

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 17. detsembril 2009¹(1)

Kohtuasi C-96/08

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe

Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft.

versus

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Pest Megyei Bíróság (Ungari))

Maksustamine – Asutamisvabadus – Maksukohustuse arvutamine töötajatega, sealhulgas teises liikmesriigis asuva filiaali töötajatega seotud palgakulude alusel

1. Käesolevas asjas tekib kaks delikaatset küsimust. Esimene seisneb selles, mil määral piirab EÜ asutamisleping liikmesriikide pädevust otsese maksustamise küsimustes.⁽²⁾ Teine seisneb selles, milline on Euroopa Kohtu funktsioon topeltmaksustamise⁽³⁾ likvideerimisel. Pest Megyei Bíróság (Pesti piirkondlik kohus) on esitanud küsimuse, kas EÜ artiklid 43 ja 48 keelavad Ungari maksuhalduril nõuda „kutseõppemaksu” (edaspidi „kutseõppemaks”), mida arvutatakse palgakulude põhjal, võttes arvesse töötajate, sealhulgas teises liikmesriigis asuva filiaali töötajate arvu, kui äriühing täidab nende töötajate suhtes maksu? ja sotsiaalkindlustuskohustusi.

Õiguslik raamistik

EÜ asutamisleping

2. EÜ artikkel 43 keelab piirangud, mis kitsendavad liikmesriigi kodaniku asutamisevabadust teise liikmesriigi territooriumil. EÜ artikli 48 kohaselt kohaldatakse seda keeldu ka äriühingutele, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, ning need äriühingud tuleb võrdsustada füüsiliste isikutega, kes on liikmesriikide kodanikud.⁽⁴⁾

Kahepoolne kokkulepe

3. Ungari Vabariigi ja Tšehhi Vabariigi vaheline kokkulepe topeltmaksustamise ja maksustamise vältimise ärahoidmiseks tulumaksu ja kapitalimaksude valdkonnas⁽⁵⁾ (edaspidi „kahepoolne kokkulepe”) käsitleb – nagu selle nimigi viitab – nii maksustamist kui ka maksustamise vältimist juhtudel, mil füüsilised või juriidilised isikud võivad olla

maksukohustused mõlemas osalisriigis.

4. Kahepoolse kokkuleppe(6) artiklites 1 ja 2 on ette nähtud, et seda kokkulepet tuleb kohaldada isikutele, kelle elu? või asukoht on Ungaris, Tšehhi Vabariigis või mõlemas riigis; samuti kohaldatakse seda tulumaksu ja kapitalimaksu suhtes, sealhulgas maksude suhtes, mida ettevõtja tasub palkade või töötasude kogusummal.

Asjakohased Ungari õigusnormid

5. Üks kutseõppemaksu ja kutseõppe edendamise toetamist käsitleva 2003. aasta LXXXVI seaduse §?s 1 loetletud eesmärged on see, et isikud saaksid omandada Ungari ametiasutustes tunnustatava kutsevalifikatsiooni, mida on vaja erialaseks tegutsemiseks töötajana.

6. §?s 2 on sätestatud, et äriühingud, kelle asukoht on Ungaris, on kohustatud tasuma kutseõppemaksu. Kutseõppemaksu peab tasuma ka välismaal asuv juriidiline isik, kui tal on Ungaris filiaal.

7. § 3 kohaselt on kutseõppemaksu arvutamise aluseks palgakulud, mis on määratletud Ungari õigusnormides (2000. aasta C seadus, mis käsitleb raamatupidamisarvestust).

8. Äriühing, kes otsustab tasuda kutseõppemaksu otse maksuhaldurile, peab täitma oma maksukohustuse täies ulatuses. LXXXVI seaduse § 4 lõigetes 1 ja 2 on aga loodud äriühingule võimalus korraldada oma tegevus nii, et tema brutomaksukohustus väheneb (edaspidi „mahaarvamisvõimalus“). Seda kasutada sooviv äriühing saab valida nelja võimaluse vahel: 1) sõlmida koostööleping kõrgharidusasutusega, mis vastab erialast õpet käsitleva 1993. aasta LXXXVI seaduse nõuetele; 2) sõlmida „õpipoisija leping“ praktikaõppeks, mis hõlmab väljaõpet töö käigus, millele järgneb teatava kestusega juhendamine kutsekoolis; 3) anda rahalist arengutoetust kutseõppeasutusele; ja 4) sõlmida tunnustatud asutusega leping oma töötajatele väljaõppe andmiseks.(7)

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (edaspidi „CIBA“) on keemiatoodete sektoris tegutsev äriühing, kelle asukoht on Ungaris. Tal on Tšehhi Vabariigis filiaal, kus töötab osa tema töötajaid. Tšehhi Vabariigis töötajate suhtes täidab CIBA oma maksu? ja sotsiaalkindlustuskohustusi nimetatud riigis.

10. Ungari maksuhaldur Adó? és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal (edaspidi „APEH“) kontrollis CIBA 2003. ja 2004. aasta makse. APEH leidis, et CIBA on deklareerinud makse nende aastate kohta ebapiisavalt. Põhjus oli selles, et CIBA ei olnud arvestanud oma kutseõppemaksukohustuse arvutamisel kõiki palgakulusid nii Ungaris kui ka Tšehhi Vabariigis asuvas filiaalis.

11. CIBA esitas kaebuse Pest Megyei Bíróságnak, väites, et ta on oma Tšehhi töötajate kutseõppe suhtes juba tasunud Ungari kutseõppemaksuga sarnase maksu Tšehhi Vabariigis.(8)

12. Pest Megyei Bíróság otsustas, et siseriikliku õiguse kohaselt on CIBA kohustatud tasuma Ungaris kutseõppemaksu nii oma Tšehhi Vabariigis asuva filiaali töötajate kui ka Ungari töötajate suhtes. Ehkki nimetatud kohus nõustus, et CIBA on tõepoolest tasunud sotsiaalkindlustusmaksuid ja kutseõppemaksu Tšehhi Vabariigis alates 1. aprillist 2000 kuni 22. augustini 2006, asus see kohus seisukohale, et Ungari kutseõppemaksu tasumine ei kuulu kahepoolse kokkuleppe kohaldamisalasse.

13. Siiski peatas nimetatud kohus menetluse ja esitas järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artiklites 43 ja 48 sätestatud asutamisvabadusega on kooskõlas selline õigusnorm, mille alusel tekib äriühingul, mille asukoht on Ungaris, kohustus tasuda kutseõppemaksu isegi juhul, kui ta palkab töötajad välismaal asuvas filiaalis ning maksab nende töösuhetega seotud makse ja makseid filiaali asukohariigis?”

14. Kirjalikke märkusi on esitanud CIBA esindaja, Ungari valitsus ja komisjon. Kohtuistungil esitasid suulisi märkusi kõik kolm nimetatud menetlusosalist ja Ühendkuningriik.

Analüüs

15. CIBA väidab, et pärast Ungari ühinemist Euroopa Liiduga 1. mail 2004(9) ei ole kutseõppemaksu tasumise kohustus kooskõlas asutamisvabaduse põhimõttega. See kohustus on karistuseks Ungari ettevõtjatele, kes teostavad asutamislepinguga ette nähtud põhivabadust, sest nad peavad tasuma ühelaadset maksu samade töötajate suhtes topelt: Ungari maksuhaldurile (sest emaühingu asukoht on Ungaris) ja Tšehhi maksuhaldurile (sest filiaali asukoht on Tšehhi Vabariigis).(10) CIBA väitel piirab see EÜ artiklitega 43 ja 48 tagatud asutamisvabadust.

Mida kutseõppemaks endast täpselt kujutab?

16. Menetlusosalised on eri seisukohal selles osas, kas kutseõppemaks on maks. See, kuidas kutseõppemaksu nõuetekohaselt liigitada, on selgelt asjakohane seoses küsimusega, kas see kuulub otsese maksustamise valdkonnas liikmesriikide pädevusse, mis omakorda määrab selle, millises ulatuses CIBA saab tugineda EÜ artiklitele 43 ja 48 väitmaks, et temalt nõutav topelttasu on õigusvastane.

17. Ungari valitsus ja Ühendkuningriigi valitsus väidavad, et kutseõppemaks on maks. Sellepärast kuulub selle väljaarvutamise baas liikmesriikide maksupädevusse. See, et nõuetest tasuda kutseõppemaksu Ungaris ja samalaadset maksu Tšehhi Vabariigis tekib topeltmaksu kohustus, tuleneb lihtsalt kahe liikmesriigi maksupädevuse paralleelsest teostamisest. Seetõttu ei saa see kujutada endast piirangut EÜ artiklite 43 ja 48 tähenduses.

18. CIBA väidab, et kutseõppemaks ei ole tehniliselt võttes maks ning et kõnealune topelttasu kujutab endast piirangut EÜ artiklite 43 ja 48 tähenduses.

19. Komisjoni sõnul on kutseõppemaks nn erimaks, mis kujutab endast siiski takistust asutamisvabadusele, sest CIBA?t kohustatakse tasuma Tšehhi Vabariigis samalaadset tasu, mille arvutamise aluseks on töötajatega seotud palgakulud. Kohtuistungil selgitas komisjon seda väidet, märkides, et ta peab kutseõppemaksu „erimaksuks” selle pärast, et kehtestatud maksu ja riigi võimaldatava hüve vahel on otsene seos: Ungari valitsus kasutab kutseõppemaksust laekunud raha konkreetselt kutseõppe heaks. Komisjoni väitel erineb see (näiteks) ettevõtte tulumaksust, mille puhul ei saa tuvastada niisugust otsest seost maksust laekunud raha ja selle võimaliku kasutamistotstarbe vahel. Sellest lähtudes märgib komisjon, et Euroopa Kohus peaks vaba liikumise takistuse kõrvaldamiseks kohaldama analoogia alusel – asutamisvabaduse kontekstis – põhimõtteid, mis juba on kohaldatavad EÜ artikli 49 (teenuste osutamise vabadus) alusel.

20. On ilmne, et kutseõppemaksul ei ole ettevõtte tulumaksu ega üksikisiku tulumaksu tunnuseid, kuivõrd sellega ei maksustata kasumit ega tulu.(11) Seda arvutatakse hoopis palgakulude – s.o kuluartikli – põhjal. Liiasi kogutakse seda sihtotstarbeliselt, nimelt Ungari kutseõppesüsteemi rahastamiseks.

21. Ehkki kutseõppemaksu kogutakse nimetatud otstarbel, ei ole CIBA siiski tõendanud (ega siseriiklik kohus tuvastanud) otsest seost kutseõppemaksu tasumise kohustuse ja tööandjale tema

töötajate heaks riigi poolt osutatava ühegi üksikteenuse vahel.

22. Seetõttu näib mulle, et kutseõppemaks on rahaline makse, mida maksavad tööandjad ja mida kogutakse selleks, et rahastada kutseõpet üldiselt, kuid tasutud maksul ei ole otsest seost hüvega, mida asjaomane tööandja saab enda töötajate suhtes.

23. Euroopa Kohtul ei ole teavet, mis lubaks hinnata Tšehhi Vabariigis tasutud kutseõppemaksu laadi.

24. Siseriiklik kohus on asunud seisukohale, et Ungari kutseõppemaks ei kuulu kahepoolse kokkuleppe kohaldamisalasse. Seetõttu (ja hoolimata sellest, et on tõendatud samaväärse maksu tasumine Tšehhi Vabariigis) ei kaota see kokkulepe kõnealust maksu tasumise topeltkohustust nii, nagu teatavat muud liiki otseste maksude puhul.

25. Ühenduse tasandil ei ole seni vastu võetud ühtegi ühetaolist või ühtlustavat meetet topeltmaksustamise kaotamiseks.(12) Seega ei kujuta kutseõppemaksu tasumise kohustus ise endast ühenduse õiguse rikkumist(13) ega võrdu ise asutamisvabaduse teostamise piiranguga.(14)

26. Siiski on Euroopa Kohus oma praktikas tunnistanud, et liikmesriikide maksupädevuse paralleelsest teostamisest tekkiv kumuleeruv koormus „piirab” piiriülest tegutsemist. Selles osas toetan kohtujurist Geelhoedi poolt kohtuasjas ACT esitatud analüüsi,(15) mille kohaselt lähemal vaatlusel selguvad kahte liiki „piirangud”, mis võivad niisugustel asjaoludel tekkida. Esimene liik (mida ta nimetas „piirangulaadseteks asjaoludeks”) on piirangud, mis on paratamatult tingitud siseriiklike maksusüsteemide kõrvuti eksisteerimisest. Pole kahtlust, et nende tagajärjel tekivad „majandustegevuse moonutused, mis tulenevad sellest, et eri õigussüsteemid peavad kõrvuti eksisteerima”, ning – nagu kohtujurist Geelhoed märkis – võivad olla majandussubjektidele soodsad või ebasoodsad.(16) Teine liik (mida ta nimetas „tõelisteks piiranguteks”) on „[need], mis ulatuvad kaugemale riikide maksusüsteemide kooseksisteerimisest paratamatult tulenevatest piirangutest”. Kohtujurist Geelhoed väljendas arvamust, et „sisuliselt kõik „tõeliselt” piiravad siseriiklikud maksumeedmed kvalifitseeruvad ka praktikas otseselt või kaudselt diskrimineerivateks meetmeteks”. Edasi eristas ta „takistus[i], mis tulenevad kahe või rohkema liikmesriigi maksusüsteemide vahelistest lahknevustest või erinevustest” – ja mis tema arvates ei kuulu EÜ artikli 43 kohaldamisalasse, kuid kuuluvad siiski asutamislepingu enda kohaldamisalasse – ja „takistus[i], mis tulenevad ainult ühe riigi maksualaste reeglite tulemusel tekkivast diskrimineerimisest”.(17)

27. Küsimuses, kas Euroopa Kohus peaks otsustama, et kirjeldatud esimest liiki piirangud tuleb kaotada, on kaks koolkonda.

28. Nii väitis kohtujurist Geelhoed (viidates Euroopa Kohtu otsusele Schempp(18)), et EÜ artikkel 43 puudutab tõelisi piiranguid, mitte piirangulaadseid asjaolusid: „[...] kui asutamisvabaduse piirang tuleneb ainult eri riikide maksukorraldussüsteemide kooseksisteerimisest, lahknevustest eri riikide maksusüsteemide vahel või maksualase pädevuse jaotamisest kahe maksusüsteemi vahel (piirangulaadne asjaolu), ei tohiks see kuuluda EÜ artikli 43 kohaldamisalasse. Seevastu „tõelised” piirangud, s.o. asutamisvabaduse piirangud, mis ulatuvad kaugemale nendest, mis paratamatult tulenevad eri riikide maksusüsteemide olemasolust, kuuluvad EÜ artiklis 43 sisalduva keelu kohaldamisalasse, kui need piirangud ei ole põhjendatud. [...] EÜ artikli 43 kohaldamisalasse kuulumiseks [peaks ebasoodne maksualane kohtlemine] tulenema diskrimineerimisest, mis tuleneb ainult ühe riigi maksualastest reeglitest, mitte aga lahknevustest ega maksualase pädevuse jaotamisest (kahe või rohkema) liikmesriigi maksusüsteemide vahel.”(19)

29. Alternatiivne seisukoht on see, et kui topeltmaksustamisest põhjustatud kumuleeruv koormus on samaväärne piiriülest tegutsemist takistavate piirangutega, peaks Euroopa Kohus kohaldama analoogia alusel oma senist põhivabadusi käsitlevat praktikat, et niisugused takistused kõrvaldada.(20) Põhisuliselt seisneb argument selles, et *igasugune* põhivabaduse teostamise takistus on „halb”. Eeldusel, et lõpuks tuleb üles ehitada tõeliselt ühtne turg, näen ma selle argumendi tugevust. Siiski pean oluliseks mainida, et praegu ei reguleeri ükski ühenduse õigusnorm seda, milline liikmesriik saab sellises olukorras maksustamisel eesõiguse. Nagu Euroopa Kohus oma otsuses Saint Gobain(21) märkis, jääb ühenduse tasandil ühtlustamis? või harmoneerimismeetmete puududes liikmesriikidele õigus määratleda tulu ja vara maksustamise kriteeriumid, pidades eelkõige ja vajaduse korral ka välislepinguid sõlmides silmas topeltmaksustamise kaotamist.

30. Minu arvates ei ole vaidlusalune Ungari kutseõppemaks „piirangulaadne asjaolu”, mis tuleneb siseriiklike maksusüsteemide kõrvuti eksisteerimisest. Endastmõistetavalt on see, kuidas Euroopa Kohus käsitleb topeltmaksustamise olemasolust endast tulenevaid piiranguid, ühtaegu nii delikaatne kui ka tähtis küsimus. Siiski ei arva ma, et Euroopa Kohus peaks käesoleva asja lahendamiseks sellesse arutellu laskuma.

31. Mulle näib, et piisab, kui lähtuda siin kohtujurist Geelhoedi kirjeldusest selle kohta, mida ta nimetas „tõelisteks piiranguteks”: „[piirangud], mis ulatuvad kaugemale riikide maksusüsteemide koosseksisteerimisest paratamatult tulenevatest piirangutest ja kuuluvad EÜ artikli 43 kohaldamisalasse”.(22)

Piirangu tuvastamine EÜ artiklite 43 ja 48 eesmärgist lähtudes

32. Komisjon läheneb probleemile nii, et küsib, kas *kohustus* tasuda Ungaris kutseõppemaksu ja Tšehhi Vabariigis samaväärset maksu on piisav selleks, et kujutada endast ühenduse õiguse rikkumist. Ta väidab, et kõnealune kohustus hoiab Ungari äriühinguid tagasi välisriikides filiaale asutamast, sest äriühingutel, kes ei kasuta asutamisevabadust välisriigis, ei ole kutseõppemaksu või sellega samaväärse maksu topelttasumise kohustust. Nõustudes, et pelgalt topeltmaksustamise olemasolu ei kujuta endast EÜ artikli 43 rikkumist, kutsub komisjon Euroopa Kohut analoogia alusel kohaldama kohtuasjas Arblade jt tehtud otsust.(23)

33. Kohtuasi Arblade jt puudutas kahte äriühingut, kelle asukoht oli Prantsusmaal, kuid kes tegutsesid ehituse alal Belgias ja rakendasid oma Prantsuse töötajaid ajutiselt seal. Belgia ametivõimud süüdistasid kõnealuseid äriühinguid selles, et nad ei täida Belgia sotsiaalkindlustusalaseid õigusnorme.(24) Euroopa Kohus otsustas, et „[s]iseriiklikud õigusnormid, mis kohustavad tööandjat kui asutamislepingu tähenduses teenuste osutajat tasuma vastuvõtvale liikmesriigile tööandja sissemakseid lisaks nendele, mida ta on juba tasunud oma asukohaliikmesriigile, kujutavad endast teenuste osutamise vabaduse piirangut. Selline kohustus põhjustab lisakulusid ning halduslikku ja majanduslikku lisakoormust ettevõtjale, kelle asukoht on teises liikmesriigis, ning selle tagajärjel ei ole niisugused ettevõtjad konkurentsi poolest võrdses seisus tööandjatega, kelle asukoht on vastuvõtvas liikmesriigis, ning nende tahe osutada seal teenuseid võib olla pärsitud.”(25)

34. Käesolevas kohtuasjas väidab komisjon, et kohustus tasuda kutseõppemaksu Ungaris ja samalaadset maksu Tšehhi Vabariigis põhjustab sedalaadi ettevõtjatele nagu CIBA halduslikku ja majanduslikku lisakoormust. Kohtuistungil selgitas komisjon seda väidet, märkides, et kui makse sihtotstarbeks on konkreetselt määratletud hüve rahastamine, on selle makse ja selle hüve vahel otsene seos. Komisjon väidab, et sellepärast ei saa Ungari kehtestada äriühingule kohustust tasuda makseid, mis on suunatud Tšehhi Vabariigis, s.o vastuvõtvast liikmesriigis aset leidvale tegevusele, sest Ungari, s.o päritoluriik ei vastuta nende hüvede osutamise eest Tšehhi Vabariigis.

35. Ma ei arva, et Euroopa Kohus peaks järgima komisjoni kutset kohaldada analoogia alusel kohtuotsust Arblade jt.

36. Esiteks ei ole ma nõus, et kohtuasjas Arblade jt käsitluse all olnud tööandja kohustus tasuda tempelmaksu (*timbres*) on võrreldav CIBA kohustusega tasuda kutseõppemaksu. Kohtuasjas Arblade jt oli olemas võimalik otsene seos, mis ühendas tempelmaksu tasumise (võimaliku) sotsiaalse soodustuse osutamisega Belgia poolt nendele töötajatele, kelle huvides see makse tehti.(26) Siiski olid Prantsusmaal asuvad tööandjad lähetanud kõnealused töötajad Belgiasse *ajutiselt*. Seega juba kaitses neid töötajaid Prantsusmaa sotsiaalkindlustussüsteem maksete kaudu, mida nende tööandjad tegid Prantsusmaa ametiasutustele. Nõudmine, et nende tööandjad siiski tasuksid sotsiaalkindlustusmakseid ka Belgias, loeti õigustatult lisakuluks ja majanduslikuks koormaks, mille tagajärjel sattusid nende tööandjad teenuste osutamise konkurentsiasu ebasoodsamasse olukorda võrreldes Belgia tööandjatega (kes pidid oma töötajate suhtes tasuma üksnes Belgia makseid).(27)

37. Käesolevas asjas ei ole sedalaadi otsest seost maksu tasumise ja töötaja poolt saadava hüve vahel.(28) CIBA ei tasu oma Tšehhi töötajate (ega tegelikult ka Ungari töötajate) heaks Ungari ametiasutustele sotsiaalkindlustusmakseid selleks, et tagada igale töötajale võimalus saada konkreetne hüve, mida osutab Ungari riik. Vastupidi – CIBA on kohustatud tasuma Ungaris maksu, mida kasutatakse selleks, et anda kutseõpet Ungari töötajaskonnale *üldiselt*. Seega erineb käesolev olukord olukorrast kohtuasjas Arblade jt.

38. Teiseks näen mina komisjoni nähtust erinevat piirangut, „mis tuleneb ainult ühe riigi maksualastest reeglitest”.

39. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad asutamisvabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks, käsitada kui piiranguid.(29) Kohtuasjas Hartlauer Handelsgesellschaft(30) kinnitas Euroopa Kohus, et see põhimõtte kehtib juhtudel, kui ei ole esitatud väidet kodakondsusel põhineva diskrimineerimise kohta. Kuigi EÜ artiklite 43 ja 48 sõnastus viitab nende eesmärgile tagada, et välisriikide kodanikke ja äriühinguid koheldakse vastuvõtvast liikmesriigis samamoodi nagu selle riigi kodanikke, keelavad samad sätted ka päritoluliikmesriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist.(31)

40. Käesolevas asjas tekib uudne küsimus, kuivõrd Euroopa Kohtul ei ole varem palutud kaaluda tüüpilist maksualase diskrimineerimise küsimust – näiteks seda, kas olukorras, kus esineb majanduslik topeltmaksustamine seetõttu, et omamaisest allikast saadud tulu maksustatakse teistmoodi kui välismaisest allikast saadut, tuleks võimaldada maksuvabastus.(32)

41. Olen seisukohal, et Ungari õigusnormide uurimisel ilmneb piirang, mis tuleneb üheainsa riigi maksusüsteemi toimimisest, mis selgelt seab ebasoodsamasse olukorda äriühingu, kes püüab kasutada oma asutamisvabadust. Ebasoodsamat olukorda näen selles, et äriühing, kes soovib asuda välisriiki, peab arvestama, et ta peab oma koduliikmesriigis tasuma maksu, mis osaliselt baseerub tema välismaise tööjõu palgaga seotud kuludel. Kohustus seda teha võib lisanduda

(nagu käesoleval juhul) kohustusele tasuda samalaadset maksu liikmesriigis, kus asjaomane äriühing asutab oma filiaali. Lõpuks ei pruugi sellel äriühingul olla võimalik kasutada mahaarvamisvõimalust,(33) et vähendada kõnealuse maksu tasumise kulusid koduliikmesriigis (ehk Ungaris). Viimati nimetatud küsimus sõltub Ungari õigusnormide tõlgendamisest, mis on lõpuks muidugi siseriikliku kohtu pädevuses.

42. Ungari õigusnormide kohaselt peab emaühing tasuma kutseõppemaksu nii omaenda Ungari tööjõu kui ka Tšehhi filiaali tööjõu osas. Ungaris töötajate suhtes saab ta kasutada mahaarvamisvõimalust, nagu iga Ungaris tegutsev äriühing. Näib aga, et ta ei saa korraldada samaväärset mahaarvestamist Tšehhi Vabariigis oma sealsete töötajate suhtes, sest kõik mahaarvamised peavad vastama Ungari õigusnormidele.(34) Seetõttu peab ta oma Tšehhi töötajate suhtes kas tasuma kutseõppemaksu täies ulatuses (seeläbi kaotades kasu, mis tuleneb mahaarvamisvõimaluse kasutamisest sellise väljaõppe rahastamiseks, mis on tema konkreetseid majanduslikke vajadusi arvestades asjakohasem, ja tema üldise maksukoormuse vähendamiseks) või, olles korraldanud nende töötajate suhtes mahaarvamisvõimaluse kasutamise *Ungaris*, nägema lisavaeva ja kandma lisakulusid oma Tšehhi töötajate transportimiseks Tšehhi Vabariigist Ungarisse ja nende majutamiseks Ungaris, et nad saaksid väljaõpet, mille rahastamisele nende tööandja on kaasa aidanud.

43. Ungari väidab, et tema õigusnormide kohaselt koheldakse kõiki äriühinguid – sealhulgas neid, kellel on välismaal filiaale – ühtviisi ning seega ei esine diskrimineerimist. Ungari osutab, et CIBA?I (nagu ka mis tahes äriühingul, kes tegutseb ainult Ungaris) on õigus vähendada oma brutomaksukohustust mahaarvamisvõimaluse kaudu.

44. Mulle näib aga, et see, kahtlemata tõele vastav argument ei ole siinkohal asjakohane.

45. Mahaarvamisvõimalust kasutada sooviv äriühing peab vastama Ungari õigusaktide erisätetele, milles on ette nähtud neli mahaarvamise võimalust. Käsitlen neist igaüht järgemööda põgusalt.

46. Võimalus 1 on sõlmida koostööleping kõrgharidusasutusega, mis vastab erialast õpet käsitleva 1993. aasta LXXXVI seaduse nõuetele. Nimetatud seadus on sõnastatud nii, et nendele nõuetele vastata ja seega niisuguses koostöölepingus aktsepteeritavaks partneriks olla saab ainult Ungari kõrgharidusasutus.

47. Võimalus 2 on sõlmida „õpipoisiaja leping” praktiliseks õppeks, mille sisse kuulub väljaõpe töö käigus, millele järgneb teatava kestusega juhendamine kutsekoolis. Ei ole selge, kas algne väljaõpe töö käigus saab aset leida Ungari asemel Tšehhi Vabariigis. Igal juhul näib, et vähemalt selle võimaluse teine etapp peaks aset leidma kutsekoolis, millele Ungari ametivõimud on andnud heakskiidu. Tundub, et see välistab Tšehhi Vabariigis asuva kutsekooli kasutamise.

48. Võimalus 3 on anda mingile kutseõppeasutusele rahalist arengutoetust. Euroopa Kohtule esitatud materjalidest ilmneb, et see võimalus piirdub Ungaris tegutsevate õppeasutustega.

49. Võimalus 4 on sõlmida tunnustatud asutusega leping oma töötajatele väljaõppe andmiseks. Jällegi ilmneb Euroopa Kohtule esitatud materjalidest, et „tunnustatud asutus” tähendab Ungari õigusnormide alusel tunnustatud asutust. Ka eeldusel, et selline asutus on valmis sõlmima lepingut CIBA Tšehhi töötajatele väljaõppe andmiseks Tšehhi Vabariigis ja et see on Ungari õigusnormidega lubatav, näib tõenäoline, et niisugune asutus küsib selle eest suuremat tasu kui see, mida ta küsiks samaväärse väljaõppe andmise eest Ungaris.

50. Sellepärast näib olevat võimalik asuda seisukohale, et tegelikult saab mahaarvamisvõimalust kasutada üksnes siis, kui äriühing võtab väljaõpet andvaks partneriks

Ungari asutuse. Mulle tundub, et praktikas jätab see piiriülelts tegutseva äriühingu ilma mahaarvamisvõimalusest tema tööjõu selle osa suhtes, kes töötab teises liikmesriigis.

51. Lõpuks aga on siseriikliku kohtu (kelle eeliseks on asjakohaste siseriiklike õigusnormide täielikum valdamine) pädevuses kontrollida, kas a) Ungari õigusnormid võimaldaksid CIBA?l kasutada üht mahaarvamisvõimaluse neljast variandist nii, et väljaõpet andvad partnerid oleksid Ungari asemel Tšehhi Vabariigis; ning b) kui see on võimalik, siis seda, kas sellise võimaluse kasutamise kulud oleksid võrreldavad nendega, mis tekivad mahaarvamisvõimaluse kasutamisel siis, kui väljaõpet annab Ungari partner.

52. Kui mul on õigus, on selline äriühing vähemalt kolmes (omavahel seotud) aspektis ebasoodsamas olukorras kui ainult Ungaris tegutsev äriühing. Esiteks ei saa ta valida võimalust rahastada oma töötajatele Tšehhi Vabariigis antavat eriväljaõpet, mis oleks otseselt asjakohane tema enda äritegevuse huvides, ilma et ta peaks tasuma kutseõppemaksu täies ulatuses: seega on tal vähem võimalusi strateegia valikul. Teiseks, kui ta on tasunud kutseõppemaksu (mida seejärel kasutatakse selleks, et tõsta üldiselt Ungari tööjõu oskuste taset), peab ta endalt ikkagi küsima, kas tal on vaja *lisaks* rahastada väljaõpet omaenda töötajate oskuste täiendamiseks. Nii võib juhtuda, et ta tasub lõpuks mitte ainult kaks kutseõppemaksu (vastavalt Ungari ja Tšehhi õigusnormide kohaselt), vaid lisaks veel mingi summa töökohaspetsiifilise väljaõppe eest (mida üldiselt ei juhtuks ainult Ungaris tegutseva äriühinguga, kes saaks kasutada mahaarvamisvõimalust). Kolmandaks, kui ta kasutab mahaarvamisvõimalust oma Tšehhi töötajate väljaõppe korraldamiseks Ungaris, peab ta seejärel nõustuma lisakulude ja halduskoormusega, mis tekivad seoses Tšehhi töötajate transportimisega Ungarisse, et nad saaksid osaleda õppeprogrammis, ning nende majutuse ja elamisega Ungaris viibimise ajal.

53. Sellepärast järeldan, et kutseõppemaks on – üheainsa liikmesriigi, nimelt Ungari maksualastest õigusnormidest tulenevalt – kehtestatud viisil, mille tagajärjeks on piirang, sest see muudab asutamisvabaduse kasutamise vähem atraktiivseks.(35)

54. Niisugune asutamisvabaduse piirang võib olla lubatav, kui see on objektiivselt õigustatud ülekaaluka üldise huviga ja selle kohaldamine on asjakohane selleks, et tagada taotletava eesmärgi saavutamine, ning kui sellega ei minda kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik.(36)

55. Ungari valitsus ei püüdnud oma kirjalikes märkustes esitada ühtegi õigustavat põhjendust. Kui temalt kohtuistungil ajal sõnaselgelt küsiti, kas ta soovib esitada märkusi õigustuste kohta, ei kasutanud ta võimalust seda teha.

56. Eelneva põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku tuvastada asutamisvabaduse piirang, mille kohta ei ole esitatud ühtegi õigustust.

Ettepanek

57. Sellest lähtudes olen seisukohal, et Euroopa Kohus peaks vastama Pest Megyei Bírósági esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Kutseõppemaksukohustuse arvutamine äriühingu töötajate, sealhulgas teises liikmesriigis asuva filiaali töötajatega seotud palgakulude alusel (hoolimata sellest, et äriühing täidab filiaali asukohariigis nõuetekohaselt oma maksu? ja sotsiaalkindlustuskohustusi selliste töötajate suhtes) kujutab endast piirangut EÜ artiklite 43 ja 48 tähenduses, kui see muudab asutamisvabaduse teostamise vähem atraktiivseks.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Vt 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika) ning hiljutine 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services (EKL 2007, lk I-10451, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

3 – Tulumaksude osas on topeltmaksustamine määratletud kui kas juriidiline topeltmaksustamine (ühte ja sama kasumit maksustatakse kaks korda: ühelt ja samalt maksumaksjalt kahel korral) või majanduslik topeltmaksustamine (ühte ja sama kasumit maksustatakse kaks korda: kahelt eri maksumaksjalt – näiteks kui ühte ja sama kasumit maksustatakse kõigepealt ettevõtte tulumaksuga ja seejärel osanikule jaotamisel üksikisiku tulumaksuga). Vt kohtujurist Geelhoedi 23. veebruari 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (edaspidi „ACT kohtuasi”), milles otsus tehti 12. detsembril 2006 (EKL 2006, lk I-11673, ettepaneku punktid 4 ja 5, kus ta neid mõisteid käsitleb).

4 – Vt nt 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 37).

5 – Alla kirjutatud Prahas 14. jaanuaril 1993, seega enne asjaomaste liikmesriikide ühinemist Euroopa Liiduga.

6 – Ungari ratifitseeris kahepoolse kokkuleppe 1996. aasta XCIII seadusega.

7 – Olen teinud 2003. aasta LXXXVI seaduse §-st 1 ning § 4 lõigetest 1 ja 2 kokkuvõtte CIBA kirjalike märkuste lisa põhjal. Võimalused 1 ja 2 on ette nähtud 2003. aasta LXXXVI seaduse § 4 lõikes 1. Võimalustele 3 ja 4 on põhikohtuasja mõlemad pooled viidanud oma kirjalikes märkustes.

8 – Vastavalt seadusele nr 589/1992 sotsiaalmaksu ja riiklike tööhõivemaksude kohta Tšehhi Vabariigis.

9 – Siseriiklik kohus uurib CIBA maksukohustust 2003. ja 2004. aasta suhtes. On siiski selge, et vastuolu ühenduse õigusega ei saanud tekkida enne, kui Ungari Euroopa Liiduga ühines: vt 10. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-302/04: Ynos kft (EKL 2006, lk I-371, punktid 35 ja 36).

10 – Põhikohtuasjas esitas CIBA õiendi, millest nähtus Tšehhi Vabariigis samalaadse maksu tasumine samuti töötajaga seotud palgakulude alusel. Ungari õigusaktidest ilmneb, et kui CIBA oleks Tšehhi äriühing, kelle asukoht on Prahas ja kes on asutanud filiaali Budapestis, oleks ta samamoodi kohustatud kutseõppemaksu tasuma (vt käesoleva ettepaneku punkt 6).

11 – Olen viidanud ettevõtte tulumaksule ja üksikisiku tulumaksule kui otseste maksude selgetele näidetele, sest mõlemad maksud on tuntud kõikides liikmesriikides.

12 – Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Columbus Container Services, punkt 45, ja 14. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres (EKL 2006, lk I-10967, punkt 22).

13 – Kutseõppemaksule ei laiene seni vastu võetud osalised ühtlustamismeetmed, nimelt nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emasettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), 23. juuli 1990. aasta kokkulepe topeltmaksustamise kõrvaldamise kohta omavahel seotud ettevõtjate kasumilt (EÜT L 225, lk 10) ning nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta (ELT L 157, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 369).

14 – Vt nt 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-157/07: Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (EKL 2008, lk I-8061, punkt 50).

15 – Järgnevatel punktides olen üldiselt (ja tänuhulga) kasutanud analüüsi, mida sisaldab eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist Geelhoedi poolt ACT kohtuasjas esitatud ettepaneku 2. osa jagu a („EÜ artikli 43 kohaldamine otsese maksustamise õigusnormide suhtes: sissejuhatus”) punktides 32-41.

16 – Ei ole üllatav, et esimesel juhul üldiselt ei teki kahju kannatanud maksumaksja ja maksuhalduri vahel siseriiklike kohtuvaidlusi, mis viiksid eelotsusetaotluse esitamiseni, nagu kohtujurist Geelhoed oma ettepaneku punktis 38 osutas.

17 – Kohtujurist Geelhoedi ettepaneku punkt 46; vt samuti 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-293/06: Deutsche Shell (EKL 2008, lk I-1129, minu 8. novembri 2007. aasta ettepaneku punktid 40-44 ja kohtuotsuse punktid 28-30).

18 – 12. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-403/03 (EKL 2005, lk I-6421, punkt 45).

19 – Punkt 55, kohtujuristi kursiiv.

20 – Vt nt Vanistendael, F., „Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?”, *EC Tax Review* 2008/2, lk 52.

21 – 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97 (EKL 1999, lk I-6161, punktid 56 ja 57).

22 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud ACT kohtuasi, kohtujurist Geelhoedi ettepaneku punkt 40.

23 – 23. novembri 1999. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-369/96 ja C-376/96 (EKL 1999, lk I-8453).

24 – Need Belgia õigusnormid nägid ette kohustuse teha makseid *timbres-intempèries* („halva ilma tempelmaks”) ja *timbres-fidélité* („lojaalsuse tempelmaks”) süsteemidesse, millele komisjon on käesolevas kohtuasjas esitatud märkustes minu arusaama järgi keskendunud.

25 – Vt eespool 23. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Arblade jt*, punkt 50 (mis käsitleb konkreetset *timbres-intempèries*- ja *timbres-fidélité*-makseid).

26 – Kõnealuses kohtuotsuses jäeti siseriikliku kohtu otsustada, kas Belgias tasumisele kuuluvad maksed annavad seal asjaomastele töötajatele mingi tegeliku sotsiaalse eelise: vt nimetatud kohtuotsus, punkt 53.

27 – Tundub, et mõte oli osalt selles, et „lähetatud” töötajad ei vajanud ja/või ei pruukinud tingimata saada lisasoodustusi Belgias: vt nimetatud kohtuotsus, punktid 51-54.

28 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 21.

29 – Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Columbus Container Services, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika.

30 – 10. märtsi 2009. aasta otsus kohtuasjas C-169/07 (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 33).

31 – Vt 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium (EKL 2008, lk I-3601, punktid 18 ja 19 ning seal viidatud kohtupraktika); vt samuti 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995, punktid 41 ja 42).

32 – Vt 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz (EKL 2004, lk I-7063), kus Euroopa Kohus otsustas, et omamaistele dividendidele võimaldatavat tulumaksu maksustamise viisi tuleb laiendada ka välismaistest allikatest pärit dividendidele. Vt samuti 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-170/05: Denavit International (EKL 2006, lk I-11949), kus Euroopa Kohus otsustas, et EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette maksukohustuse dividendide suhtes, mida makstakse mitteresidendist emaettevõtjale, samal ajal kui residendist emaettevõtjad on sellisest maksust peaaegu täielikult vabastatud.

33 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 8.

34 – Käsitlen seda üksikasjalikumalt käesoleva ettepaneku punktides 45-49.

35 – Minu analüüsi kohaselt ei teki küsimust selles, kas kutseõppemaksuga maksustamisel peaks olema eesõigus Ungaril või Tšehhi Vabariigil (nagu oleks siis, kui võrreldaks kaht maksukorda kahes eri liikmesriigis). Kõnealune piirang tekib puhtalt sellest, kuidas Ungari õigusnormid on koostatud.

36 – Vt eespool 31. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 27.