

Lieta C-96/08

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

pret

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály

(Pest Megyei Bíróság līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Tiešie nodokļi – Arodmcību nodeva – Valsts teritorijā reģistrēto uzņēmumu maksātās nodevas aprēķina bāze – Citā dalībvalstī reģistrēti filiāli nodarbināto darba ņēmēju algu izmaksu ņemšana vārā – Nodokļu dubulta uzlikšana – Iespēja samazināt nodevas bruto summu

Sprieduma kopsavilkums

1. Personu brīvība pārvietošanās – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Ierobežojumi

(EKL 43. un 48. pants)

2. Personu brīvība pārvietošanās – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Ierobežojumi

(EKL 43. un 48. pants)

1. Apgalvotā dubultā uzlikšana pati par sevi nav Līgumā aizliegts ierobežojums, kurš rastos no uzņēmuma pienākuma, pirmkārt, maksāt valsts arodmcību nodevu, pamatojoties uz aprēķinu, kurā ņemtas vārā algu izmaksas, kas attiecas uz tās citā dalībvalstī esošo filiāli, un, otrkārt, iemaksas šīs dalībvalsts nodarbinātības politikai par šajā filiālē nodarbinātajiem darbiniekiem, jo tāda neizdevīga nodokļu situācija izriet no divu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas stenošanas. Savienības tiesības to pašreizējā attīstības stadijā un šādā situācijā nenosaka vispārīgus kritērijus kompetenču sadalei starp dalībvalstīm attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Eiropas Savienībā. No tā izriet, ka Eiropas Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā dalībvalstīm, ar nosacījumu, ka tiek ievērotas šīs tiesības, ir zināma neatkarība šajā jomā un attiecīgi tām nav pienākuma saskaņot savas nodokļu sistēmas ar citu dalībvalstu dažādajām nodokļu sistēmām, lai tostarp izvairītos no dubultas nodokļu uzlikšanas, kas rodas, minotajām dalībvalstīm paralēli stenojot savu nodokļu kompetenci.

(sal. ar 25. un 27.–29. punktu)

2. EKL 43. un 48. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru uzņēmumam, kura juridiskā adrese ir šajā valstī, ir pienākums maksāt tādai nodevu kā arodmcību nodeva, kuras summa ir aprēķināta, pamatojoties uz tās algu izmaksām, tostarp tām, kuras attiecas uz šo uzņēmuma citā dalībvalstī reģistrētu filiāli, ja praktiski šim uzņēmumam attiecībā uz šādu filiāli tiek traucēts izmantot šajā tiesiskajā regulējumā paredzētās iespējas samazināt minēto nodevu vai piekļūt šīm iespējām.

Sabiedrības, kuras juridiskā adrese ir valsts teritorijā, grūtības praktiski atsaukties uz valsts tiesiskajā regulējumā paredzētajiem pasākumiem, lai samazinātu maksājams arodmcību

nodevas bruto summu attiecībā uz citā dalībvalstī esošu uzņēmumu, rada situāciju, kas ir mazāk labvēlīga nekā sabiedrībai, kura savu darbību veic tikai valsts teritorijā. Tā minētās grūtības var atturēt šo sabiedrību no EKL 43. un 48. pantā noteiktās brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanas un būt šārlis šai brīvībai.

Tādu ierobežojumu nevar pamatot vajadzība nodrošināt tādās sistēmās, kāda ir arodmcību nodevas sistēma, saskaņotību, jo to, ka attiecībā uz sabiedrību, kuras juridiskā adrese ir valsts teritorijā, tiek ņemts vērā citā dalībvalstī esošas iestādes algu fonds, šā, ka nekompensā nevienu iespēja šai sabiedrībai praksē izmantot valsts tiesiskajā regulājumā paredzētos pasākumus, lai samazinātu maksājams nodevas bruto summu šādā iestādē notikušo mcību izmaksu apmērā. Turklāt, kas attiecas uz mērķi paaugstināt darbinieku mcību līmeni valsts darba tirgū, ārpus valsts teritorijas veikto mcību izdevumu atskaitīšana no maksājams nodevas bruto summas, protams, varētu samazināt ienākumus, kuri paredzēti šā mērķa īstenošanai, tomēr šādam apsvērumam ir tāri ekonomisks raksturs un līdz ar tas nevar būt primārs vispārējā interešu jēmesls, kas var attaisot šādu ierobežojumu.

(sal. ar 43., 44. un 47.–49. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 15. aprīlī (*)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Tiešie nodokļi – Arodmcību nodeva – Valsts teritorijā reģistrēto uzņēmumu maksātās nodevas aprēķina bāze – Citā dalībvalstī reģistrēti filiāli nodarbināto darba ņēmēju algu izmaksu ņemšana vērā – Nodokļu dubulta uzlikšana – Iespēja samazināt nodevas bruto summu

Lieta C-96/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Pest Megyei Bíróság* (Ungārija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2007. gada 12. martā un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 3. martā, tiesvedībā

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

pret

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: otrās palātas priekšsēdētājs, kas pilda trešās palātas priekšsēdētāja pienākumus, H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodrigues], tiesneši A. Ross [A. Rosas] un U. Lehmušs [U. Lohmus] (referenti),

enerģiadavokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

emot vārā rakstveida procesu un 2009. gada 18. februāra tiesas sēdi,

emot vārā apsvērumus, ko sniedza:

– *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft* vārdā – D. Deāks [*D. Deák*], āgyvād,

– Ungārijas valdābas vārdā – J. Fazekaša [*J. Fazekas*], M. Fehārs [*M. Fehér*] un K. Veresa [*K. Veres*], pārstāvj,

– Apvienotā Karalistes valdābas vārdā – R. Hils [*R. Hill*], pārstāvis,

– Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – R. Līls [*R. Lya*] un K. Talabāra-Rīca [*K. Talabér-Ritz*], pārstāvj,

noklausījies enerģiadavokātes secinājumus 2009. gada 17. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 43. un 48. panta interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft* (turpmāk tekstā – “*CIBA*”) un *Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály* (Iemaksu un finanšu kontroles iestādes galvenais birojs) par arodmācību nodevas (turpmāk tekstā – “*nodeva*”) apmēru, kas ir jāmaksā *CIBA*.

Atbilstošās tiesību normas

Valsts tiesiskais regulējums

3 Atbilstoši 2003. gada Likuma Nr. LXXXVI par arodmācību nodevu un atbalstu izglītības attīstības veicināšanai (*A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény*) (*Magyar Közlöny* 2003/131, turpmāk tekstā – “2003. gada likums”) 2. panta 1. punktam:

“Emot vārā 3. un 4. punktā noteikto, [nodevu] ir pienākums maksāt: komercsabiedrībām ar juridisko adresi valsts teritorijā [..].”

4 Saskaņā ar 2003. gada likuma 2. panta 2. punktu:

“[Nodevu] ir pienākums maksāt arī juridiskām personām, kuru juridiskā adrese ir ārvalstīs, bet kuras veic komercdarbību valsts teritorijā, ar juridiskas personas statusu neapveltītiem uzņēmumiem, personu apvienībām un pārējām organizācijām, ja to juridiskā adrese ir ārvalstīs, bet tām Ungārijā ir pastāvīgs dibinājums vai filiāle.”

5 Atbilstoši šā likuma 3. panta 1. punktam:

“[Nodevas] apr??ina b?ze ir:

a) algu izmaksas, kas apr??in?tas saska?? ar 2000. gada Gr?matved?bas likuma Nr. C (*A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény*) 79. panta 2. punktu [..].”

6 No *CIBA* un Ung?rijas vald?bas rakstiskajiem apsv?rumiem izriet, ka Ung?rijas Republik? nodibin?tie darba tirgus fondi ietver sada?u, kas ir atv?l?ta arodm?c?bai, kuras m?r?is atbilstoši 2003. gada likuma 8. panta 1. punktam ir speci?listu, kuri b?tu m?c?ti atbilstoši valsts ekonomikas pras?b?m, skaita pieaugums, k? ar? vi?u profesion?lo sp?ju att?st?ba.

7 Saska?? ar min?tajiem apsv?rumiem nodevas bruto summu, kuru nodok?u maks?t?jam ir pien?kums maks?t šaj? sada??, var samazin?t:

- profesion?lo m?c?bu iest?de saska?? ar 2003. gada likuma 4. pantu,
- l?dz 33 % no š?s summas, nosl?dzot arodizgl?t?bas l?gumu par labu nodok?a maks?t?ja darbiniekiem, un
- l?dz 75 % no min?t?s summas, pieš?irot atbalstu augst?k?s vai profesion?l?s izgl?t?bas iest?des att?st?bai.

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

8 *CIBA* ir uz??mums, kura juridisk? adrese ir Ung?rij? un uz kuru attiecas pien?kums maks?t nodevu. Tam ir fili?le ?ehijas Republik?, kur tas maks? nodok?us un nodevas, kuras ir saist?tas ar šaj? fili?l? nodarbin?tajiem darbiniekiem, taj? skait? ?ehijas valsts ties?b?s paredz?t?s iemaksas valsts nodarbin?t?bas politikai.

9 V?l?kas p?rbaudes par 2003. un 2004. gadu laik? Ung?rijas nodok?u iest?des konstat?ja, ka *CIBA* ir nodok?u par?ds. Izskatot p?rs?dz?bu par šo l?mumu, atbild?t?ja pamata liet? apstiprin?ja šo par?du, ko veido summas par nodevu, ko *CIBA* nebija samaks?jusi.

10 Iesniedz?jties? *CIBA* apstr?d?ja maks?jam?s nodevas apr??ina b?zes sader?bu ar EKL 43. pantu, jo t? attiec?b? uz uz??mumu, kura juridisk? adrese ir Ung?rij?, ietver t? algu izmaksas, tostarp ?rpus valsts teritorijas re?istr?to fili??u algu izmaksas. *CIBA* nor?d?ja, ka t?d?j?di t? ir pak?auta dubultam pien?kumam maks?t š?du nodevu par t?s darba ??m?jiem ?ehijas Republik?. Turkl?t attiec?b? uz šiem darba ??m?jiem neb?tu iesp?jams izmantot priekšroc?bas, kas ir saist?tas ar arodm?c?b?m, ko organiz? Ung?rijas valsts darba tirgus dienesti, un b?tu liegta praktisku m?c?bu organiz?šana, l?gumu par m?c?b?m sl?gšana vai atbalsta pieš?iršana att?st?bai.

11 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka nodeva neietilpst 1993. gada 14. janv?r? Pr?g? parakst?t?s Ung?rijas Republikas un ?ehijas Republikas Konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas un nodok?u nemaks?šanas nov?ršanu attiec?b? uz ien?kuma un ?pašuma nodok?iem piem?rošanas jom?, t?p?c ir j?p?ta, vai 2003. gada likums, cikt?l ar to sabiedr?bai, kuras juridisk? adrese ir Ung?rij?, ir noteikts pien?kums maks?t nodevu, pat ja t? nodarbina darba ??m?jus ?rpus š?s dal?bvalsts, ietver br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu izmantošanas ierobežojumu.

12 Šajos apst?k?os *Pest Megyei Bíróság* [Peštas apgabala tiesa] nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [EKL] 43. un [..] 48. pant? noteikto br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu var interpret?t t?d?j?di, ka t? nepie?auj ties?bu normu, saska?? ar kuru komercsabiedr?bai ar juridisko adresi Ung?rij? ir

j?maks? [nodeva] pat tad, ja t? nodarbina darbiniekus sav? ?rvalstu fili?l? un savus ar š?m darba tiesiskaj?m attiec?b?m saist?tos nodok?us un nodevas maks? fili?les valst??”

Par Tiesas kompetenci

13 Pamata lieta attiecas uz *CIBA* 2003. un 2004. finanšu gadu, kaut ar? Ung?rijas Republika pievienoj?s Eiropas Savien?bai tikai 2004. gada 1. maij?.

14 Tiesas kompetence EK l?guma normu interpret?šan? attiecas vien?gi uz t? piem?rošanu jaunaj? dal?bvalst? p?c š?s dal?bvalsts pievienošan?s Eiropas Savien?bai (šaj? zi?? skat. 2006. gada 10. janv?ra spriedumu liet? C?302/04 *Ynos*, Kr?jums, l?371. lpp., 36. punkts, k? ar? 2007. gada 14. j?nija spriedumu liet? C?64/06 *Telefónica O2 Czech Republic*, Kr?jums, l?4887. lpp., 23. punkts).

15 T? k? pamata lietas faktiskie apst?k?i da??ji ir p?c min?t? datuma, Tiesa ir kompetenta atbild?t uz uzdoto jaut?jumu.

Par prejudici?lo jaut?jumu

16 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai EKL 43. un 48. pantam ir pretrun? dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru uz??mumam, kura juridisk? adrese ir šaj? valst?, ir pien?kums maks?t t?du nodevu k? nodeva, kuras summa ir apr??in?ta, pamatojoties uz t? algu izmaks?m, tostarp t?m, kuras attiecas uz š? uz??muma cit? dal?bvalst? re?istr?tu fili?li, kur? tas t?pat maks? nodok?us un nodevas par šaj? fili?l? nodarbin?tajiem darbiniekiem.

17 Saska?? ar past?v?go judikat?ru br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu, kas ar EKL 43. pantu ir pieš?irta dal?bvalstu pilso?iem un kas ietver ar? vi?u ties?bas s?kt un izv?rst darb?bas k? pašnodarbin?t?m person?m, k? ar? dibin?t un vad?t uz??mumus ar t?diem pašiem nosac?jumiem, k?dus saviem pilso?iem paredz dal?bvalsts ties?bu akti, atbilstoši EKL 48. pantam attiec?b? uz sabiedr?b?m, kas izveidotas atbilstoši dal?bvalsts ties?bu aktiem un kuru juridisk? adrese, galven? administr?cija [vad?ba] vai galven? atrašan?s vieta ir Eiropas Savien?b?, ietver ties?bas veikt savu darb?bu attiec?gaj? dal?bvalst? ar meitas sabiedr?bas, fili?les vai p?rst?vniec?bas starpniec?bu (skat. it ?paši 2005. gada 13. decembra spriedumu liet? C?446/03 *Marks & Spencer*, Kr?jums, l?10837. lpp., 30. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C?374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Kr?jums, l?11673. lpp., 42. punkts, k? ar? 2009. gada 19. novembra spriedumu liet? C?314/08 *Filipiak*, Kr?jums, l?0000. lpp., 59. punkts).

18 Lai gan atbilstoši to redakcijai noteikumu par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu m?r?is ir nodrošin?t ?rvalstu pilso?iem un sabiedr?b?m uz??m?j? dal?bvalst? t?du pašu attieksmi k? š?s valsts pilso?iem, tie ar? aizliedz izcelsmes dal?bvalstij rad?t š??rš?us k?dam savam pilsonim vai sabiedr?bai, kas dibin?ta saska?? ar t?s ties?bu aktiem, veikt uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst? (skat. 2007. gada 6. decembra spriedumu liet? C?298/05 *Columbus Container Services*, Kr?jums, l?10451. lpp., 33. punkts; 2008. gada 23. oktobra spriedumu liet? C?157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Kr?jums, l?8061. lpp., 29. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Filipiak*, 60. punkts).

19 T?pat saska?? ar past?v?go judikat?ru par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumiem ir uzskat?mi visi pas?kumi, kas aizliedz, trauc? vai padara maz?k pievilc?gu š?s br?v?bas izmantošanu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Columbus Container Services*, 34. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 30. punkts).

20 CIBA uzskata, ka valsts tiesiskais regul?jums par nodevu var attur?t uz??mumu, kura juridisk? adrese ir Ung?rijas teritorij?, no iest?des dibin?šanas cit? dal?bvalst?. P?c t? dom?m, pien?kums maks?t nodevu, kura ir apr??in?ta, pamatojoties uz š?da uz??muma algu izmaks?m, tostarp t?m, kuras attiecas uz š?s iest?des darbiniekiem, radot nodok?u dubultu uzlikšanu, jo dal?bvalsts, kur? š? iest?de atrodas, par min?tajiem darbiniekiem nosaka l?dz?gu maksu. Šaj? gad?jum? CIBA ir j?maks? š?da maksa iemaksu ?ehijas Republikas nodarbin?t?bas politikai veid? par t?s fili?l? šaj? cit? dal?bvalst? nodarbin?tajiem darbiniekiem.

21 Turkl?t CIBA nor?da, ka nodeva nav nodoklis, jo, pirmk?rt, t? tiek maks?ta k? iemaksa sabiedrisk? fond?, kas velt?ts no valsts budžeta neapmaks?tai arodm?c?bai, un, otrk?rt, past?v tieša saikne starp iemaks?m un š? fonda maks?jumiem arodm?c?bas iest?d?m un/vai izgl?t?bai atbilstoši valsts ties?b?m.

22 Šaj? sakar? no iesniedz?jtiesas l?muma un Tiesai iesniegtajiem apsv?rumiem izriet, ka nodeva ir maksa, kurai ir pak?autas t?das sabiedr?bas, uz ko attiecas 2003. gada likuma piem?rošanas joma, kuras ir min?tas t? 2. panta 1. un 2. punkt?, un kura tiek apr??in?ta atbilstoši min?t? likuma 3. pantam sal?dzin?jum? ar šo sabiedr?bu algu izmaks?m. Nodevu maks?jumi veido da?u no Ung?rijas fonda darba tirgum, kas, k? to nor?da CIBA, sniedzot atbalstu arodm?c?bu iest?d?m Ung?rij?.

23 Tom?r ne tas, ka nodeva tiek apr??in?ta, pamatojoties uz tai pak?auto sabiedr?bu algu izmaks?m, nevis uz to ien?kumiem vai priekšroc?b?m, ne ar? tas, ka t? tiek maks?ta no valsts centr?l? budžeta nodal?tam fondam, kurš ir paredz?ts konkr?tam nol?kam, pats par sevi neizsl?dz, ka t? izriet no tiešo nodok?u jomas.

24 Turkl?t, k? secin?jumu 21. punkt? nor?d?ja ?ener?ladvok?te, neš?iet, ka min?t?s sabiedr?bas par samaks?to nodevu summu tieši sa?emtu pret? k?dus pakalpojumus. Šaj? sakar? Ung?rijas vald?ba savos apsv?rumos apgalvo, ka nodeva nav maks?jums, kura raksturs b?tu atkar?gs no iemaks?m, kurš pieš?irtu nodarbin?tajiem individu?las ties?bas piedal?ties arodm?c?b?s. Valstij b?tu j?izlemj, k?d? veid? samaks?t? summa ir j?pieš?ir arodm?c?bu l?me?a uzlabošanai Ung?rijas darba tirg?. Tom?r šie secin?jumi ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

25 J?nor?da, ka, pie?emot, ka nodeva ietilpst tiešo nodok?u jom?, un pie?emot, ka CIBA pien?kums, pirmk?rt, maks?t nodevu, pamatojoties uz apr??inu, kur? ?emtas v?r? algu izmaksas, kas attiecas uz t?s ?ehijas Republik? esošo fili?li, un, otrk?rt, iemaksas š?s dal?bvalsts nodarbin?t?bas politikai par šaj? fili?l? nodarbin?tajiem darbiniekiem var?tu uzskat?t par nodok?u dubultu uzlikšanu, t?da neizdev?ga nodok?u situ?cija izriet no divu dal?bvalstu nodok?u kompetences paral?las ?stenošanas (šaj? zi?? skat. 2006. gada 14. novembra spriedumu liet? C?513/04 *Kerckhaert* un *Morres*, Kr?jums, l?10967. lpp., 20. punkts, k? ar? 2009. gada 12. febru?ra spriedumu liet? C?67/08 *Block*, Kr?jums, l?883. lpp., 28. punkts).

26 Šaj? sakar? konvencijas par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu pal?dz nov?rst vai mazin?t negat?v?s sekas iekš?j? tirgus darb?bai, kas izriet no iepriekš?j? punkt? nor?d?to valstu nodok?u sist?mu l?dz?spast?v?šanas (iepriekš min?tais spriedums liet? *Kerckhaert* un *Morres*, 21. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Block*, 29. punkts).

27 Ta?u [Eiropas] Savien?bas ties?bas to pašreiz?j? att?st?bas stadij? un t?d? situ?cij? k? pamata liet? nenosaka visp?r?jus krit?rijus kompeten?u sadalei starp dal?bvalst?m attiec?b? uz nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu Eiropas Savien?b?. L?dz ar to, abstrah?joties no Padomes 1990. gada 23. j?lija Direkt?vas 90/435/EEK par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro m?tes uz??mumiem [sabiedr?b?m] un meitas uz??mumiem [sabiedr?b?m], kas atrodas da?d?s dal?bvalst?s (OV L 225, 6. lpp.), no 1990. gada 23. j?lija Konvencijas par nodok?a dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kori??jot asoci?to uz??mumu pe??u (OV L 225, 10. lpp.), un no Padomes 2003. gada 3. j?nija Direkt?vas 2003/48/EK par t?du ien?kumu aplikšanu ar nodok?iem, kas g?ti k? procentu maks?jumi par uzkr?jumiem (OV L 157, 38. lpp.), [Eiropas] Savien?bas ties?bu sist?m? l?dz šai dienai nav ieviests nek?ds unific?šanas vai saska?ošanas pas?kums nodok?u dubult?s uzlikšanas gad?jumu nov?ršanai (iepriekš min?tais spriedums liet? *Kerckhaert* un *Morres*, 22. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Block*, 30. punkts).

28 No t? izriet, ka Eiropas Savien?bas ties?bu pašreiz?j? att?st?bas stadij? dal?bvalst?m, ar nosac?jumu, ka tiek iev?rotas š?s ties?bas, ir zin?ma neatkar?ba šaj? jom? un attiec?gi t?m nav pien?kuma saska?ot savas nodok?u sist?mas ar citu dal?bvalstu da?daj?m nodok?u sist?m?m, lai tostarp izvair?tos no dubultas nodok?u uzlikšanas, kas rodas, min?taj?m dal?bvalst?m paral?li ?stenojot savu nodok?u kompetenci (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Columbus Container Services*, 51. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Block*, 31. punkts).

29 L?dz ar to *CIBA* apgalvot? dubult? uzlikšana, pie?emot, ka t? past?v, pati par sevi nav L?gum? aizliegts ierobe?ojums (šaj? zi?? skat. 2008. gada 20. maija spriedumu liet? *C?194/06 Orange European Smallcap Fund*, Kr?jums, l?3747. lpp., 42. punkts, k? ar? 2009. gada 16. j?lija spriedumu liet? *C?128/08 Damseaux*, Kr?jums, l?0000. lpp., 27. punkts).

30 Eiropas Kopien? Komisija tom?r nor?da, ka nodeva ir ?pašs nodoklis, kurš ir ietur?ts darbinieku interes?s, kas ir piel?dzin?ms darba dev?ju iemaks?m, kuras ir priekšmets pamata pr?vai, par kuru ir pasludin?ts 1999. gada 23. novembra spriedums apvienotaj?s liet?s *C?369/96* un *C?376/96 Arblade* u.c. (*Recueil*, l?8453. lpp.).

31 Š? sprieduma 50. punkt? Tiesa uzskat?ja, ka valsts ties?bu normas, kur?s ir izvirz?ta pras?ba, lai darba dev?js k? pakalpojumu sniedz?js L?guma izpratn? veiktu iemaksas uz??m?jas dal?bvalsts fond?, papildus iemaks?m, ko tas jau ir veicis taj? dal?bvalst?, kur? tas veic uz??m?jdarb?bu, ir ierobe?ojums pakalpojumu sniegšanas br?v?bai, jo š?ds pien?kums rada papildu izmaksas un administrat?vus un ekonomiskus apgr?tin?jumus uz??mumiem, kas veic uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst?, k? rezult?t? š?di uz??mumi no konkurences viedok?a nav vienl?dz?g? st?vokl? ar darba dev?jiem, kas veic uz??m?jdarb?bu uz??m?j? dal?bvalst?, un t?d?j?di tos var attur?t no pakalpojumu sniegšanas taj?.

32 Tom?r atš?ir?b? no min?taj?m iemaks?m, kuras bija j?maks? par katru nor?koto darbinieku vi?a soci?lajai aizsardz?bai (skat. iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Arblade* u.c., 48., 49. un 80. punkts), neš?iet, ka nodok?u maks?t?ji uz??mumi, k? tas tika nor?d?ts š? sprieduma 22. un 24. punkt?, maks?tu nodevu, lai sa?emtu tiešu priekšroc?bu no t?s, un v?l jo maz?k – lai priekšroc?bu sa?emtu to darbinieki, bet lai uztur?tu valsts fondu, kurš sniedz atbalstu arodm?c?bas iest?d?m Ung?rij?. L?dz ar to nodeva, ?emot v?r? min?taj? 24. punkt? nor?d?to iesniedz?jtiesas p?rbaudi, nav piel?dzin?ma iemaks?m, kuras tika apl?kotas iepriekš min?taj? spriedum? apvienotaj?s liet?s *Arblade* u.c.

33 *CIBA* un Komisija nor?da ar? uz diviem tiesisk? regul?juma attiec?b? uz nodevu aspektiem, kuri, saska?? ar to viedokli neatkar?gi no nodok?u dubultas uzlikšanas esam?bas vai neesam?bas, rada š??rš?us br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu.

34 Pirmkārt, pienākums maksāt šo nodevu attiecoties uz visām uzņēmuma, kura juridiskā adrese ir Ungārijā, bet kuram ir iestādes ārpus šīs dalībvalsts, algu izmaksām, kaut arī tikai tās teritorijā nodarbinātie darbinieki varot piedalīties Ungārijas darba tirgus fonda finansējums mērķos.

35 Otrkārt, uzņēmumam, kura juridiskā adrese ir Ungārijā, bet kuram ir iestādes ārpus šīs dalībvalsts, esot pienākums maksāt nodevu par darbiniekiem, attiecībā uz kuriem nevarētu izmantot valsts tiesības paredzēto iespēju samazināt maksājuma nodevas bruto summu.

36 Pat ja iesniedzētāja neuzdod tiešu jautājumu saistībā ar šiem diviem valsts tiesiskajiem aspektiem pamata lietā, tomēr no iesniedzētības lūguma, kā tas ir norādīts šā sprieduma 11. punktā, izriet, ka tā jautā par sabiedrības, kuras juridiskā adrese ir Ungārijā, pienākuma maksāt nodevu par šīs sabiedrības citā dalībvalstī esošas filiāles algu izmaksām saderīgumu ar brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tā kā šie abi aspekti šajā kontekstā šiet atbilstoši, tie ir jāpārbauda, lai sniegtu šai tiesai lietderīgu atbildi.

37 Attiecībā uz argumentu, ka Čehijas Republikā nodarbinātie darba ņēmēji nevar piedalīties Ungārijas darba tirgus fonda finansējums mērķos, jāatgādina, ka dalībvalstij, kurā ir uzņēmuma juridiskā adrese, nepastāvot konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, ir tiesības uzlikt šim uzņēmumam nodokli vispārīgā veidā (šajā ziņā skat. 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker*, Krājums, I-225. lpp., 32. punkts, kā arī 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium*, Krājums, I-3601. lpp., 33. punkts).

38 Tas, ka Čehijas Republikā nodarbinātajiem CIBA darbiniekiem iespējams nebūtu iespējas piedalīties minētajās mērķos, būtu tikai Ungārijas Republikai esošo tiesību uzlikt nodokļus un maksājumus sekas, ņemot vērā, ka saskaņā ar iesniedzētības lūgumu nodeva neietilpst šā sprieduma 11. punktā minētās konvencijas piemērošanas jomā. Tādā šāds apstāklis pats par sevi nav brīvībai veikt uzņēmējdarbību pretī ierobežojums.

39 Kas attiecas uz sabiedrības, kura ietilpst 2003. gada likuma piemērošanas jomā, iespējams samazināt maksājamo nodevas bruto summu, no CIBA un Ungārijas Republikas apsvērumiem izriet, kā tas norādīts arī šā sprieduma 7. punktā, ka šāda sabiedrība šādā nolūkā var organizēt praktiskas mērķības, noslēgt līgumu par savu darbinieku mērķību vai piešķirt atbalstu augstākās izglītības vai arodmērķības iestādes attīstībai.

40 Ciktāl šāda sabiedrība, lai arī tai ir pienākums maksāt nodevu, būtu veikusi šos soļus, kā tas varētu būt attiecībā uz mērķību organizēšanu saviem darbiniekiem, ir jāpsver iespēja atskaitīt šo mērķību izmaksas no maksājuma nodevas bruto summas kā priekšrocību.

41 Tomēr CIBA apsvērumos ir norādīts, ka iepriekš minētās iespējas samazināt maksājuma nodevas bruto summu ir noteiktas Ungārijas tiesībās. Tiesas sēdē gan šis pamata lietas dalībnieks, gan Ungārijas valdība norādīja, ka šādi organizētai mērķību sniegšanai esot jānotiek Ungārijas teritorijā. Pēc CIBA viedokļa, pat ja tās Čehijas Republikas filiālē nodarbinātais personāls nav nošķirts no piedalīšanās šājos mērķos, šāda dalība radītu papildu izdevumus, tostarp ceļa izdevumus un, ņemot vērā atšķirības starp Ungārijas un Čehijas mērķību sistēmām, tas nebūtu lietderīgi.

42 Iesniedzētībai ir jāpārbauda iepriekšjos trīs punktos minētās sistēmas patnības, kā arī to praktiskās sekas. ņemot vērā šo pārbaudi, šiet, ka Ungārijas tiesības paredzētās iespējas tādai sabiedrībai, kāda ir prasītāja pamata lietā, samazināt maksājuma nodevas bruto summu praksē nevar piemērot uzņēmumam, kurš ir citā dalībvalstī.

43 Tādā gadījumā sabiedrības, kuras juridiskā adrese ir Ungārijā un kurai ir iestāde citā dalībvalstī, situācija, kas attiecas uz šo sprieduma 40. punktu norādīto priekšrocību, ir mazāk labvēlīga nekā sabiedrībai, kura savu darbību veic tikai Ungārijas teritorijā (skat. pārcelšanas analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 25. punkts, un lietā *Filipiak*, 67. punkts).

44 Sabiedrības, kuras juridiskā adrese ir Ungārijā, grūtības praktiski atsaukties uz Ungārijas tiesiskajā regulājumā paredzētajiem pasākumiem, lai samazinātu maksājuma nodevas bruto summu attiecībā uz citā dalībvalstī esošu uzņēmumu, var, ciktāl to apstiprina iesniedzētāja, atturēt šo sabiedrību no EKL 43. un 48. pantā noteiktās brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanas un būt šā rīstis šai brīvībai (skat. pārcelšanas analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Filipiak*, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Saskaņā ar Tiesas judikatūru Līguma garantēto pamatbrīvību ierobežojošs pasākums ir pieļaujams tikai tad, ja tas ir pamatots ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem. Pat ja tas tā būtu, ar šāda pasākuma piemērošanu katrā ziņā jāgarantē, ka tiek īstenots tā mērķis un netiek pārsniegts tas, kas nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (skat. it īpaši 2008. gada 16. oktobra spriedumu lietā *C-527/06 Renneberg*, Krājums, I-7735. lpp., 81. punkts).

46 Tomēr ne Ungārijas valdība, ne arī iesniedzētāja šādu iespējamu pamatojumu nav minējusi.

47 Katrā ziņā jākonstatē, ka tādu ierobežojumu kā šis sprieduma 44. punktā identificētais nevar pamatot vajadzību nodrošināt tādās sistēmās kā pamata lietā aplūkoto nodeva saskaņotību. Lai arguments ar šādu pamatojumu tiktu atbalstīts, Tiesa prasa, lai pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļu maksājumus, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgo tiesību aktu mērķi (šajā ziņā skat. 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā *C-182/08 Glaxo Wellcome*, Krājums, I-0000. lpp., 78. punkts un tajā minētā judikatūra). To, ka pamata lietā attiecībā uz sabiedrību, kuras juridiskā adrese ir Ungārijā, tiek ņemts vērā citā dalībvalstī esošas iestādes algu fonds, šī iet, ka nekompensē neviena iespēja šai sabiedrībai praksē izmantot Ungārijas tiesiskajā regulājumā paredzētos pasākumus, lai samazinātu maksājuma nodevas bruto summu šādā iestādē notikušo mēcību izmaksu apmērā.

48 Turklāt no 2003. gada likuma 8. panta 1. punkta, kā arī Ungārijas valdības apsvērumiem izriet, ka nodevas sistēmās mērķis ir paaugstināt darbinieku mēcību līmeni Ungārijas darba tirgū. Šajā sakarā ārpus Ungārijas teritorijas veikto mēcību izdevumu atskaitīšana no maksājuma nodevas bruto summas, protams, varētu samazināt ienākumus, kuri paredzēti šā mērķa īstenošanai. Tomēr šādam apsvērumam ir tāri ekonomisks raksturs un līdz ar to saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tas nevar būt primārs vispārīgo interešu iemesls (šajā ziņā skat. 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā *C-436/00 X un Y, Recueil*, I-10829. lpp., 50. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Glaxo Wellcome*, 82. punkts).

49 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka EKL 43. un 48. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru uzņēmumam, kura juridiskā adrese ir šajā valstī, ir pienākums maksāt tādā nodevu kā nodeva, kuras summa ir aprēķināta, pamatojoties uz tās algu izmaksām, tostarp tām, kuras attiecas uz šo uzņēmuma citā dalībvalstī reģistrētu filiāli, ja praktiski šim uzņēmumam attiecībā uz šādu filiāli tiek traucēts izmantot šajā tiesiskajā regulājumā paredzētos iespējamās samazināt minēto nodevu vai piekļūt šīm iespējām.

Par tiesīšanās izdevumiem

50 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata

iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

EKL 43. un 48. pantam ir pretrun? dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru uz??mumam, kura juridisk? adrese ir šaj? valst?, ir pien?kums maks?t t?du nodevu k? arodm?c?bu nodeva, kuras summa ir apr??in?ta, pamatojoties uz t? algu izmaks?m, tostarp t?m, kuras attiecas uz š? uz??muma cit? dal?bvalst? re?istr?tu fili?li, ja praktiski šim uz??mumam attiec?b? uz š?du fili?li tiek trauc?ts izmantot šaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?t?s iesp?jas samazin?t min?to nodevu vai piek??t š?m iesp?j?m.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ung?ru.