

Byla C-96/08

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft

prieš

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály

(Pest Megyei Bíróság prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Sisteigimo laisvė – Tiesioginiai mokesčiai – Profesinio mokymo mokėtojas – Mokytojas, kuris turi mokėti nacionalinio teritorijoje steigtos įmonės, apskaitinimo pagrindas – Atsižvelgimas į išlaidas, susijusias su darbuotojų, darbininkų kitoje valstybėje narėje steigtame padalinyje, darbo užmokesčiu – Dvigubas apmokestinimas – Galimybė sumažinti bendrą mokesčių sumą“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas asmenų judėjimas – Sisteigimo laisvė – Apribojimai*

(EB 43 ir EB 48 straipsniai)

2. *Laisvas asmenų judėjimas – Sisteigimo laisvė – Apribojimai*

(EB 43 ir EB 48 straipsniai)

1. Vien galimas dvigubas apmokestinimas, atsirandantis dėl to, kad monei tenkančios pareigos sumokėti, pirma, nacionalinio profesinio mokymo mokėtojas, grindžiamas skaitinimu, kuriuo atsižvelgiama į jos padalinio kitoje valstybėje narėje darbo užmokesčio išlaidas, ir, antra, mokytojas, susijusias su šios valstybės narės valstybine užimtumo politika, už šiame padalinyje darbininkus darbuotojus, kai toks nepalankus apmokestinimas atsiranda dviem valstybėms narėms paraleliai naudojantis savo kompetencija mokesčių srityje, nėra Sutartimi draudžiamas apribojimas. Iš tiesų Sąjungos teisė, kokia yra dabar, tokioje situacijoje nenustato bendrą kompetencijos tarp valstybių narių pasidalijimo kriterijų, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo Europos Sąjungoje. Iš to išplaukia, kad, atsižvelgiant į galiojančią Sąjungos teisę, valstybės narės su sąlyga, kad laikosi Sąjungos teisės, turi tam tikrą autonomiją šioje srityje, todėl jos neprivalo pritaikyti savo mokesčių sistemos prie visų kitų valstybių narių mokesčių sistemų visų pirma tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, kuris atsiranda dėl to, kad minėtų valstybės paraleliai naudoja savo kompetenciją mokesčių srityje.

(žr. 25, 27–29 punktus)

2. EB 43 ir EB 48 straipsniais draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos įmonė, kurios registruota buveinė yra šioje valstybėje, privalo mokėti tokią mokesčių sumą, kaip antai profesinio mokymo mokėtojas, kurios suma apskaitinijama remiantis jos patiriamomis darbo užmokesčio išlaidomis, skaitant susijusias su šios įmonės kitoje valstybėje narėje steigto padaliniu, jei praktiškai tokia monei kliudoma šio padalinio atžvilgiu pasinaudoti šiuose teisės aktuose numatytais galimybėmis sumažinti minėtų mokesčių ar galimybei jomis pasinaudoti.

Kadangi bendrovei, kuri turi buveinę nacionalinio teritorijoje, praktiškai sunku pasinaudoti kitoje valstybėje narėje esančio padalinio atžvilgiu nacionalinės teisės aktuose numatytais

priemon?mis sumažinti bendr? mok?tinos profesinio mokymo ?mokos sum?, šios bendrov?s pad?tis yra mažiau palanki nei bendrov?s, vykdan?ios veikl? tik nacionalin?je teritorijoje. Tod?l šis sunkumas gali atgrasyti ši? bendrov? pasinaudoti EB 43 ir EB 48 straipsniuose numatyta ?sisteigimo laisve ir yra šios laisv?s apribojimas.

Toks apribojimas negali b?ti pateisintas b?tinybe išsaugoti tokios sistemos, kaip antai profesinio mokymo ?mokos, vientisum?, kai to, kad registruot? buvein? nacionalin?je teritorijoje turin?ios bendrov?s atveju atsižvelgiama ? kitoje valstyb?je nar?je esan?ios verslo vietos vis? darbuotoj? darbo užmokest?, praktiškai nekompensuoja jokia šios ?mon?s galimyb? pasinaudoti nacionalin?s teis?s aktuose numatytais priemon?mis sumažinti bendr? mok?tinos ?mokos sum? atskaitant šioje verslo vietoje patirtas mokymosi išlaidas. Be to, kalbant apie tiksl? pagerinti darbuotoj? mokymo lyg? nacionalin?je darbo rinkoje, pažym?tina, kad nors bendros mok?tinos ?mokos sumos sumažinimas atskaitant mokymosi išlaidas ne nacionalin?je teritorijoje iš ties? gal?t? sumažinti pajamas, skirtas šiam tikslui ?gyvendinti, vis d?lto toks samprotavimas yra visiškai ekonominis ir tod?l negali b?ti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, pateisinantis tok? apribojim?.

(žr. 43–44, 47–49 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. balandžio 15 d.(*)

„?sisteigimo laisv? – Tiesioginiai mokes?iai – Profesinio mokymo ?moka – ?mokos, kuri? turi mok?ti nacionalin?je teritorijoje ?steigtos ?mon?s, apskai?iavimo pagrindas – Atsižvelgimas ? išlaidas, susijusias su darbuotoj?, ?darbint? kitoje valstyb?je nar?je ?steigtame padalinyje, darbo užmokes?iu – Dvigubas apmokestinimas – Galimyb? sumažinti bendr? ?mokos sum?“

Byloje C?96/08

d?l *Pest Megyei Bíróság* (Vengrija) 2007 m. kovo 12 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2008 m. kovo 3 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft

prieš

Adó- és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal (APEH) Hatósági F?osztály,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro antrosios kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, einantis tre?iosios kolegijos pirmininko pareigas, teis?jai A. Rosas ir U. L hmus (praneš?jas),

generalin? advokat? E. Sharpston,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2009 m. vasario 18 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

– *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft*, atstovaujamos ügyvéd D. Deák,

– Vengrijos vyriausyb?s, atstovaujamos J. Fazekas, M. Fehér ir K. Veres,

– Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos R. Hill,

– Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir K. Talabér-Ritz,

susipažin?s su 2009 m. gruodžio 17 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su EB 43 ir 48 straipsni? išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant gin?? tarp *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft* (toliau – CIBA) ir *Adó- és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal (APEH) Hatósági F?osztály* (Centrin?s ?mok? ir finansin?s kontrol?s administracijos pagrindinis biuras) d?l profesinio mokymo ?mokos (toliau – PM?) sumos, kuri? turi sumok?ti CIBA.

Teisinis pagrindas

Nacionalin?s teis?s aktai

3 Remiantis 2003 m. ?statymo LXXXVI d?l profesinio mokymo ?mokos ir pagalbos gerinant mokym?si (*A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény*) (*Magyar Közlöny* 2003/131, toliau – 2003 m. ?statymas) 2 straipsnio 1 dal?:

„Atsižvelgiant ? 3 ir 4 dali? nuostatas, nacionalin?je teritorijoje registruot? buvein? turin?ios komercin?s bendrov?s <...> privalo mok?ti profesinio mokymo ?mok? [PM?].“

4 Pagal 2003 m. ?statymo 2 straipsnio 2 dal?:

„Profesinio mokymo ?mok? [PM?] taip pat turi mok?ti juridiniai asmenys, turintys buvein? užsienyje, ta?iau vykdan?ys komercin? veikl? nacionalin?je teritorijoje, juridinio asmens statuso neturin?ios ?mon?s, asmen? asociacijos bei organizacijos su buveine užsienyje, ta?iau Vengrijoje turin?ios pagrindin? verslo viet? ar padalin?.“

5 Pagal šio ?statymo 3 straipsnio 1 dal?:

„Profesinio mokymo ?mokos [PM?] apskai?iavimo pagrind? sudaro:

a) darbo užmokes?io išlaidos, apskai?iuotos pagal 2000 m. Apskaitos ?statymo Nr. C (*A számvitel?l szóló 2000. évi C. törvény*

) <...> 79 straipsnio 2 dalį.“

6 Iš CIBA ir Vengrijos vyriausybės rašytiniuose pastabose matyti, kad Vengrijos Respublikoje steigtame darbo rinkos fonde yra profesiniam mokymui skirtas skyrius, kurio tikslas pagal 2003 m. įstatymo 8 straipsnio 1 dalį, be kita ko, yra padidinti specialistų, parengtų atsižvelgiant į nacionalinį ekonomikos reikalavimus, skaičių bei lavinti jų profesinius gebėjimus.

7 Remiantis šiomis pastabomis, bendra PM suma, kuri mokėsiai mokėtojas turi sumokėti šiam skyriui, gali būti sumažinta, jei:

- organizuojamas praktinis mokymas pagal 2003 m. įstatymo 4 straipsnį,
- sudaroma sutartis dėl mokėsiai mokėtojo darbuotojų mokymo iki 33 % nuo šios sumos ir
- suteikiama parama aukštojo ar profesinio mokymo staigos plėtrai iki 75 % nuo šios sumos.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 CIBA yra įmonė, kurios registruota buveinė yra Vengrijoje ir kuriai taikoma pareiga mokėti PM. Ji turi padalinį Vengrijos Respublikoje, kur šio padalinio darbuotojų atžvilgiu vykdo su mokesčiais ir socialine apsauga susijusias prievoles, įskaitant susijusias su valstybine užimtumo politika, kurios nustatytos pagal nacionalinę Vengrijos teisę.

9 Vykdydamos kontrolę *a posteriori* už 2003 m. ir 2004 m. Vengrijos mokesčių tarnybos nustatė CIBA mokestinį skolą. Gavusi skundą dėl šio sprendimo, atsakovė pagrindinėje byloje patvirtino šią skolą, kuri, be kita ko, sudaro su PM susijusios sumos, kuri CIBA nesumokėjo.

10 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme CIBA ginątiną PM sumos apskaičiavimo pagrindą atitiktų EB 43 straipsniui, nes įmonės, turinčios registruotą buveinę Vengrijoje, atveju ji sudaro jos darbo užmokesčio išlaidas, įskaitant susijusias su padaliniais, steigtais ne nacionalinėje teritorijoje. CIBA tvirtina, kad taip jai taikoma dviguba pareiga mokėti tokias mokesčių už savo Vengrijos Respublikoje darbinčius darbuotojus. Be to, kalbant apie šiuos darbuotojus, neįmanoma pasinaudoti lengvatomis, susijusiomis su profesiniu mokymu, kurį organizuoja Vengrijos nacionalinės darbo rinkos tarnybos, ir negalima organizuoti praktinio mokymo, sudaryti sutartis dėl mokymosi ar teikti paramą plėtrai.

11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad PM nepatenka į 1993 m. sausio 14 d. Prahoje pasirašytos Vengrijos Respublikos ir Vengrijos Respublikos konvencijos dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos taikymo sritį, todėl reikia išsiaiškinti, ar 2003 m. įstatymas, pareigojantis bendrovę, turinčią registruotą buveinę Vengrijoje, sumokėti PM, net jeigu ji darbina darbuotojus ne šioje valstybėje narėje, yra sisteminio laisvės gyvendinimo apribojimas.

12 Šiomis aplinkybėmis *Pest Megyei Bíróság* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [EB] 43 ir EB <...> 48 straipsniuose tvirtintas sisteminio laisvės principas gali būti aiškinamas kaip draudžiantis teisės normą, pagal kurią Vengrijoje registruotą buveinę turinti komercinė bendrovė taip pat turi mokėti profesinio mokymo mokesčius [PM], kai savo užsienyje steigtuose padaliniuose darbina darbuotojus ir jų atžvilgiu vykdo su mokesčiais ir socialine apsauga susijusias prievoles padalinio steigimo valstybėje?“

Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos

13 Pagrindinė byla susijusi su 2003 ir 2004 CIBA mokestiniais metais, nors Vengrijos Respublika įstojo į Europos Sąjungą tik 2004 m. gegužės 1 dieną.

14 Tačiau Teisingumo Teismas turi jurisdikciją aiškinti EB sutarties nuostatas tik tiek, kiek tai yra susiję su įgyvendinimo naujojoje valstybėje narėje nuo jos įstojimo į Europos Sąjungą dienos (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Ynos*, C-302/04, Rink. p. I-371, 36 punktų; taip pat 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Telefónica O2 Czech Republic*, C-64/06, Rink. p. I-4887, 23 punktų).

15 Kadangi dalis pagrindinės bylos faktinių aplinkybių susiklostė po šios datos, Teisingumo Teismas turi jurisdikciją atsakyti į pateiktą klausimą.

Dėl prejudicinio klausimo

16 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 ir 48 straipsniais draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos įmonė su registruota buveine šioje valstybėje privalo mokėti tokią sumą, kaip antai PM, kurios suma apskaičiuojama remiantis darbo užmokesčio išlaidomis, skaitant susijusias su šios įmonės padaliniu, steigto kitoje valstybėje narėje, kur ji dėl šio padalinio darbuotojų taip pat moka mokesčius ir mokas.

17 Remiantis nusistovėjusia teismo praktika įsisteigimo laisvė, kuri EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams, apimanti ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat teisę steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal EB 48 straipsnį apima steigimą pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčių savo registruotas būstines, centrinių administracijų ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, padalinius ir atstovybes (žr. be kita ko, 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 30 punktų; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 42 punktų; taip pat 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Filipiak*, C-314/08, Rink. p. I-0000, 59 punktų).

18 Net jei, atsižvelgiant į nuostatą dėl įsisteigimo laisvės formuluotą, yra skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionaliniai subjektai, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus steigtoms bendrovėms ribotą įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (žr. 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 33 punktų; 2008 m. spalio 23 d. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Rink. p. I-8061, 29 punktų; taip pat minėto Sprendimo *Filipika* 60 punktų).

19 Taip pat iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad įsisteigimo laisvės apribojimais turi būti laikomos visos priemonės, kurios šios laisvės įgyvendinimą draudžia, riboja arba daro mažiau patrauklų (žr. minėtą sprendimą *Columbus Container Services* 34 punktų ir *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 30 punktų).

20 CIBA mano, kad nacionalinės teisės aktais dėl PM galima atgrasyti įmonę, kuri turi registruotą buveinę Vengrijos teritorijoje, steigti verslo vietą kitoje valstybėje narėje. Jos manymu, dėl pareigos mokėti PM sumą, apskaičiuotą remiantis šios įmonės darbo užmokesčio išlaidomis, skaitant susijusias su šios verslo vietos darbuotojais, gali kilti dvigubo apmokestinimo galimybė, nes valstybėje narėje, kurioje yra ši verslo vieta, nustatyta panaši prievolė minėtiems darbuotojams atžvilgiu. Nagrinėjamu atveju CIBA privalo vykdyti tokią prievolę kaip prievolė, susijusi su šios Respublikos valstybine užimtumo politika, už šioje valstybėje narėje steigto padalinio

darbuotojus.

21 CIBA taip pat tvirtina, kad PM? n?ra mokestis, nes, pirma, ji mokama viešojo fondo skyriui, kuris skirtas profesiniam mokymui ir n?ra valstyb?s biudžeto dalis, ir, antra, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp šio fondo ?mok? ir išmok? profesinio mokymo ir (arba) lavinimo ?staigoms pagal nacionalin? teis?.

22 Šiuo atžvilgiu iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir Teisingumo Teismui pateikt? pastab? matyti, kad PM? yra rinkliava, kuri? turi sumok?ti bendrov?s, patenkan?ios ? 2003 m. ?statymo taikymo srit?, kaip nurodyta jo 2 straipsnio 1 ir 2 dalyse, ir kuri apskai?iuojama pagal to paties ?statymo 3 straipsn?, atsižvelgiant ? ši? bendrovi? darbo užmokes?io išlaidas. PM? sumos pervedamos Vengrijos darbo rinkos fondo, teikian?io, kaip nurodo CIBA, param? Vengrijos profesinio mokymo ?staigoms, skyriui.

23 Be to, nei aplinkyb?, kad PM? apskai?iuojama remiantis apmokestinam?j? bendrovi? darbo užmokes?io išlaidomis, o ne j? pajamomis ar pelnu, nei tai, kad ji turi b?ti pervedama specialios paskirties fondui, kuris n?ra centrinio valstyb?s biudžeto dalis, savaime neleidžia užkirsti kelio manyti, kad ji patenka ? tiesiogini? mokes?i? srit?.

24 Be to, kaip nurod? generalin? advokat? savo išvados 21 punkte, neatrodo, kad min?tos bendrov?s gaut? kokios nors naudos tiesiogiai kaip atlyg? už sumok?t? PM? sum?. Šiuo klausimu Vengrijos vyriausyb? savo pastabose pabr?žia, kad PM? n?ra ?mokos mok?jimas, suteikiantis darbuotojams individuali? teis? dalyvauti profesiniame mokyme. Iš ties? b?tent valstyb? turi nuspr?sti, kokia forma sumok?ta suma gali b?ti panaudojama gerinant profesin? mokym? Vengrijos darbo rinkoje. Ta?iau šiuos teiginius turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

25 Reikia pasteb?ti, jog darant prielaidas, kad PM? patenka ? tiesiogini? mokes?i? srit? ir kad CIBA pareiga sumok?ti, pirma, PM?, remiantis skai?iavimu, kuriuo atsižvelgiama ? jos padalinio ?ekijos Respublikoje darbo užmokes?io išlaidas, ir, antra, ?mokas, susijusias su šios valstyb?s nar?s valstybine užimtumo politika už šiame padalinyje ?darbintus darbuotojus, gali b?ti laikoma dvigubu apmokestinimu, toks nepalankus apmokestinimas atsiranda, kai dvi valstyb?s nar?s paraleliai naudojami savo kompetencija mokes?i? srityje (šiuo klausimu žr. 2006 m. lapkri?io 14 d. Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C?513/04, Rink. p. I?10967, 20 punkt? ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Block*, C?67/08, Rink. p. I?883, 28 punkt?).

26 Šiuo atžvilgiu sutartimis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo siekiama pašalinti arba sušvelninti neigiam? poveik? vidaus rinkos veikimui, kylant? d?l ankstesniame punkte nurodyt? nacionalini? mokes?i? sistem? koegzistavimo (min?t? sprendim? *Kerckhaert ir Morres* 21 punktas bei *Block* 29 punktas).

27 Tačiau Europos Sąjungos teisė, kokia yra dabar, ir tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nenustato bendrų kompetencijos tarp valstybių narių pasidalijimo kriterijų, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo Europos Sąjungoje. Išskyrus 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos visų valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), 1990 m. liepos 23 d. Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotųmonių pelną (OL L 225, p. 10; lietuvių k. – OL C 160, 2005 6 30, p. 11) ir 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvą 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 157, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 369), Europos Sąjungos teisėje iki šiol nebuvo priimta jokia vienodinanti ar derinanti priemonė, kuria būtų siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo situacijų (minėtų sprendimų *Kerckhaert ir Morres* 22 punktą ir *Block* 30 punktą).

28 Iš to išplaukia, kad, atsižvelgiant į galiojančią Sąjungos teisę, valstybės narės su sąlyga, kad laikosi Sąjungos teisės, turi tam tikrą autonomiją šioje srityje, todėl jos neprivalo pritaikyti savo mokesčių sistemos prie visų kitų valstybių narių mokesčių sistemų tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, kuris atsiranda dėl to, kad minėtų valstybės paraleliai naudojami savo kompetencija mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Columbus Container Services* 51 punktą ir *Block* 31 punktą).

29 Todėl vien dvigubas apmokestinimas, kurį nurodo CIBA, darant prielaidą, kad jis egzistuoja, nėra Sutartimi draudžiamas apribojimas (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rink. p. I-3747, 42 punktą bei 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Damseaux*, C-128/08, Rink. p. I-0000, 27 punktą).

30 Tačiau Europos Bendrijų Komisija tvirtina, kad PM yra specialus mokestis, renkamas atsižvelgiant į darbuotojų interesus, ir yra panašus į darbdavio mokestį, nagrinėtas pagrindinėje byloje, kurioje priimtas 1999 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Arblade ir kt.* (C-369/96 ir C-376/96, Rink. p. I-8453).

31 To sprendimo 50 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės teisės normos, nustatančios darbdaviui, kuris yra paslaugos teikėjas Sutarties prasme, pareigą, be įsisteigimo valstybės narės fondus mokamą darbdavio mokestį, papildomai mokėti mokestį priimančiosios valstybės narės fondus, yra laisvės teikti paslaugas apribojimas, nes tokia kitoje valstybėje narėje įsisteigusioms įmonėms numatyta pareiga yra susijusi su papildoma administracine ir ekonomine našta bei išlaidomis, todėl šios įmonės nėra vienodoje konkurencinėje padėtyje su priimančiojoje valstybėje narėje įsisteigusiais darbdaviais, o tai jas gali atgrasyti teikti paslaugas šioje valstybėje.

32 Be to, skirtingai nuo minėtų mokėjų, kurios turėjo būti mokamos už kiekvieną komandiruojamą darbuotoją jo socialinės apsaugos tikslais (žr. minėto Sprendimo *Arblade ir kt.* 48, 49 ir 80 punktus), neatrodo, kaip nurodyta šio sprendimo 22 ir 24 punktuose, kad apmokestinamosios įmonės PM moka siekdamas suteikti tiesioginę naudą sau ir juo labiau savo darbuotojams, bet ji pervedama į valstybės fondą, teikiant paramą profesiniam mokymui organizuojančioms įstaigoms Vengrijoje. Todėl PM, su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tai patikrins, kaip nurodyta 24 punkte, negali būti prilyginama minėtam Sprendime *Arblade ir kt.* nagrinėtiems mokėjimams.

33 CIBA ir Komisija taip pat nurodo du su PM susijusių teisės aktų aspektus, kurie, jų manymu, riboja įsisteigimo laisvę, neatsižvelgiant į tai, ar egzistuoja, ar ne dvigubas apmokestinimas.

34 Pirma, pareiga mokėti šį mokestį susijusi su visomis įmonėmis, kurios registruota buveinė yra

Vengrijoje, bet turin?ios verslo viet? už šios valstyb?s nar?s teritorijos rib?, darbo užmokes?io išlaidomis, nors tik šios valstyb?s teritorijoje ?darbinti darbuotojai gali dalyvauti mokymuose, finansuojamuose iš Vengrijos darbo rinkos fondo.

35 Antra, ?mon?, kurios buvein? yra Vengrijoje, bet kuri turi verslo viet? už šios valstyb?s nar?s teritorijos rib?, privalo mok?ti PM? už darbuotojus, kuri? atžvilgiu nacionalin?je teis?je nenumatytos galimyb?s sumažinti bendr? mok?tinos PM? sum?.

36 Net jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nekelia konkretaus klausimo d?l ši? dviej? pagrindin?je byloje aptariam? nacionalin?s teis?s akt? aspekt?, iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kaip nurodyta šio sprendimo 11 punkte, kad jis klausia, ar Vengrijoje buvein? turin?ios bendrov?s pareiga mok?ti PM?, grindžiam? kitoje valstyb?je nar?je esan?io šios bendrov?s padalinio darbo užmokes?io išlaidomis, nepažeidžia ?sisteigimo laisv?s. Kadangi šie du aspektai yra reikšmingi šioje byloje, reikia juos išnagrin?ti, norint pateikti tinkam? atsakym? šiam teismui.

37 D?l argumento, kad ?ekijos Respublikoje ?darbinti darbuotojai negali dalyvauti mokymuose, kurie finansuojami iš Vengrijos darbo rinkos fondo, reikia priminti, kad valstyb? nar?, kurioje yra ?mon?s registruota buvein?, jei n?ra sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, turi teis? bendrai apmokestinti ši? ?mon? (šiuo klausimu žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C?279/93, Rink. p. I?225, 32 punkt? bei 2008 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C?414/06, Rink. p. I?3601, 33 punkt?).

38 Tai, kad galb?t CIBA darbuotojai, ?darbinti ?ekijos Respublikoje, negali dalyvauti min?tuose mokymuose, yra tik Vengrijos Respublikos kompetencijos apmokestinimo ir išlaid? srityse pasekm?, atsižvelgiant ? tai, kad, kaip nurodyta sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, PM? nepatenka ? šio sprendimo 11 punkte nurodytos konvencijos taikymo srit?. Tod?l vien ši aplinkyb? negali b?ti ?sisteigimo laisvei prieštaraujantis apribojimas.

39 D?l bendrov?s, patenkan?ios ? 2003 m. ?statymo taikymo srit?, galimyb?s sumažinti bendr? mok?tinos PM? sum?, reikia pažym?ti, kad iš CIBA ir Vengrijos vyriausyb?s pastab? matyti, kaip nurodyta ir šio sprendimo 7 punkte, jog tokia bendrov? šiuo tikslu gali organizuoti praktinius mokymus, sudaryti sutart? d?l savo darbuotoj? mokymo ar suteikti param? aukštojo ar profesinio mokymo ?staigos pl?tra.

40 Jeigu tokia bendrov? ?m?si ši? veiksm?, nepaisant jos pareigos mok?ti PM?, o taip gali b?ti tuo atveju, kai organizuojami mokymai savo darbuotojams, galimyb? išskaityti mokym? išlaidas iš bendros mok?tinos PM? sumos reikia laikyti lengvata.

41 Vis d?lto CIBA pastabose nurodoma, kad min?ta galimyb? sumažinti bendr? mok?tinos PM? sum? yra apibr?žta Vengrijos nacionalin?je teis?je. Per teismo pos?d? tiek ši pagrindin?s bylos šalis, tiek Vengrijos vyriausyb? nurod?, kad taip organizuojami mokymai turi b?ti vykdomi Vengrijos teritorijoje. CIBA manymu, net jei darbuotojams, ?darbintiems jos padalinyje ?ekijos Respublikoje, nedrausžiama dalyvauti šiuose mokymuose, d?l tokio dalyvavimo b?t? patiriama papildom? išlaid?, susijusi?, be kita ko, su kelion?s išlaidomis ir, atsižvelgiant ? Vengrijos ir ?ekijos mokym? skirtumus, jie neb?t? naudingi.

42 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti ankstesniuose trijuose punktuose nurodytus sistemos ypatumus bei j? praktin? poveik?. Nors dar reikia atlikti š? patikrinim?, atrodo, kad Vengrijos teis?je numatyta galimyb? tokiai bendrovei, kaip antai ieškovei pagrindin?je byloje, sumažinti bendr? mok?tinos PM? sum? negali b?ti taikoma praktiškai kitoje valstyb?je nar?je esan?ioje verslo vietoje.

43 Tokiu atveju bendrovės, kurios registruota buveinė yra Vengrijoje ir kuri turi verslo vietą kitoje valstybėje narėje, padėtis šio sprendimo 40 punkte nurodytos lengvatos atžvilgiu yra mažiau palanki nei bendrovės, vykdančios veiklą tik Vengrijos teritorijoje (pagal analogiją žr. minėtų sprendimų *Lidl Belgium* 25 punktą ir *Filipika* 67 punktą).

44 Taigi tai, kad praktiškai bendrovei, kuri turi buveinę Vengrijoje, sunku pasinaudoti kitoje valstybėje narėje esančio padalinio atžvilgiu Vengrijos teisės aktuose numatytais priemonėmis sumažinti bendrą mokėtinos PM sumą, jei tai patvirtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, gali ši bendrovė atgrasyti pasinaudoti EB 43 ir EB 48 straipsniuose numatyta sąsisteigimo laisve ir yra šios laisvės apribojimas (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Filipika* 71 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

45 Remiantis Teisingumo Teismo praktika, Sutartimi garantuojamas pagrindines laisves suvaržanti priemonė gali būti pagrįsta, tik jeigu ji pateisinama privalomais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šios priemonės taikymas turi būti tinkamas užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (žr., be kita ko, 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Renneberg*, C-527/06, Rink. p. I-7735, 81 punktą).

46 Tačiau Vengrijos vyriausybė nenurodė, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neįžvelgė jokio galimo pateisinimo.

47 Bet kuriuo atveju reikia konstatuoti, kad toks apribojimas, koks nurodytas šio sprendimo 44 punkte, negali būti pateisintas būtinybe išsaugoti tokios PM sistemos, kokia aptariama pagrindinėje byloje, vientisumą. Kad būtų galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamos lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinėjamą teisės aktą tikslą (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rink. p. I-0000, 78 punktą ir nurodytą teismo praktiką). Pagrindinėje byloje to, kad registruotą buveinę Vengrijoje turinčios bendrovės atveju atsižvelgiama į kitoje valstybėje narėje esančios verslo vietos visų darbuotojų darbo užmokestį, praktiškai nekompensuoja jokia šios įmonės galimybė pasinaudoti Vengrijos teisės aktuose numatytais priemonėmis sumažinti bendrą mokėtinos PM sumą atskaitant šioje verslo vietoje patirtas mokymosi išlaidas.

48 Be to, iš 2003 m. įstatymo 8 straipsnio 1 dalies bei Vengrijos vyriausybės pastabų matyti, kad PM sistema siekiama pagerinti mokymo lygį Vengrijos darbo rinkoje. Šiuo atžvilgiu bendros mokėtinos PM sumos sumažinimas atskaitant mokymosi išlaidas ne Vengrijos teritorijoje, iš tiesų galėtų sumažinti pajamas, skirtas šiam tikslui įgyvendinti. Vis dėlto toks argumentavimas yra visiškai ekonominis ir todėl pagal nusistovėjusį teismo praktiką negali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas (šiuo klausimu žr. 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 50 punktą bei minėto Sprendimo *Glaxo Wellcome* 82 punktą).

49 Atsižvelgiant į tai kas pasakyta, reikia į pateiktą klausimą atsakyti taip: EB 43 ir EB 48 straipsniais draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos įmonė, kurios registruota buveinė yra šioje valstybėje, privalo mokėti tokią sumą, kaip antai PM, kurios suma apskaičiuojama remiantis jos patiriamomis darbo užmokesčio išlaidomis, įskaitant susijusias su šios įmonės kitoje valstybėje narėje steigtu padaliniu, jei praktiškai tokiai įmonei kliudoma šio padalinio atžvilgiu pasinaudoti šiuose teisės aktuose numatytais galimybėmis sumažinti minėtą mokamą ar turėti tokią galimybę.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti

prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

EB 43 ir EB 48 straipsniais draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos ?mon?, kurios registruota buvein? yra šioje valstyb?je, privalo mok?ti toki? ?mok?, kaip antai PM?, kurios suma apskai?iuojama remiantis jos patiriamomis darbo užmokes?io išlaidomis, ?skaitant susijusias su šios ?mon?s kitoje valstyb?je nar?je ?steigtu padaliniu, jei praktiškai tokiai ?monei kliudoma šio padalinio atžvilgiu pasinaudoti šiuose teis?s aktuose numatytais galimyb?mis sumažinti min?t? ?mok? ar tur?ti toki? galimybi?.

Parašai.

* Proceso kalba: vengr?.