9.2009, s. 45–47.

43 Ks. vastaavasti tuomio 26.4.2012, van Putten (C-580/10–C-580/10, EU:C:2012:246, 29 kohta) ja tuomio 16.7.2015, komissio v. Ranska (C-485/14, ei julkaistu, EU:C:2015:506, 22 kohta).

44 Ks. tuomio 10.2.2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, 23 kohta).

45 Tuomio 6.3.2018, SEGRO ja Horváth (C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2018:157, 57 kohta).

46 Ks. edellä alaviite 42.

käsitettä olisi sovellettava koko ”tukeen” eli rahoitusvirtaan tuen antajalta (EKR) edunsaajalle, eli kyseisessä AKT-valtiossa kehitettyyn ohjelmaan.[47] Jäsenvaltion yritys on vain yksi vaihe kyseisen ohjelman rahoituksessa, jonka on vastattava AKT-valtioiden paikallisyhteisöjen tarpeita. Näin ollen liikkeen käsitteen pitäisi kattaa kaikki ketjun lenkit tuen antajasta edunsaajaan.[48] Koska kehitysmaiden verotuksen alentamiseen on olemassa kansainvälisiä kannustimia, on itsestään selvää, että tuen käsite kattaa *koko rahoitusvirran* EKR:stä AKT-valtioiden edunsaajalle.

51. Näin ollen katson, että pääasiassa kyseessä olevan verosäännöksen, siltä osin kuin se koskee EKR:n rahoittamia ja jäsenvaltiossa sijaitsevan yrityksen saamia tuloja, pitäisi kuulua SEUT 63 artiklassa tarkoitetun pääomanliikkeen käsitteen piiriin.

c) Henkilöllinen soveltamisala

52. SEUT 63 artiklan henkilöllinen soveltamisala edellyttää kahden kysymyksen ratkaisemista. Unionin tuomioistuimen on ensinnäkin päätettävä, sovelletaanko tätä säännöstä henkilöllisesti EKR:stä, joka on jäsenvaltioiden varainhoitoasetuksen nojalla perustama julkinen rahasto, rahoitettavaan tuloon, jonka jäsenvaltioon sijoittautunut kehitysapuyritys saa, ja toiseksi, voiko tällaisen yrityksen työntekijä vedota tähän perusvapauteen.

53. Julkisasiamies Mengozzi on korostanut ”pääomien vapaan liikkuvuuden [luonnetta], joka on pikemminkin liiketoimien tavoitteen kuin niitä toteuttavien henkilöiden mukaan määräytyvä vapaus”.[49] Unionin tuomioistuin on jo vastaavasti todennut esimerkiksi, että pääomien vapaata liikkuvuutta sovelletaan voittoa tavoittelemattoman hyväntekeväisyyssäätiön harjoittamaan toimintaan[50] ja voittoa tavoittelemattoman uskonnollisen yhdistyksen saamasta perinnöstä kannettavaan veroon.[51] Lisäksi siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin toteaa EKR:n olevan EY:n tai EU:n rahasto, Euroopan unionin virkamiehiin sovelletaan muita perusvapauksia siten,[52] että näitä vapauksia sovelletaan erityyppisiin – henkilöllisiin tai aineellisiin – Euroopan unionin ja jäsenvaltion välisiin liikkeisiin.

54. Ei ole epäilystäkään siitä, että yritys, jonka kehitysapuhankkeita rahoitetaan EKR:stä, voi tämän pääoman edunsaajana kiistää kyseessä olevan verosäännöksen yhteensopivuuden pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa. Yleensä työntekijä, joka osallistuu yrityksen tuotantoprosessiin tai palveluihin, katsotaan tuotantopanokseksi tai tuotantotekijäksi.[53] Toisin

47 Tältä osin on myös huomattava, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat pienhankeohjelmat ovat EU:n ja AKT-maiden kehitysyhteistyön välineitä. Esimerkiksi Nigeriassa on alueen yhdeksässä osavaltiossa toteutettu vuosina 1999–2012 erilaisia pienhankeohjelmia, kuten MPP3 (2000–2004), MPP6 (2004–2008) ja MPP9 (2008-2012), ja näihin ohjelmiin käytettiin 210 miljoonaa euroa. Ks. 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, s. 459–481.

48 Ks. vastaavasti Yhdistyneiden Kansakuntien suuntaviivat hallitusten välisten avustushankkeiden verokohtelusta. Saatavilla osoitteessa https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, 10 ja 37 kohta.

49 Julkisasiamies Mengozzin ratkaisuehdotus Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, 35 kohta) ja ks. myös julkisasiamies Stix-Hacklin ratkaisuehdotus Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, 58–60 kohta).

50 Tuomio 14.9.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 Ks. tuomio 10.2.2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65)

52 Koska unionin tuomioistuin on katsonut, että Euroopan unionin virkamiehen tai sopimussuhteisen toimihenkilön tulojen kohtelu kuuluu tietyn perusvapauden, kuten SEUT 45 artiklan soveltamisalaan (tuomio 16.2.2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, 12 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 6.10.2016, Adrien ym., C-466/15, EU:C:2016:749, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), myös EKR:stä rahoitettujen tulojen pitäisi kuulua SEUT 63 artiklan soveltamisalaan. Jos suoraan unionin talousarviosta rahoitetut tulot voivat muodostaa SEUT 45 artiklassa tarkoitetun rajoituksen, EKR:n, joka on unionin jäsenvaltioiden perustama rahasto, toteuttaman rahoituksen pitäisi kuulua perusvapauksien soveltamisalaan.

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

sanoen työntekijän kohtelu vaikuttaa yritykseen ja sen panos-tuotosarvoon. Esimerkiksi työvoimakustannukset vaikuttavat niiden työntekijöiden lukumäärään ja laatuun, jotka yritys voi palkata. Koska liikkeen käsitteen pitäisi näin ollen kattaa kaikki EKR:stä AKT-valtiossa toteutettavaan hankkeeseen ulottuvan ketjun osatekijät,[54] sen pitäisi kattaa myös sellaisen kyseiseen hankkeeseen osallistuvan työntekijän palkka, joka muodostaa yrityksen tuotantopanoksen.

55. Lisäksi on syytä huomata, että pääasian riita sai jossain määrin alkunsa kyseisestä yrityksestä, jolle oli alkuaan myönnetty RF:n palkkaa koskeva vapautustodistus ja joka ei ollut pidättänyt lähdeveroa tästä palkasta. Tämän laiminlyönnin vuoksi Saksan veroviranomaiset päättivät vaatia RF:ltä vuosilta 2011 ja 2012 maksamatta jäänyttä tuloveroa. Minusta näyttää siltä, että RF:n olisi voitava vedota tähän perusvapauteen suojellakseen palkkaansa veroilta, jotka saattavat olla unionin oikeuden vastaisia. Sekä käsiteltävässä asiassa että kyseisen verosäännöksen tavoitteiden kannalta RF:n saama palkka on katsottava osaksi yrityksen EKR:ltä saamaa pääomaa. Sinänsä RF voi vedota tähän perusvapauteen.

56. Edellä esitetyn perusteella ja vastoin Saksan hallituksen istunnossa esittämää näkemystä katson, että kyseinen verosäännös kuuluu SEUT 63 artiklassa määrätyn pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan.

2. Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo

57. On muistettava, että SEUT 63 artiklassa kielletään kaikki jäsenvaltioiden välisten pääoman liikkeiden rajoitukset, ellei SEUT 65 artiklassa mainituista oikeuttamisperusteista muuta johdu. Vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan niiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaa unionin oikeuden ja erityisesti perussopimuksessa taattujen perusvapauksien mukaisesti.[55] Tämä merkitsee sitä, että jäsenvaltioiden on pidättäydyttävä toteuttamasta syrjiviä toimenpiteitä niiden henkilöiden vahingoksi, jotka ovat käyttäneet oikeuksiaan vapaaseen liikkuvuuteen.

58. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan SEUT 63 artiklan 1 kohdassa pääomanliikkeiden rajoituksina kielletään muun muassa toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tietyssä jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa.[56]

59. Tuomiossa komissio v. Unkari[57] unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettiin jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen yhteydessä kysymys siitä, olivatko kansalliset säännökset, joissa asetettiin tietyn kynnysarvon ylittäviä ulkomaisia tukia *suoraan tai välillisesti* saaville kansalaisjärjestöille rekisteröinti-, ilmoitus- ja julkistamisvelvollisuuksia ja joissa säädettiin mahdollisuudesta soveltaa seuraamuksia organisaatioihin, jotka eivät noudata näitä velvoitteita, yhteensopivia pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa. Unionin tuomioistuin katsoi, että nämä säännökset kohdistuivat muista jäsenvaltioista tai kolmansista maista peräisin oleviin henkilöihin, jotka myöntävät taloudellista tukea Unkariin sijoittautuneille yhdistyksille tai säätiöille, koska niissä säädettiin näitä henkilöitä

54 Ks. edellä 49 ja 50 kohta.

55 Tuomio 11.6.2015, Berlington Hungary ym. (C-98/14, EU:C:2015:386, 34 kohta).

56 Ks. vastaavasti tuomio 30.4.2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Tuomio 18.6.2020, komissio v. Unkari (Yhdistysten avoimuus) (C-78/18, EU:C:2020:476, 60 ja 62 kohta).

ja kyseisiä taloudellisia tukia koskevien tietojen julkistamisesta, mikä myös oli omiaan saamaan kyseiset henkilöt luopumaan tällaisten tukien antamisesta. Unionin tuomioistuin korosti, että kyseessä olevilla säännöksillä, kun niitä tarkasteltiin kokonaisuutena, kohdeltiin siten eri tavalla paitsi sellaisia unkarilaisia yhdistyksiä ja säätiöitä, jotka saivat taloudellista tukea muista jäsenvaltioista tai kolmansista maista, verrattuna niihin yhdistyksiin ja säätiöihin, jotka saivat taloudellista tukea unkarilaisista lähteistä, myös henkilöitä, jotka antoivat näille yhdistyksille ja säätiöille taloudellista tukea toisesta jäsenvaltiosta tai kolmannesta maasta, verrattuna henkilöihin, jotka antoivat sitä Unkarissa sijaitsevasta asuinpaikasta tai kotipaikasta. [58]

60. Unionin tuomioistuin katsoi kyseisessä tuomiossa, että erilainen kohtelu sen mukaan, onko kyseessä oleva taloudellinen tuki kansallista vai *ulkomaista alkuperää*, on välillistä syrjintää kansalaisuuden perusteella. [59]

61. Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyseessä oleva verovapautus on käytettävissä vain silloin, kun kehitysapuhanke rahoitetaan kansallisista talousarviovaroista. Tällaista rahoitusta myönnetään, mikäli hankkeesta vähintään 75 prosenttia rahoittaa kehitysyhteistyöstä vastaava liittovaltion ministeriö tai valtio-omisteinen yksityinen kehitysyhteistyöyritys. Sitä vastoin ulkomaisista varoista, kuten EKR:stä rahoitettu kehitysapuhanke [60] kuuluu valtiovarainministeriön ohjeen piiriin, ja näin ollen kyseisen yrityksen tästä hankkeesta maksamat palkat on verotettava.

62. Kyseistä verosäännöstä sovellettaessa kansallisista talousarviovaroista rahoitettujen yritysten maksamien palkkojen ja ulkomaisista varoista rahoitettujen yritysten maksamien palkkojen verotuskohtelu on erilainen. Ulkomaisella pääomalla rahoitettuihin yrityksiin kohdistuu kansallisilla talousarviovaroilla rahoitettuja yrityksiä korkeampi verorasitus. Ensin mainitut ovat näin ollen jälkimmäisiä epäedullisemmassa asemassa. [61]

63. Tällaisella erilaisella verotuskohtelulla on vaikutusta kehitysapuyritysten saaman rahoituksen käyttöön, [62] sillä se lisää kyseisten tukihankkeiden työvoimakustannuksia ja vähentää näin ollen kyseisten hankkeiden käytettävissä olevia varoja ja yritysten saatavilla olevaa pääomaa. Yhtäältä kyseisen yrityksen on pääasiassa päätettävä, hakeeko se rahoitusta kansallisista talousarviovaroista vai EKR:stä ja palkkaako se vähemmän työntekijöitä vai työntekijöitä, jotka ovat vähemmän kilpailukykyisiä kyseisellä alalla, ja/tai vähentääkö se muita kustannuksia. Työntekijä voi toisaalta joutua valitsemaan ulkomaisia tukihankkeita, jotka ovat taloudellisesti kansallisista talousarviovaroista rahoitettuja hankkeita epäedullisempia. Jos työntekijä valitsee EKR:n rahoittamat hankkeet, toimivaltainen veroviranomainen pidättää lähdeveron (tai, kuten käsiteltävässä asiassa, voi vaatia sitä myöhemmin), mikä tarkoittaa, että kyseisen henkilön verorasitus on paljon korkeampi. [63]

64. Näin ollen katson, että kyseistä verosäännöstä on pidettävä SEUT 63 artiklassa kiellettynä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksena.

58 Ibid., 60 ja 61 kohta.

59 Ibid., 62 kohta.

60 Ks. edellä 47 kohta.

61 Ks. analogisesti tuomio 11.10.2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, 37 kohta).

62 Ks. analogisesti tuomio 17.10.2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, 25 ja 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Käsiteltävässä asiassa istunnossa väitettiin, että veroina maksettu määrä koostui RS:n eläkesäästöistä.

3. Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttaminen SEUT 65 artiklan perusteella

65. SEUT 65 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä SEUT 65 artiklan 3 kohdan kanssa, koskevasta oikeuskäytännöstä seuraa, että jotta kansallisten verosäännösten voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perussopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä. [64]

66. Ensinnäkin tilanteiden vertailukelpoisuuden osalta [65] Saksan hallitus totesi istunnossa, että kansallisista talousarviovaroista rahoitetun tukihankkeen ja EKR:n rahoittaman hankkeen tilanne on objektiivisesti katsoen erilainen. Se väitti erityisesti, että EKR:n hankkeet saattavat olla kansallisesti rahoitettuja hankkeita paremmin rahoitettuja, ja sen vuoksi EKR:n hankkeisiin liittyvät palkat ovat kansallisesti rahoitettuihin hankkeisiin liittyviä palkkoja korkeampia.

67. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että tilanteiden rinnastettavuutta on tutkittava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä. [66] Vain kyseisessä lainsäädännössä säädetyt merkitykselliset erotteluperusteet on otettava huomioon, kun arvioidaan, ilmentääkö tällaisesta lainsäädännöstä seuraava erilainen kohtelu tilanteiden objektiivista erilaisuutta. [67]

68. Käsiteltävässä tapauksessa totean, että kyseinen verovapautus on sidoksissa erotteluperusteeseen, joka perustuu pääasiallisesti varojen alkuperään. Kansallisista talousarviovaroista rahoitettavien hankkeiden osalta kantaja väittää, että EStG:n 34 §:n c momentin 5 kohdassa säädetyn poikkeuksen tarkoituksena on tukea kehitysapuelimiä auttamalla niitä houkuttelemaan parhaita työntekijöitä. Näyttää siis siltä, että yleisenä tarkoituksena on tukea ulkomaisia kehityshankkeita. EKR on kehitysyhteistyön alalla unionin tärkein väline, jolla pyritään rahoittamaan hankkeita erityisesti AKT-valtioissa. Näiden tavoitteiden valossa EKR:stä rahoitettavien hankkeiden ja kansallisista talousarviovaroista rahoitettavien hankkeiden on katsottava olevan toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa. Vaikka unionin tuomioistuin tutkisi Saksan hallituksen perustelun, jonka mukaan EKR:n hankkeiden palkat ovat kansallisesti rahoitettujen hankkeiden palkkoja korkeampia, on korostettava, että hallitus ei ole perustellut tätä väitettä, joka ei missään tapauksessa perustu kyseisen verosäännöksen tavoitteeseen. Näin ollen katson, että pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu koskee objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa olevia tilanteita.

69. Toiseksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittaminen on sallittua vain, jos se voidaan välittömän syrjinnän tapauksessa oikeuttaa jollakin perussopimuksissa nimenomaisesti määrätyllä perusteella, ja jos sillä voidaan siinä tapauksessa taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. [68]

64 Ks. vastaavasti tuomio 30.6.2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

65 Käsiteltävässä ratkaisuehdotuksessa en tutki vertailukelpoisuustestin merkitystä, sillä se ei ole kyseessä (ks. tältä osin julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Nordea Bank, C-48/13, EU:C:2014:153, 22 kohta).

66 Ks. vastaavasti tuomio 18.7.2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, 38 kohta); tuomio 1.4.2014, Felixstowe Dock and Railway Company ym. (C-80/12, EU:C:2014:200, 25 kohta) ja tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, 32 kohta).

67 Tuomio 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, 49 kohta) ja tuomio 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC ym. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 28 kohta).

68 Ks. vastaavasti tuomio 25.4.2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, 60 kohta); tuomio 6.3.2018, SEGRO (C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2018:157, 76 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 18.6.2020, komissio v. Unkari (Yhdistysten avoimuus) (C-78/18, EU:C:2020:476, 76 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

70. Käsiteltävässä asiassa on todettava, että unionin tuomioistuimen käsiteltävänä olevissa asiakirjoissa ei täsmennetä sitä päämäärää, johon kansalliset veroviranomaiset pyrkivät vahvistaessaan kriteerin, jonka mukaan kehitysaputoimenpide oli rahoitettava vähintään 75-prosenttisesti kansallisista talousarviovaroista.

71. Saksan hallituksen istunnossa antamien lausuntojen mukaan kyseinen verosäännös kuuluu Saksan suvereeniin toimivaltaan. Tämän suhteen on todettava, että vaikka kunkin jäsenvaltion tehtävänä on järjestää tulojen verotusjärjestelmänsä, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä verotuksellista itsemääräämisoikeuttaan siten, että noudatetaan unionin oikeuden vaatimuksia, etenkin niitä, joista määrätään pääomien vapaaseen liikkuvuuteen liittyvissä EUT-sopimuksen määräyksissä, mikä edellyttää syrjimätöntä verotusjärjestelmää.[69] Kyseinen perustelu on näin ollen hylättävä, eikä sen oikeasuhteisuutta ole tarpeen tutkia.

4. Välipäätelmä

72. Edellä todetun perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen siten, että SEUT 63 artiklan on tulkittava olevan esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen jäsenvaltion verosäännöksen soveltamiselle, jossa tällainen toiminta vapautetaan tuloverosta kehitysaputoimintaan määrätyn työntekijän saaman palkan osalta ainoastaan siinä tapauksessa, että kyseinen toiminta rahoitetaan vähintään 75-prosenttisesti kansallisista talousarviovaroista, mutta jonka seurauksena työntekijä ei voi hyötyä tällaisesta vapautuksesta, kun hänet on määrätty tällaiseen toimintaan, jota rahoitetaan samassa määrin jostakin EKR:stä.

73. Kansallinen tuomioistuin on kuitenkin ennakkoratkaisupyynnössään pyytänyt unionin tuomioistuinta tutkimaan, onko kyseessä oleva verosäännös yhteensopiva SEU 4 artiklan 3 kohdassa, yhdessä SEUT 208 ja SEUT 210 artiklan kanssa, vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen kanssa. Tarkastelen jäljempänä tätä kysymystä ainoastaan siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin ei yhdy edellä esitettyyn päätelmään vaan päättää kuitenkin tutkia näiden säännösten soveltamisen.

74. Ennen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelua, sellaisena kuin kansallinen tuomioistuin on sen muotoillut, haluan korostaa, kuten edellä on jo esitetty,[70] että unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että SEUT 63 artiklalla on *välitön oikeusvaikutus*, joten siihen voidaan vedota kansallisissa tuomioistuimissa ja se saattaa johtaa niiden vastaisten kansallisten sääntöjen soveltamatta jättämiseen. Vilpittömän yhteistyön periaatteella ei kuitenkaan ole tällaista vaikutusta.[71] Lisäksi unionin tuomioistuin on soveltanut tätä määräystä useita kertoja kansalliseen vero-oikeuteen, mikä ei koske vilpittömän yhteistyön periaatetta.[72] Näin ollen vetoaminen sisämarkkinoiden perusvapauksiin ja erityisesti pääomien vapaaseen liikkuvuuteen on jäsenvaltioiden toimivallan kannalta vähemmän rajoittavaa kuin se, että sovelletaan SEU 4 artiklan 3 kohtaa, luettuna yhdessä SEUT 208 ja SEUT 210 artiklan kanssa, rinnakkaisen toimivallan alalla, mitä käsittelen seuraavaksi.

69 Ks. vastaavasti tuomio 30.1.2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, 42 ja 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

70 Ks. edellä kohta 42.

71 Ks. tuomio 24.10.1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110) ja tuomio 15.1.1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettua vilpittömän yhteistyön periaatetta ei voida tulkita siten, että siinä määrättäisiin jäsenvaltioille niille SEUT 63 ja SEUT 65 artiklassa määrättyjä velvollisuuksia pidemmälle ulottuvia itsenäisiä velvollisuuksia (ks. vastaavasti tuomio 30.6.2016, Riskin ja Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, 36 kohta ja määräys 19.9.2012, Levy ja Sebbag, C-540/11, ei julkaistu, EU:C:2012:581, 27–29 kohta).

D Vilpittömän yhteistyön periaate, jota sovelletaan yhdessä perussopimuksissa vahvistettujen toimivaltasääntöjen kanssa

75. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, onko SEU 4 artiklan 3 kohdassa, yhdessä SEUT 208 ja SEUT 210 artiklan kanssa, vahvistettua vilpittömän yhteistyön periaatetta tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle verosäännökselle.

76. Vastatakseni tähän kysymykseen tarkastelen ensin sitä, miten unioni ja jäsenvaltiot käyttävät toimivaltaa kehitysyhteistyön alalla. Toiseksi tutkin, rikkooko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen verosäännös SEUT 4 artiklan 3 kohtaa yhdessä SEUT 4 artiklan 4 kohdan sekä SEUT 208 ja SEUT 210 artiklan kanssa. Kolmanneksi käsittelen näiden määräysten välitöntä oikeusvaikutusta.

1. Unionin ja jäsenvaltioiden toimivallan käyttö

a) Toimivaltasäännöt kehitysyhteistyön alalla ja tehokkuusvelvoite

77. Aluksi huomautan, että alan mukaan unionilla voi olla yksinomaista, jaettua tai ”täydentävää” toimivaltaa.[73] Alat, joilla kutakin edellä mainituista toimivallan lajeista käytetään, on lueteltu SEUT 3–6 artiklassa.

78. Kehitysyhteistyön alalla SEUT 4 artiklan 4 kohdassa todetaan, että unionilla ”on toimivalta toteuttaa toimia ja harjoittaa yhteistä politiikkaa”, kuitenkin ”ilman, että tämän toimivallan käyttäminen estää jäsenvaltioita käyttämästä omaa toimivaltaansa”. Jälkimmäinen toimivalta ei näin ollen sisälly EUT-sopimuksen 4 artiklan 2 kohdassa esitettyyn jaetun toimivallan ”vakioluetteloon”, jossa luetellaan sisämarkkinoiden, maatalouden ja kalastuksen, kuluttajansuojan ja kuluttajansuojan kaltaiset alat.[74] Jaetun toimivallan osalta SEUT 2 artiklan 2 kohdassa noudatetaan syrjäyttämisperiaatetta, jonka mukaan jäsenvaltiot ”käyttävät toimivaltaansa siltä osin kuin unioni ei ole käyttänyt omaansa”. Sen sijaan SEUT 4 artiklan 4 kohdan[75] toimivaltasäännön mukaan Euroopan unionin toimivallan käyttäminen ei estä jäsenvaltioita käyttämästä omaa toimivaltaansa. Kyseessä on niin sanottu ”muun kuin

[73] Ks. SEUT 2 artiklan 1 kohta, SEUT 2 artiklan 2 kohta ja SEUT 2 artiklan 5 kohta. ”Täydentävän” toimivallan käsite kattaa SEUT-sopimuksen 2 artiklan 5 kohdan mukaisen Euroopan unionin toimivallan toteuttaa toimia jäsenvaltioiden toimien tukemiseksi, koordinoimiseksi tai täydentämiseksi.

[74] SEUT 4 artiklan 2 kohta on luettava yhdessä SEUT 2 artiklan 2 kohdan kanssa. EUT-sopimuksen 2 artiklan 1 kohdan mukaan yksinomainen toimivalta sen sijaan estää jäsenvaltioita toimimasta, ja vastaavasti EUT-sopimuksen 2 artiklan 2 kohdan mukaan jaettu toimivalta estää jäsenvaltioita toimimasta, kun unioni on käyttänyt toimivaltaansa.

[75] SEUT 4 artiklan 3 kohdassa on pitkälti samankaltainen sanamuoto, joka koskee toimivaltaa tutkimuksen, teknologian kehittämisen ja avaruuden alalla.

pääasiallisen alan jaettu toimivalta”,[76] ”muu kuin syrjäyttävä toimivalta”[77] tai ”jaettu rinnakkainen toimivalta”.[78] Lyhyesti sanottuna SEUT 4 artiklan 4 kohdassa on se erityispiirre, että sekä unioni että jäsenvaltiot voivat käyttää toimivaltaansa rinnakkain.[79]

79. SEUT 4 artiklan 4 kohtaa on lisäksi luettava yhdessä SEUT 208 ja SEUT 210 artiklan kanssa, jotka ovat perussopimuksen kehitysyhteistyötä koskevia erityismääräyksiä. SEUT 208 artiklan 1 kohdassa määrätään etenkin, että unionin toimivalta ja jäsenvaltioiden toimivalta ”täydentävät ja tukevat toisiaan”. SEUT 210 artiklan 1 kohdassa määrätään lisäksi, että unioni ja jäsenvaltiot voivat toimintansa täydentävyyden ja *tehokkuuden* edistämiseksi toteuttaa yhteisiä toimia ja että jäsenvaltioiden on tarvittaessa osallistuttava unionin tukiohjelmien täytäntöönpanoon.

80. Tästä seuraa mielestäni, että SEUT 4 artiklan 4 kohta, SEUT 208 artiklan 1 kohta ja SEUT 210 artiklan 1 kohta velvoittavat riippumattomina säännöksinä Euroopan unionin ja jäsenvaltiot vahvistamaan toistensa toimia kehitysyhteistyön alalla, jotta nämä toimet olisivat *tehokkaita*. Lisäksi SEUT 4 artiklan 4 kohdassa määrätään, että unionin toimivallan käyttäminen kehitysyhteistyön alalla ”ei saa johtaa siihen, että jäsenvaltioita estetään käyttämästä omaa toimivaltaansa”. Näissä sopimuksen määräyksissä ei kuitenkaan mainita, onko jäsenvaltioilla samanlainen kielteinen velvoite, jonka mukaan niiden on pidättäydyttävä estämästä tai vaikeuttamasta unionin toimivallan käyttöä kehitysyhteistyön alalla. Näin ollen SEUT 4 artiklan 4 kohdan, SEUT 208 artiklan 1 kohdan ja SEUT 210 artiklan 1 kohdan tulkinta, jossa otetaan huomioon unionin ja jäsenvaltioiden välinen vastavuoroisuus, edellyttää mielestäni vilpittömän yhteistyön periaatteen soveltamista.

b) SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettu vilpittömän yhteistyön periaate

81. Käsiteltävän asian kannalta SEU 4 artiklan 3 kohdan kolmannen alakohdan sanamuoto vaikuttaa erittäin merkitykselliseltä. Tässä alakohdassa jäsenvaltioille asetetaan velvoite tukea ”unionia sen täyttäessä tehtäviään” ja pidättäytyä ”kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen”.[80] Näin ollen siinä asetetaan myönteinen velvoite tukea EU:n tehtävien täyttämistä ja jäsenvaltioille yleinen kielto toteuttaa tällaisia toimenpiteitä. Lisäisin vielä, että kyseisessä kohdassa viitataan pikemminkin EU:n tehtäviin ja tavoitteisiin kuin unionin oikeuteen.[81]

[76] Cardwell, P. J. ja 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, s. 365–381, DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

[77] Ks. Cremona, M., ”Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process”, teoksessa Dashwood, A. ja Maresceau, M. (toim.), *Law and Practice of EU External Relations*: *Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, s. 44.

[78] Ks. julkisasiamies Ćapetan ratkaisuehdotus ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, alaviite 59).

[79] Syrjäyttämisperiaatetta koskeva sääntö voidaan määritellä seuraavasti: ”kun unioni on säännellyt kysymystä, jäsenvaltiot eivät voi säännellä sitä itse niin kauan kuin unionin sääntely on voimassa” (julkisasiamies Ćapetan ratkaisuehdotus ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, 73 kohta). SEUT 4 artiklan 4 kohta näyttää olevan poikkeus SEUT 2 artiklan 2 kohdasta ja SEUT 4 artiklan 2 kohdasta, joissa määrätään jaetusta toimivallasta ja syrjäyttämisperiaatetta koskevasta säännöstä, mutta se ei näytä kuuluvan SEUT 2 artiklan 5 kohdan soveltamisalaan, jossa määrätään unionin toimivallasta tukea, yhteensovittaa tai täydentää jäsenvaltioiden toimia.

[80] Ks. esim. tuomio 27.11.2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, 148 kohta).

[81] Ks. vastaavasti tuomio 5.12.2017, Saksa v. neuvosto (C-600/14, EU:C:2017:935, 105 kohta). Ks. yleisemmin Klamert, M., ”Article 4”, teoksessa Kellerbauer, M., Klamert, M. ja Tomkin, J. (toim.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights – A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat; Guastaferro, B., ”Sincere Cooperation and Respect for National Identities”, teoksessa Schütze, R. ja Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law*: *The European Union Legal Order*, osa 1, Oxford University Press, 2018, s. 354–383 ja Roes, T., ”Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU”, *Cahiers de Droit Européen*, numero 1, 2016, s. 253–284.

82. Asiayhteyden osalta haluan huomauttaa, että kehitysyhteistyön alalla SEU 4 artiklan 3 kohtaa olisi luettava yhdessä SEU 21 artiklassa tarkoitettujen tavoitteiden kanssa.[82] Juuri tässä yhteydessä jäsenvaltioiden on SEU 4 artiklan 3 kohdan kolmannessa alakohdassa määrätyn vilpittömän yhteistyön periaatteen nojalla pidättäydyttävä toteuttamasta toimenpiteitä, jotka voisivat vaikeuttaa unionin tehtävien täyttämistä tai vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen.

83. Vilpittömän yhteistyön periaatteen soveltamisalan osalta on todettava, että tätä periaatetta sovelletaan riippumatta siitä, onko kyseessä yksinomainen vai jaettu toimivalta.[83] Unionin tuomioistuin katsoi antamassaan tuomiossa komissio v. Ruotsi,[84] että Ruotsin kuningaskunta rikkoi SEU 4 artiklan 3 kohtaa ehdottamalla yksipuolisesti erään aineen sisällyttämistä kansainvälisen yleissopimuksen liitteeseen jaetun toimivallan alalla. Näin toimiessaan kyseinen jäsenvaltio ”irtautui neuvostossa sovitusta yhteisestä strategiasta”, millä oli seurauksia Euroopan unionille.[85] Mielestäni tämä oikeuskäytäntö olisi voitava saattaa myös osaksi kansallista oikeutta ”jaetun rinnakkaisen” toimivallan alalla. Se, että Euroopan unioni on käyttänyt toimivaltaansa sen luonteesta riippumatta, merkitsee todellakin, että jäsenvaltioiden on kunnioitettava tavoitteita, joita Euroopan unioni pyrkii saavuttamaan kyseisellä alalla.

84. SEUT 4 artiklan 4 kohdasta, SEUT 208 artiklan 1 kohdasta ja SEUT 210 artiklan 1 kohdasta, luettuna yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen kanssa, seuraa näin ollen, että jäsenvaltioiden on tuettava EU:n tehtävien täyttämistä ja pidättäydyttävä vaarantamasta Euroopan unionin kehitysyhteistyön alalla tavoittelemien tavoitteiden saavuttamista sekä taattava unionin toimien tehokkuus tällä alalla.[86]

c) Soveltaminen käsiteltävässä asiassa

85. Käsiteltävässä asiassa on huomattava, että on käytetty kahta erilaista toimivaltaa. Ensinnäkin Euroopan unioni on käyttänyt ”jaettua rinnakkaista toimivaltaa” kehitysyhteistyön alalla SEUT 4 artiklan 4 kohdan sekä SEUT 208 ja SEUT 210 artiklan mukaisesti.

86. Etenkin ulkosuhteiden alalla se teki yhdessä jäsenvaltioiden kanssa Lomén IV yleissopimuksen ja Cotonoun sopimuksen, jotka hyväksyttiin neuvoston päätöksillä.[87] Unionin tuomioistuin on jo todennut, että jäsenvaltiot ja Euroopan unioni ovat ”yhteisesti vastuussa” Lomén IV yleissopimuksesta johtuvista velvoitteista.[88] Sisäisesti Euroopan unioni pani näistä sopimuksista johtuvat velvoitteet täytäntöön seitsemänteen EKR:ään sovellettavalla varainhoitoasetuksella 91/491/ETY ja yhdeksänteen EKR:ään sovellettavalla 27.3.2003 annetulla varainhoitoasetuksella. Kuten on jo todettu, komissio vastaa seitsemännen ja yhdeksännen EKR:n

82 Tuomio 2.9.2021, komissio v. neuvosto (Armenian kanssa tehty sopimus), C-180/20, EU:C:2021:658, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

83 Ks. vastaavasti tuomio 2.6.2005, komissio v. Luxemburg (C-266/03, EU:C:2005:341, 58 kohta) ja tuomio 14.7.2005, komissio v. Saksa (C-433/03, EU:C:2005:462, 64 kohta).

84 Ks. tuomio 20.4.2010, komissio v. Ruotsi (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Ks. tuomio 20.4.2010, komissio v. Ruotsi (C-246/07, EU:C:2010:203, 91 kohta). On myös todettava, että tässä asiassa unionin tuomioistuin sovelsi SEU 4 artiklan 3 kohtaa *itsenäisesti*, riippumattomana säännöksenä, koska yhteistyövelvoite johtuu Euroopan unionin kansainvälisen edustuksen yhtenäisyyttä koskevasta vaatimuksesta.

86 Ks. edellä 79 ja 80 kohta.

87 Cotonoun sopimuksen 2, 3 ja 12 artiklan perusteella näyttää siltä, että sopimuksen täytäntöönpanemiseksi sopimuspuolten on sovitettava yhteen politiikkansa eli asianomaisten valtioiden hyväksi toteutettavat myönteiset toimenpiteet, mutta ei näiden politiikkojen keinoja. Vastaavia velvoitteita sisältyy Lomén IV yleissopimuksen 2 ja 9 artiklaan.

88 Unionin tuomioistuin totesi etenkin, että yhteisö ja sen jäsenvaltiot ovat AKT-valtioiden kumppaneina yhteisesti vastuussa suhteessa viimeksi mainittuihin valtioihin allekirjoitetuista sitoumuksista johtuvien, myös rahoitusyhteistyöhön liittyvien velvoitteiden täytäntöönpanosta (tuomio 2.3.1994, parlamentti v. neuvosto, C-316/91, EU:C:1994:76, 29 kohta). Tätä oikeuskäytäntöä olisi sovellettava *soveltuvin osin* Cotonoun sopimukseen.

hallinnoinnista eri EKR:ien perustamista koskevien sopimusten ja yleissopimusten sekä vastaavien varainhoitoasetusten mukaisesti.[89] Näistä puitteista seuraa, että käsiteltävässä asiassa EU on käyttänyt ”jaettua rinnakkaista toimivaltaa” ulkoisesti tekemällä edellä mainitut sekasopimukset ja sisäisesti hyväksymällä kyseessä olevat varainhoitoasetukset.

87. Toiseksi Saksa on ottanut kyseisellä verosäännöksellä käyttöön verotoimenpiteen välittömän verotuksen alalla, joka ei nykyisessä lainsäädännössä kuulu Euroopan unionin[90] vaan jäsenvaltioiden toimivaltaan. Hyväksyessään kyseisen verosäännöksen Saksa käytti samalla toimivaltaansa kehitysyhteistyön alalla, koska kyseisen säännöksen kohteena on kehitysapu.

88. Vaikka on totta, että edellä mainitussa oikeuskäytännössä[91] ei anneta viitteitä siitä, sovelletaanko SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettua vilpittömän yhteistyön periaatetta SEUT 4 artiklan 4 kohdassa, SEUT 208 artiklan 1 kohdassa ja SEUT 210 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun ”jaetun rinnakkaisen toimivallan” osalta, ja jos sovelletaan, niin miten, katson, että nämä viitteet löytyvät niin sanotun toimivallan rajaamisteorian avulla.[92] Kyseisen teorian mukaan jäsenvaltioilla on yleinen velvollisuus käyttää toimivaltaansa ottaen unionin oikeuden asianmukaisesti huomioon. Vaikka välitön verotus kuuluukin unionin oikeuden nykyisessä kehitystilassa jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaa unionin oikeuden[93] mukaisesti ja mielestäni myös johdonmukaisesti unionin tehtävien ja tavoitteiden kanssa. Tämä pätee myös, kun jäsenvaltio käyttää toimivaltaansa kehitysyhteistyön alalla. Näin ollen jäsenvaltioiden toimet aloilla, joita ei ole yhdenmukaistettu (tai joita ei voida yhdenmukaistaa) Euroopan unionissa, kuten välitön verotus ja kehitysyhteistyö, eivät kuulu SEU-sopimuksen 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen soveltamisalan ulkopuolelle.

89. Edellä esitetyn perusteella SEUT 4 artiklan 4 kohdasta, SEUT 208 artiklan 1 kohdasta ja SEUT 210 artiklan 1 kohdasta, luettuina yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen kanssa, seuraa, että vaikka jäsenvaltiot käyttäisivät toimivaltaansa välittömän verotuksen ja kehitysyhteistyön aloilla, niiden on tuettava unionin tehtävien täyttämistä ja pidättäydyttävä vaarantamasta unionin kehitysyhteistyön alalla tavoittelemien tavoitteiden saavuttamista.

2. SEUT 4 artiklan 4 kohdan, SEUT 208 artiklan 1 kohdan ja SEUT 210 artiklan 1 kohdan sekä SEU 4 artiklan 3 kohdan rikkominen

90. Aluksi haluan korostaa, että kun jäsenvaltiot sopivat yhteisen rahaston, kuten EKR:n, perustamisesta, niiden olisi laadittava säännöt, jotka koskevat rahoituksen tuloverotusta kyseisen rahaston puitteissa. Koska tällaisia sääntöjä ei kuitenkaan ole, unionin tuomioistuimen on tutkittava käsiteltävä asia olemassa olevien primaarioikeuden määräysten valossa. Esiin nouseva kysymys koskee näiden perussopimuksen määräysten, luettuina yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen kanssa, rikkomista.

89 Ks. edellä 45 kohta.

90 Ks. vastaavasti tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 43 kohta) ja tuomio 23.2.2016, komissio v. Unkari (C-179/14, EU:C:2016:108, 171 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

91 Ks. edellä kohta 83.

92 Unionin tuomioistuin on soveltanut tätä oppia esimerkiksi sosiaaliturvan, koulutusjärjestelmien järjestämisen, oikeudenkäytön järjestämisen ja välittömän verotuksen alalla. Ks. yleisemmin 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, s. 192.

93 Ks. tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja (C-269/09, EU:C:2012:439, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

91. Koska jäsenvaltioiden on tuettava unionin tehtävien täyttämistä ja pidättäydyttävä vaarantamasta Euroopan unionin kehitysyhteistyön alalla tavoittelemien tavoitteiden saavuttamista, siitä seuraa mielestäni, että ne eivät saa määrätä mitään toimenpiteitä, jotka vähentävät EU:n toimien tehokkuutta tällä alalla. Lisäksi jäsenvaltioiden velvollisuutena on luoda asianmukaiset edellytykset kyseisen tehtävän tai tavoitteen saavuttamiseksi. Näin ollen verotukselliset toimenpiteet, jotka saattavat vähentää tukea, jolla pyritään rahoittamaan kehitysapuhanketta edunsaajana olevassa AKT-valtiossa, eivät tue EU:n tehtävän toteuttamista ja vaarantavat Euroopan unionin kehitysyhteistyön alalla tavoittelemien tavoitteiden saavuttamisen. Se, että jäsenvaltiot verottavat EKR:n myöntämää rahoitusta, vähentää nimittäin kyseisten tukihankkeiden edunsaajien AKT-valtioissa saaman rahoitustuen määrää ja muodostaa *taloudellisia esteitä* näille hankkeille.[94] Näin ollen kyseinen verotustoimenpide on näiden säännösten vastainen.

92. Kuten RF totesi,[95] olisi erityisesti otettava huomioon SEU 21 artiklan 2 kohdan d alakohdassa ja Cotonoun sopimuksessa asetetut tavoitteet, jotka koskevat ”köyhyyden poistamista, kestävää kehitystä ja AKT-valtioiden asteittaista integroitumista maailmantalouteen”. Perustamalla EKR:n ja pienhankeohjelmat edistääkseen monenlaisia hankkeita AKT-maissa[96] Euroopan unioni ja jäsenvaltiot panivat täytäntöön hyvin konkreettisia keinoja näiden laajojen tavoitteiden saavuttamiseksi.[97] Toisin sanoen EKR:n myöntämä rahoitus, jolla rahoitetaan pienhankeohjelmien toimintaa, on näiden tavoitteiden konkreettinen ilmentymä. Tältä osin pienhankeohjelmat ovat ”YK:n kartoittama EU:n toimenpide”, jonka tarkoituksena on täyttää koko väestön perustarpeet.[98]

93. Kun EKR näin ollen myöntää varoja pienhankeohjelmaa varten, sen tarkoituksena on rahoittaa kyseistä ohjelmaa ja tukea paikallista väestöä, joka hyötyy hankkeesta. Sen tarkoituksena ei sitä vastoin ole rahoittaa jonkin jäsenvaltion talousarviota.[99] Näin ollen jäsenvaltioiden suorittamista työntekijöiden sosiaaliturvamaksuista tai muista vastaavista suorituksista huolimatta jäsenvaltioiden ei lähtökohtaisesti pidä verottaa EKR:n rahoittamiin hankkeisiin liittyviä hankkeita ja henkilökohtaisia tuloja. Tällaisten AKT-valtioihin suunnattujen hankkeiden verottaminen vähentää kyseisten tukihankkeiden edunsaajien näissä valtioissa saaman taloudellisen tuen määrää, ja sillä *sinänsä* rikotaan SEUT 4 artiklan 4 kohtaa, SEUT 208 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 210 artiklan 1 kohtaa, yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan kanssa.

94. Sen määrittämiseksi, onko näitä säännöksiä rikottu, ei myöskään ole tarpeen osoittaa, että kansallisista varoista rahoitettujen hankkeiden ja EKR:n rahoittamien hankkeiden verokohtelu on ollut erilaista. Toisin kuin pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksia, näitä perussopimuksen määräyksiä voidaan siis rikkoa, vaikka näiden kahden hanketyypin verokohtelussa ei olisi eroja. Koska kaikki kansalliset verotoimenpiteet, jotka eivät tue EU:n tehtävän täyttämistä tai jotka vaarantavat unionin tavoitteiden saavuttamisen kehitysyhteistyön alalla, loukkaavat vilpittömän

94 Ks. vastaavasti tuomio Bruce of Donington (C-208/80, EU:C:1981:194, 14–20 kohta).

95 Ks. hänen huomautuksensa, 44 kohta.

96 Pienhankeohjelmiin voi todellakin liittyä monenlaisia hankkeita alkaen ”koulualueista, terveyskeskuksista, vesi- ja sanitaatiohankkeista ja öljyn ja palmun siementen jalostuslaitoksista torikojuihin ja siltarumpuihin. Prosessit on muun muassa suunniteltu siten, että ne edistävät tasa-arvoisen yhteiskunnan aikaansaamista myönteisellä tavalla ja vaikuttavat tasapuolisesti sekä yhteiskunnan köyhiin että vähemmistöryhmiin” (ks. edellä alaviite 47).

97 Esimerkiksi Nigerian öljyntuottajavaltioiden (Niger-joen suistoalue) maaseutuyhteisöjen osalta on todettu, että EU:n toimet ”osoittavat selvästi” sen sitoutumisen ”maailmanlaajuiseen pyrkimykseen köyhyyden poistamiseksi”. Vuosina 1999–2012 kolmesta pienhankeohjelmasta aiheutui alueen yhdeksässä valtiossa yli 210 miljoonan euron menot. On raportoitu, että pienhankeohjelmat todella vähensivät alueen köyhyyttä tarjoamalla yli 20 000 mikrohanketta yli 4 000 maaseutuyhteisölle kattamissaan yhdeksässä valtiossa. (Ks. edellä alaviite 47).

98 Ibid.

99 Tältä osin on huomattava, että ulkomaanavun hankkeet, jotka rahoitetaan vähintään 75-prosenttisesti kansallisista talousarviovaroista, on vapautettu tuloverotuksesta. Se osoittaa, että teknisesti näiden tulojen vapauttamiselle ei ole esteitä.

yhteistyön periaatetta, sillä, asettaako kyseinen verosäännös EKR:n rahoittamat hankkeet ja niissä työskentelevät työntekijät epäedullisempaan asemaan, ei ole perussopimuksen määräysten rikkomisen osoittamisen kannalta merkitystä. Kyseisten säännösten soveltamiseksi riittää päinvastoin, että osoitetaan EU:n tehtävän tai tavoitteen tehokkaan toteuttamisen vaikeus.

3. Välitön oikeusvaikutus

95. Unionin oikeussäännöksen välittömällä oikeusvaikutuksella tarkoitetaan, että kyseiseen säännökseen voidaan kohdistaa tuomioistuinvaltaa kansallisella tasolla, suoraan kansallisessa tuomioistuimessa ilman, että kansallista lainsäädäntöä tarvitaan ”välikädeksi”.[100] Primaarioikeuden osalta unionin tuomioistuin vahvisti tuomiossa Van Gend & Loos[101] välittömän oikeusvaikutuksen periaatteen kuitenkin sillä varauksella, että velvoitteiden on oltava riittävän selkeitä, täsmällisiä ja ehdottomia, jotta ne antavat henkilöille oikeuden, johon voidaan vedota sellaisenaan kansallisessa tuomioistuimessa.[102] Mielestäni suppeasti muotoiltua SEUT 4 artiklan 4 kohtaa, SEUT 208 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 210 artiklan 1 kohtaa, luettuina yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen kanssa, ei voida mitenkään tulkita siten, että niihin sisältyisi tällaisia velvoitteita. Sama koskee Lomén IV yleissopimuksen ja Cotonoun sopimuksen määräyksiä, joista osapuolet keskustelivat istunnossa.[103]

96. Käsiteltävässä asiassa välittömän oikeusvaikutuksen sisältävä toimi on kuitenkin komission päätös tai tulojen ja menojen hyväksyjän päätös, jolla komissio päättää tehdä hankintasopimuksen tai myöntää avustuksen, joka mahdollistaa rahoituksen kyseiselle yritykselle. Lähtökohtaisesti EKR:n puolesta toimivan komission ja kyseisen yrityksen välillä pitäisi olla hankinta- tai avustuspäätös tai sopimus, jossa määritellään kummankin osapuolen velvollisuudet. Valitettavasti kyseistä toimea ei ole unionin tuomioistuimelle toimitettujen asiakirjojen joukossa. Kyseisten varainhoitoasetusten säännöksistä seuraa kuitenkin, että komissio toimii viranomaisena, joka voi tehdä oikeudellisesti sitovia päätöksiä kolmansien osapuolten kanssa.[104] Käsiteltävässä asiassa kyseinen yritys ja näin ollen myös RF voi vedota tähän päätökseen. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin selvittää kyseisen yksittäisen päätöksen olemassaolo ja sisältö.

4. Välipäätelmä

97. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen siten, että SEUT 4 artiklan 4 kohtaa, SEUT 208 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 210 artiklan 1 kohtaa, luettuina yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion sellaisen verosäännöksen soveltamiselle, jolla työntekijältä evätään verovapautus sillä perusteella, että

100 Julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Välitön oikeusvaikutus) (C-205/20, EU:C:2021:759, 32 kohta).

101 Tuomio 5.2.1963 (26/62, EU:C:1963:1).

102 Ks. tuomio 24.6.2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, 58 ja 61 kohta).

103 Viitattiin erityisesti Cotonoun sopimuksen 2, 3 ja 9 artiklaan.

104 Ks. komission ja tulojen ja menojen hyväksyjän valtuudet ja päätökset, jotka on esitetty seitsemänteen EKR:ään sovellettavan varainhoitoasetuksen 91/491 17–24 artiklassa ja yhdeksänteen EKR:ään sovellettavan 27.3.2003 annetun varainhoitoasetuksen 50–53 artiklassa. Lisäksi on muistutettava, että yritysten ja komission tekemiin EKR:n rahoittamiin sopimuksiin sovelletaan EKR:n rahoittamien palveluhankintasopimusten yleisiä sopimusehtoja, jotka on vahvistettu Euroopan kehitysrahaston (EKR) rahoittamia rakennusurakoita, tavaranhankintoja ja palveluhankintoja koskeviin sopimuksiin sovellettavista yleisistä määräyksistä, yleisistä sopimusehdoista sekä sovittelu- ja välimiesmenettelyä koskevista säännöistä ja niiden soveltamisesta 29.3.1990 tehdyn AKT–EY-ministerineuvoston päätöksen N:o 3/90 (EYVL 1990, L 382, s. 1) liitteessä IV.

hänet on määrätty EKR:istä rahoitettaviin kehitysaputoimiin, koska tällainen jäsenvaltioiden EKR:stä myöntämän rahoituksen verottaminen vähentää sitä taloudellisen tuen määrää, jonka kyseisten avustushankkeiden edunsaajat kolmansissa maissa saavat, ja muodostaa taloudellisia esteitä näille hankkeille.

IV Ratkaisuehdotus

98. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

1) SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaisen jäsenvaltion verosäännöksen soveltamiselle, jossa tällainen toiminta vapautetaan tuloverosta kehitysaputoimintaan määrätyn työntekijän saaman palkan osalta ainoastaan siinä tapauksessa, että kyseinen toiminta rahoitetaan vähintään 75-prosenttisesti Saksan talousarviovaroista (joko kehitysyhteistyöstä vastaava liittovaltion ministeriö tai Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), mutta jonka seurauksena työntekijä ei voi hyötyä tällaisesta vapautuksesta, kun hänet on määrätty tällaiseen toimintaan, jota rahoitetaan samassa määrin jostakin Euroopan kehitysrahastosta (EKR:stä).

2) Vaihtoehtoisesti:

   SEUT 4 artiklan 4 kohtaa, SEUT 208 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 210 artiklan 1 kohtaa, luettuina yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion sellaisen verosäännöksen soveltamiselle, jolla työntekijältä evätään verovapautus sillä perusteella, että kyseinen työntekijä on määrätty EKR:ien rahoittamaan kehitysaputoimintaan, koska tällainen jäsenvaltioiden EKR:stä myöntämän rahoituksen verottaminen vähentää sitä taloudellisen tuen määrää, jonka kyseisten tukihankkeiden edunsaajat kolmansissa maissa saavat, ja muodostaa taloudellisia esteitä näille hankkeille.