

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2009 m. gruodžio 17 d.(1)

Byla C-96/08

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

prieš

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

(*Pest Megyei Bíróság* (Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčiai – įsisteigimo laisvė – Mokytinos mokesčio sumos, apskaičiuotos remiantis darbuotojų, įskaitant tuos, kurie darbinį kitoje valstybėje narėje esantįame padalinyje, darbo užmokesčio snaudomis, nustatymas“

1. Šioje byloje keliami du opūs klausimai. Pirmasis – kiek EB sutartis riboja valstybių narių kompetencijų tiesioginių mokesčių srityje(2). Antrasis susijęs su Teisingumo Teismo vaidmeniu siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo(3). *Pest Megyei Bíróság* (Pešto apylinkės teismas) nori išsiaiškinti, ar EB 43 ir 48 straipsniai Vengrijos mokesčių tarnyboms draudžia išskaičiuoti „profesinio mokymo moką“ (toliau – moka), kuri apskaičiuojama remiantis darbo užmokesčio išlaidomis atsižvelgiant į darbuotojų skaičių, įskaitant tuos, kurie dirba kitoje valstybėje narėje, kurioje bendrovė į atžvilgiu vykdo su mokesčiais ir socialiniu draudimu susijusias prievoles, steigtame padalinyje.

Teisinis pagrindas

EB sutartis

2. EB 43 straipsnis draudžia vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimus. EB 48 straipsnis nustato, kad šis draudimas taip pat taikomas bendrovėms ar firmoms, kurtoms pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turintioms savo registruotas buveines, centrines administracijas ar pagrindinę verslo vietą, kurioms turi būti taikoma ta pati tvarka kaip ir fiziniams asmenims, kurie yra tos valstybės narės piliečiai(4).

Dvišalė sutartis

3. Vengrijos Respublikos ir čekijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos(5) (toliau – dvišalė sutartis), kaip matyti iš jos pavadinimo, reglamentuoja mokesčių surinkimą ir mokesčių vengimo atvejus, kai asmenis ar

monės potencialiai gali apmokestinti abi pasirašiusios valstybės.

4. Dvišalės sutarties(6) 1 ir 2 straipsniuose nustatyta, kad ji taikoma Vengrijoje, čekijos Respublikoje ar abiejose valstybėse buveinė turintiems asmenims, taip pat pajamų bei kapitalo mokesčiams, skaitant mokesčius už visų žmonių sumokėtą darbo užmokesčio sumą.

Reikšmingi Vengrijos teisės aktai

5. Vienas iš 2003 m. įstatymo LXXXVI dėl profesinio mokymo mokos ir pagalbos gerinant mokymosi 1 straipsnyje nurodyti tikslai – sudaryti asmenims sąlygas gyti Vengrijos institucijai pripažįstamą kvalifikaciją, būtiną atliekant darbą ar užsiimant profesine veikla.

6. 2 straipsnyje numatyta, kad Vengrijoje buveinė turintys bendrovės privalo mokėti mokesčius. Užsienyje buveinė turintys juridiniai asmenys taip pat privalo mokėti mokesčius, jei jie Vengrijoje turi padalinį.

7. Pagal 3 straipsnį darbo užmokesčio sąnaudos, apibrėžtos Vengrijos teisės aktuose (2000 m. Apskaitos įstatyme C), sudaro mokos apskaitavimo pagrindą.

8. Bendrovė, pasirinkusi mokėti mokesčius tiesiogiai mokesčių tarnyboms, privalo visiškai vykdyti sąsipareigojimus. Tačiau įstatymo LXXXVI 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse tvirtintos nuostatos leidžia bendrovei sumažinti visų savo sąsipareigojimų dydį (toliau – skaitymo mechanizmas). Bendrovė, norinti pasinaudoti skaitymo mechanizmu, turi keturias pasirinkimo galimybes: 1) sudaryti bendradarbiavimo susitarimą su aukštojo mokslo institucija, atitinkančią 1993 m. įstatymo dėl profesinio mokymo reikalavimus; 2) sudaryti „mokymosi“ sutartį dėl praktinio mokymo, kurį sudaro „praktika“ ir po jos trumpas apmokymo techninio mokymo mokykloje laikotarpis; 3) profesinio mokymo institucijai suteikti plėtros dotaciją; ir 4) su patvirtinta institucija sudaryti sutartį dėl jos darbuotojų mokymo(7).

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9. *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft.* (toliau – CIBA) yra Vengrijoje steigta bendrovė, kuri veikia cheminių medžiagų sektoriuje. čekijos Respublikoje ji turi padalinį, kuriame dirba dalis jos darbuotojų. Darbuotojų, kurie dirba čekijos Respublikoje, atžvilgiu su mokesčiais ir socialiniu draudimu susijusias prievolas CIBA vykdo šioje valstybėje.

10. Vengrijos mokesčių tarnyba *Adó - és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal* (toliau – APEH) patikrino 2003 ir 2004 mokesčių metų CIBA mokesčių mokėjimą. APEH nustatė, kad minėtų metų CIBA mokesčių deklaracija buvo nepakankama. Taip vyko todėl, kad, apskaituodama mokos, kurių privalėjo sumokėti, suma, CIBA neatsižvelgė į visas Vengrijoje ir jos padalinio čekijos Respublikoje patirtas darbo užmokesčio išlaidas.

11. CIBA pareiškė ieškinį *Megyei Bíróság*, kuriame teigė, kad mokesčių, panašų į Vengrijos profesinio mokymo mokos, čekijoje dirbančių savo darbuotojų atžvilgiu ji jau sumokėjo čekijos Respublikoje(8).

12. *Pest Megyei Bíróság* nusprendė, kad pagal nacionalinę teisę CIBA privalo jo Vengrijoje sumokėti moką ir jos veikijos padalinyje dirbantį darbuotoją, ir Vengrijoje dirbantį darbuotoją atžvilgiu. Nors teismas konstatavo, kad nuo 2000 m. balandžio 1 d. iki 2006 m. rugpjūčio 22 d. CIBA veikijos Respublikoje iš tikrųjų sumokėjo su socialiniu draudimu susijusias mokes ir profesinio mokymo moką, jis nusprendė, kad Vengrijos mokes mokojimas nepatenka į dvišalio sutarties taikymo sritį.

13. Tačiau teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 43 ir 48 straipsniuose tvirtintas sistėgimo laisvės principas gali būti aiškinamas kaip draudžiantis teisės normą, pagal kurią Vengrijoje buveiną turintios bendrovės taip pat turi mokėti profesinio mokymo moką, kai savo užsienyje steigtuose padaliniuose darbiniai darbuotojus ir jų atžvilgiu vykdo su mokesiais ir socialine apsauga susijusias prievolės padalinio steigimo valstybėje?“

14. Rašytines pastabas pateikė CIBA, Vengrijos vyriausybė ir Komisija. Visos trys šalys, taip pat Jungtinis Karalystės teismo posėdyje išsakė nuomonės žodžiu.

Vertinimas

15. CIBA teigia, kad nuo Vengrijos stojimo į Europos Sąjungą 2004 m. gegužės 1 d. (9) pareiga mokėti profesinio mokymo moką pažeidžia sistėgimo laisvės principą. Vykdamas šį pareigą nubaudžiamos Vengrijos monės, gyvendinančios pagrindinę Sutarties laisvę, nes jos privalo du kartus mokėti analogišką moką tų pačių darbuotojų atžvilgiu: Vengrijos mokesių tarnyboms (nes patronuojančioji bendrovė steigta Vengrijoje) ir veikijos mokesių tarnyboms (nes padalinys steigtas veikijos Respublikoje) (10). CIBA tvirtina, kad tai riboja sistėgimo laisvę, kuri užtikrina EB 43 ir 48 straipsniai.

Koks yra tikrasis mokes pobūdis?

16. Šalys nesutaria, ar profesinio mokymo moka yra mokestis. mokes pobūdžio nustatymas yra neabejotinai svarbus atsakant į klausimą, ar ji patenka į valstybių narių kompetenciją tiesioginių mokesių srityje, o tai nustato apimtį, kuria CIBA gali remtis EB 43 ir 48 straipsniais ir todėl teigti, kad dvigubas apmokestinimas, kuris jai taikomas, yra neteisėtas.

17. Vengrijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės teigia, kad profesinė moka yra mokestis. Todėl jos skaičiavimo pagrindo nustatymas priklauso valstybių narių mokestinei kompetencijai. Faktas, kad dvigubas apmokestinimas atsiranda dėl pareigos mokėti profesinio mokymo moką Vengrijoje ir analogišką mokestį veikijos Respublikoje, yra tik dviejų valstybių narių lygiagretaus naudojimosi suverenitetu mokesių srityje pasekmė. Atsižvelgiant į tai, ji nėra apribojimas pagal EB 43 ir 48 straipsnius.

18. CIBA teigia, kad moka techniniu požiūriu nėra mokestis ir kad dvigubas apmokestinimas yra apribojimas pagal EB 43 ir 48 straipsnius.

19. Komisija tvirtina, kad moka yra tai, ką ji vadina „specifiniu“ mokesiu, kuris riboja sistėgimo laisvę, nes CIBA veikijos Respublikoje privalo mokėti panašų mokestį, kuris apskaičiuojamas remiantis darbuotojų darbo užmokesio išlaidomis. Posėdyje Komisija išplėtojo šį argumentą paaiškindama, kad moką ji laiko „specifiniu“ mokesiu dėl to, kad tarp renkamo mokesio ir valstybės suteikiamos pagalbos yra tiesioginis ryšys: Vengrijos vyriausybė iš mokes surinktus pinigus naudoja bent profesiniam mokymui. Komisija teigia, kad tai skiriasi nuo (pavyzdžiui) pelno mokesio, kurio atveju neįmanoma nustatyti jokio tiesioginio ryšio tarp kaip

mokesčių surinktų pinigų ir tikslu, kuriam jie gali būti panaudoti. Todėl Komisija nurodo, kad Teisingumo Teismas „sisteigimo laisvės atžvilgiu pagal analogiją turėtų taikyti principus, kurie jau taikomi pagal EB 49 straipsnį (laisvė teikti paslaugas), siekiant pašalinti kliūtis laisvam judėjimui.

20. Akivaizdu, kad Vengrija neturi pelno ar pajamų mokesčių savybių tiek, kiek ją neapmokestinamas pelno ar pajamų šaltinis(11). Priešingai, ji apskaičiuojama atsižvelgiant į darbo užmokesčio išlaidas, taigi į sąnaudas. Be to, ji renkama konkrečiu tikslu, būtent finansuoti Vengrijos profesinio mokymo schemą.

21. Nors Vengrija renkama šiuo tikslu, CIBA neįrodė (o nacionalinis teismas nenustatė), kad tarp pareigos mokėti mokesčius ir konkrečios naudos, kurią valstybė suteikia atskiram darbdaviui, yra tiesioginis ryšys.

22. Tad man atrodo, kad Vengrija yra finansinė darbdavio parama, renkama, kad būtų bendrai finansuojamas profesinis mokymas. Tačiau tarp sumokėtų mokesčių ir naudos, kurią tas darbdavys gauna savo darbuotojams, tiesioginio ryšio nėra.

23. Apie Vengrijos Respublikoje sumokėtų mokesčių Teisingumo Teismas neturi informacijos, leidžiančios vertinti jos pobūdį.

24. Nacionalinis teismas nusprendė, kad Vengrijos Respublikoje sumokėta Vengrija nepatenka į dvišalės sutarties taikymo sritį. Todėl (ir nepaisant to, kad lygiavertė Vengrija buvo tikrai sumokėta Vengrijos Respublikoje) ši sutartis nepašalina dvigubo apmokestinimo taip, kaip tai yra kitų tiesioginių mokesčių atžvilgiu.

25. Bendrijos lygmeniu iki šiol nėra priimta jokios suvienodinamos ar derinančios priemonės, skirtos dvigubam apmokestinimui išvengti(12). Todėl pareiga mokėti mokesčius savaime nėra Bendrijos teisės pažeidimas(13) ir *per se* nėra „sisteigimo laisvės apribojimas“(14).

26. Vis dėlto Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstama, kad kumuliacinė našta, kurią sukelia lygiagretus valstybių narių suvereniteto mokesčių srityje vykdymas, „apriboja“ vienos valstybės ribas peržengiantį veiklą. Šiuo atveju pritariu generalinio advokato L. A. Geelhoed vertinimui byloje ACT(15), kad žvelgiant giliau egzistuoja dvi „apribojimų“ rūšys, kurios gali atsirasti esant tokioms aplinkybėms. Pirmieji (kuriuos jis pavadino „kvaziapribojimais“) – tai apribojimai, kurie neišvengiami dėl nacionalinių mokesčių sistemos koegzistavimo. Be abejo, jie sukelia „ekonominės veiklos iškraipymą, atsirandantį dėl to, kad viena šalia kitos turi egzistuoti skirtingos teisinės sistemos“, o, kaip pabrėžė generalinis advokatas, pasekmės tokio subjektams gali būti ir palankios, ir nepalankios(16). Antrieji (kuriuos jis pavadino „tikraisiais apribojimais“) – tai „apribojimai, peržengiantys tuos apribojimus, kurių neišvengiamai atsiranda koegzistuojant nacionalinėms mokesčių sistemoms“. Generalinio advokato L. A. Geelhoed teigimu, „iš esmės visos „iš tiesų“ ribojančios nacionalinės tiesioginės mokesčių priemonės praktikoje prilygs tiesiogiai arba netiesiogiai diskriminuojančioms priemonėms“. Jis taip pat išskyrė „sisteigimo laisvės kliūtis, atsirandančias dėl dviejų arba daugiau valstybių narių mokesčių sistemos skirtumų“, kurios, jo teigimu, nepatenka į EB 43 straipsnio, bet ne Sutarties apskritai taikymo sritį, ir „kliūtis, kylančias dėl diskriminacijos, kuri atsiranda dėl tik vienos mokesčių jurisdikcijos taisyklės“(17).

27. Yra du skirtingi požiūriai dėl to, ar Teisingumo Teismas turėtų nuspręsti, kad pirmosios rūšies apribojimai privalo būti pašalinti.

28. Generalinis advokatas (remdamasis Teisingumo Teismo sprendimu *Schempp*(18)) teigė, kad EB 43 straipsnis taikomas ne kvaziapribojimams, o tikriems apribojimams: „<...> jeigu „sisteigimo laisvės apribojimas“ atsiranda vien dėl dviejų nacionalinių mokesčių administracijų koegzistavimo, dėl nacionalinių mokesčių sistemos skirtumų arba dėl mokesčių jurisdikcijos tarp šių

dviej? mokes?i? sistem? pasiskirstymo (kvaziapribojimas), jam netur?t? b?ti taikomas EB 43 straipsnis. Ir priešingai, „tikriesiems“ apribojimams, t. y. ?sisteigimo laisv?s apribojimams, didesniems nei tie, kuri? neišvengiamai atsiranda d?l nacionalini? mokes?i? sistem? egzistavimo, taikomas EB 43 straipsnyje ?tvirtintas draudimas, nebent jie yra pateisinami. <...> kad patekt? ? EB 43 straipsnio taikymo srit?, *nepalankus mokestinis vertinimas turi atsirasti d?l diskriminacini? vienos jurisdikcijos taisykli?*, o ne d?l (dviej? arba daugiau) valstybi? nari? mokes?i? sistem? skirtum? arba mokes?i? jurisdikcijos pasidalijimo tarp ši? sistem?“(19).

29. Remiantis alternatyviu poži?riu, tais atvejais, kai dvigubo apmokestinimo kumuliacin? našta sukuria apribojim?, kliudan?i? vienos valstyb?s ribas peržengian?iai veiklai, Teisingumo Teismas pagal analogij? tur?t? taikyti savo praktik? d?l pagrindini? laisvi? tokioms kli?tims pašalinti(20). Šio argumento esm? ta, kad *bet koks* pagrindin?s laisv?s ?gyvendinimo ribojimas yra „blogas dalykas“. Jei galutinis tikslas yra sukurti tikr? bendr?j? rink?, tuomet suvokiu šio argumento vert?. Ta?iau b?tina pabr?žti, kad šiuo metu n?ra bendros Bendrijos teis?s normos, nustatan?ios, kuri valstyb? nar? tokiomis aplinkyb?mis turi kompetencij? mokes?i? srityje. Kaip Teisingumo Teismas nusprend? Sprendime *Saint Gobain*(21), nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemoni?, valstyb?s nar?s lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti pajam? ir pelno apmokestinimo kriterijus, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo.

30. Manau, kad ?moka n?ra kvaziapribojimas, kur? sukelia nacionalini? mokes?i? sistem? koegzistavimas. Akivaizdu, kad klausimas, kaip Teisingumo Teismas vertina paties dvigubo apmokestinimo buvimo lemtus apribojimus, yra opus ir svarbus. Ta?iau nematau, kad nor?damas išspr?sti ši? byl? Teisingumo Teismas turi išreikšti nuomon? šiuo klausimu.

31. Man atrodo, kad šiuo atveju pakanka atskaitos tašku laikyti generalinio advokato Geelhoedo „tikr? apribojim?“ apibr?žim?: „t. y. apribojimai, peržengiantys tuos apribojimus, kuri? neišvengiamai atsiranda koegzistuojant nacionalin?ms mokes?i? sistemoms, ir patenkantys ? EB 43 straipsnio taikymo srit?“(22).

Apribojim? EB 43 ir 48 straipsni? prasme nustatymas

32. Komisija ? ši? problem? žvelgia keldama klausim?, ar *pareigos* mok?ti ?mok? Vengrijoje ir analogišk? ?mok? ?ekijos Respublikoje pakanka, kad b?t? konstatuotas Bendrijos teis?s pažeidimas. Ji teigia, kad ši pareiga atgraso Vengrijos bendroves nuo dukterini? bendrovi? steigimo užsienyje, nes bendrov?ms, kurios užsienyje ne?gyvendina savo ?sisteigimo laisv?s, netaikoma dviguba pareiga mok?ti ?mok? ar jai lygiavert? mokest?. Nors ir pripažindama, kad vien dvigubo apmokestinimo buvimas EB 43 straipsnio nepažeidžia, Komisija Teisingumo Teismui kaip analogij? si?lo taikyti Sprendim? *Arblade ir kiti*(23).

33. Byla *Arblade ir kiti* buvo susijusi su dviem bendrov?mis, ?steigtomis Pranc?zijoje, bet statybos darbus vykdžiusiomis Belgijoje, kurios Pranc?zijoje dirban?ius darbuotojus laikinai perk?l? ? Belgij?. Belgijos valdžios institucijos jas nubaud? už Belgijos socialinio draudimo teis?s akt? nesilaikym?(24). Teisingumo Teismas nusprend?, kad: „nacionalin?s teis?s normos, pagal kurias reikalaujama, kad darbdavys, kaip paslaug? teik?jas Sutarties prasme, ? priiman?iosios valstyb?s nar?s fond? mok?t? papildomas darbdavio ?mokas, be t?, kurias jau sumok?jo ? valstyb?s nar?s, kurioje jis turi buvein?, fond?, yra laisv?s teikti paslaugas apribojimas. Tokia pareiga sukuria papildom? išlaid? ir administracin? bei ekonomin? našt? kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusioms ?mon?ms ir tai lemia, kad toki? ?moni? pad?tis konkurencijos poži?riu yra nelygiavert?, palyginti su priiman?iojoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiais darbdaviais, tod?l jos gali b?ti atgrasomos teikti paslaugas priiman?iojoje valstyb?je nar?je“(25).

34. Komisija teigia, kad šioje byloje pareiga mok?ti ?mok? Vengrijoje ir panaši? ?mok? ?ekijos Respublikoje sukuria papildom? administracin? ir ekonomin? našt? tokioms ?mon?ms kaip CIBA.

Pos?dyje Komisija išpl?tojo š? argument? ir paaiškino, kad kai ?moka skirta konkre?iai apibr?žtai paramai finansuoti, tarp ?mokos mok?jimo ir tos paramos yra tiesioginis ryšys. Tod?l, Komisijos teigimu, Vengrija negali nustatyti ?mokos ?monei už veikl?, kuri vykdoma ?ekijos Respublikoje, t. y. priiman?iojoje valstyb?je nar?je, nes Vengrija, kaip kilm?s valstyb? nar?, n?ra atsakinga už šios paramos teikim? ?ekijos Respublikoje.

35. Nemanau, kad Teisingumo Teismas tur?t? atsižvelgti ? Komisijos si?lym? ir pagal analogij? taikyti Sprendim? *Arblade ir kiti*.

36. Pirma, nesutinku, kad byloje *Arblade ir kiti* darbdavio pareigos mok?ti „timbres“ pob?dis yra panašus ? CIBA pareig? mok?ti ?mok?. Byloje *Arblade ir kiti* tarp ?mokos („timbres“) mok?jimo ir (tik?tin?) Belgijos suteikiam? socialini? lengvat? darbuotojams, už kuriuos tie mok?jimai buvo atliekami, buvo tiesioginis potencialus ryšys(26). Ta?iau šiuos darbuotojus ? Belgij? *laikinai* komandiravo Pranc?zijoje ?sisteig? darbdaviai. Tod?l jiems jau buvo teikiama apsauga pagal Pranc?zijos socialinio draudimo sistem? ?mok?, kurias j? darbdaviai mok?jo Pranc?zijos valdžios institucijoms, pagrindu. Reikalavimas, kad j? darbdaviai vis d?lto mok?t? socialinio draudimo ?mokas Belgijoje, buvo pagr?stai laikomas papildomomis išlaidomis ir ekonomine našta, o d?l to šie darbdaviai, norintys teikti paslaugas, atsid?r? mažiau konkurencingoje pad?tyje, palyginti su Belgijos darbdaviais (kurie prival?jo mok?ti tik Belgijos ?mokas savo darbuotoj? atžvilgiu)(27).

37. Šiuo atveju tokio tiesioginio ryšio tarp ?mokos mok?jimo ir naudos, kuri? gauna konkretus darbuotojas, n?ra(28). CIBA Vengrijos valdžios institucijoms nemoka socialinio draudimo ?mok? už savo darbuotojus, esan?ius ?ekijoje (taip pat ir už Vengrijoje esan?ius darbuotojus), kad užtikrint? galimyb? kiekvienam darbuotojui gauti konkre?i? Vengrijos valstyb?s teikiam? naud?. Priešingai, CIBA privalo mok?ti mokest? Vengrijoje, kuris *bendrai* taikomas Vengrijos darbuotoj? profesinio mokymo tikslais. Tod?l situacija skiriasi nuo bylos *Arblade ir kiti*.

38. Antra, nurodysiu kit? apribojim?, nei nurod? Komisija, „atsirandant? d?l vienos jurisdikcijos [mokes?i?] taisykli?“.

39. Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? visos priemon?s, kurios draudžia ?sisteigimo laisv?, jai kliudo arba d?l kuri? naudojimas šia laisve tampa mažiau patrauklus, turi b?ti laikomos apribojimais(29). Sprendime *Hartlauer Handelsgesellschaft mbH*(30) Teisingumo Teismas patvirtino, kad šis principas taikomas ir bylose, kuriose n?ra diskriminacijos d?l pilietyb?s ?rodym?. Nors iš EB 43 ir 48 straipsni? formuluo?i? matyti, kad jie skirti naudojimuisi tomis pa?iomis kaip ir nacionalini? subjekt? teis?mis priiman?iojoje valstyb?je nar?je užtikrinti, jos taip pat draudžia, kad kilm?s valstyb? nar? savo pilie?iui ar pagal jos teis?s aktus ?steigtai bendrovei ribot? ?sisteigimo laisv? kitoje valstyb?je nar?je(31).

40. Šioje byloje keliamas naujas klausimas, nes Teisingumo Teismo neprašoma ?vertinti tipinio mokes?i? diskriminacijos atvejo, pavyzdžiui, ar d?l skirtingo pajam?, gaunam? iš nacionalinio ir užsienio šaltinio, traktavimo atsiradusio dvigubo ekonominio apmokestinimo tur?t? b?ti atleidžiama nuo mokes?i?(32).

41. Mano manymu, Vengrijos teis?s akt? tyrimas atskleidžia apribojim?, kur? sukelia vienos mokes?i? sistemos, akivaizdžiai neigiamai paveikiantis ?mon?, siekiantis ?gyvendinti savo ?sisteigimo laisv?, veikimas. Manau, kad neigiam? pasekmi? kyla tod?l, jog ?mon?, kuri ketina ?steigti užsienyje, turi atsižvelgti ? tai, kad ji savo kilm?s valstyb?je nar?je privalo mok?ti mokest?, kuris iš dalies pagr?stas jos darbuotoj? darbo užmokes?io išlaidomis priiman?iojoje valstyb?je nar?je. Pareiga tai daryti gali papildyti (kaip atsitiko šiuo atveju) pareig? mok?ti panaš? mokest? valstyb?je nar?je, kurioje ?mon? ?steigia padalin? ar dukterin? bendrov?. Galiausiai ?mon? gali netur?ti galimyb?s pasinaudoti ?skaitymo mechanizmu(33) ir sumažinti ?mokos mok?jimo kilm?s valstyb?je nar?je (Vengrijoje) s?naud?. Pastarasis aspektas yra susij?s su

Vengrijos teisės aiškinimu ir, be abejo, priklauso nacionalinio teismo kompetencijai.

42. Pagal Vengrijos teisės aktus reikalaujama, kad patronuojančioji Vengrijos bendrovė sumokėtų mokėjimą už savo darbuotojus, dirbančius Vengrijoje, ir už tuos, kurie dirba čekijos dukterinėje bendrovėje. Ji gali pasinaudoti škaitymo mechanizmu Vengrijoje darbinį darbuotojų atžvilgiu kaip ir bet kuri kita Vengrijoje sisteigusioji. Tačiau ji negali pasinaudoti analogišku škaitymo mechanizmu čekijos Respublikoje čekijoje darbinį darbuotojų atžvilgiu, nes visos škaitymo procedūros privalo atitikti Vengrijos teisę (34). Todėl ji privalo arba sumokėti visą mokėjimą čekijos dukterinėje bendrovėje darbinį darbuotojų atžvilgiu (ir taip prarasti galimybę pasinaudoti škaitymo mechanizmu, kad finansuotų mokymą, kuris labiau susijęs su jos verslo poreikiais, ir sumažinti savo bendrus mokestiniussipareigojimus), arba, jei atžvilgiu vykdydžiusi visus škaitymo mechanizmo reikalavimus *Vengrijoje*, patirti papildomų rūpesčių ir išlaikyti perveždama čekijoje darbinčius darbuotojus iš čekijos Respublikos į Vengriją ir apgyvendindama juos Vengrijoje, kad jie galėtų pasinaudoti mokymu, prie kurio finansavimo ji prisidėjo.

43. Vengrija teigia, kad pagal jos teisės aktus visos įmonės, skaitant tas, kurios turi dukterinę bendrovę užsienyje, yra traktuojamos taip pat, todėl jokios diskriminacijos nėra. Vengrija pabrėžia, kad CIBA (kaip ir vien Vengrijoje sisteigusioji) turi teisę sumažinti savo bendrussipareigojimus pasinaudodama škaitymo mechanizmu.

44. Nors šis teiginys neabejotinai teisingas, jis neišsprendžia problemos.

45. Įmonė, kuri nori pasinaudoti škaitymo mechanizmu, privalo laikytis konkrečios Vengrijos teisės normos, kuriose nustatytos keturios škaitymo galimybės. Trumpai aptarkime kiekvieną iš jų.

46. Pirma galimybė – sudaryti bendradarbiavimo susitarimą su aukštojo mokslo institucija, atitinkančia 1993 m. įstatymo XXVI reikalavimus. Šis įstatymas suformuluotas taip, kad jo reikalavimus gali atitikti tik Vengrijos aukštojo mokslo institucija, todėl tik ji gali būti priimtina tokio bendradarbiavimo susitarimo šalis.

47. Antra galimybė – sudaryti „mokymosi“ sutartį dėl praktinio mokymo, kurį sudaro „praktika“ ir po to einantis trumpas mokymo techninio mokymo mokykloje laikotarpis. Neaišku, ar pirminį praktiką būtų galima atlikti čekijos Respublikoje, o ne Vengrijoje esančiose patalpose. Tačiau bent jau antroji mokymosi dalis turėtų vykti techninio mokymo mokykloje, turinčioje Vengrijos valdžios institucijų leidimą. Tai neleistų naudotis čekijos Respublikoje esančio techninio mokymo mokyklų paslaugomis.

48. Trečioji galimybė – profesinio mokymo institucijai suteikti plėtros paramą. Pagal Teisingumo Teismo turimus dokumentus ši galimybė yra ribojama Vengrijoje esančiomis institucijomis.

49. Galiausiai ketvirtoji galimybė leidžia kumenei sudaryti sutartį su patvirtinta institucija dėl jos darbuotojų mokymo. Pagal Teisingumo Teismo turimus dokumentus „patvirtinta institucija“ reiškia instituciją, patvirtintą pagal Vengrijos teisės aktus. Net jei darysime prielaidą, kad tokia institucija sutiktų sudaryti sutartį dėl čekijoje darbinį CIBA darbuotojų mokymo čekijos Respublikoje ir kad tai leidžiama pagal Vengrijos teisę, būtų pagrįsta manyti, kad ji už tai paprašytų didesnio atlyginimo nei tas, kurio ji prašytų už analogišką mokymą, vykdomą Vengrijoje.

50. Todėl galima daryti išvadą, kad škaitymo mechanizmą galima taikyti iš esmės tik tuomet, jei įmonė kaip mokymo partnerį pasirinks Vengrijos instituciją. Man atrodo, kad tai iš įmonės, kurios veikla peržengia vienos valstybės ribas, praktiškai atima galimybė pasinaudoti škaitymo mechanizmu tos dalies darbuotojų, kurie darbiniai kitoje valstybėje narėje, atžvilgiu.

51. Vis dėlto būtų nacionalinis teismas (kuris turi galimybę išsamiau įvertinti susijusią

nacionalin? teis?) turi kompetencij? ?vertinti, ar 1) Vengrijos teis?s aktai leidžia CIBA pasinaudoti viena iš keturi? ?skaitymo mechanizmo galimyb? pasirenkant mokymo partnerius ?ekijos Respublikoje, o ne Vengrijoje ir, jei tai ?manoma, 2) ar tokio sprendimo b?do s?naudos b?t? panašios, palyginti su s?naudomis, kai ?skaitymo mechanizmas naudojamas pasirenkant mokymo partner? Vengrijoje.

52. Jei aš teisi, tokiai ?monei, palyginti tik su Vengrijoje veikian?ia ?mone, kyla bent trys (susij?) nepatogumai. Pirma, vietoj visos ?mokos mok?jimo ji negali pasirinkti finansuoti konkret? savo ?ekijoje ?darbint? darbuotoj? mokym?, kuris b?t? tiesiogiai susij?s su jos verslo poreikiais, tod?l pasirinkdama strategij? ji yra mažiau lanksti. Antra, sumok?jusi ?mok? (kuri bus bendrai naudojama Vengrijos darbuotoj? geb?jim? lygiui gerinti) ji vis tur?s kelti klausim?, ar jai reikia papildomai finansuoti mokymus, skirtus jos pa?ios darbuotoj? geb?jim? lygiui pagerinti. Šiuo poži?riu ji gali ne tik sumok?ti dvi ?mokas (pagal Vengrijos ir ?ekijos teis?), bet ir kitas sumas už konkret? mokym? (to paprastai n?ra, jei ?mon? turi buvein? tik Vengrijoje ir pasinaudoja ?skaitymo mechanizmu). Tre?ia, jei ji pasinaudoja ?skaitymo mechanizmu ir Vengrijoje sudaro susitarimus d?l savo darbuotoj?, kurie ?darbinti ?ekijoje, ji turi susitaikyti su papildomomis s?naudomis ir administracine našta, susijusia su ?ekijoje ?darbint? darbuotoj? pervežimu ? Vengrij?, kad jie gal?t? dalyvauti mokymo programoje, taip pat j? apgyvendinimu ir pragyvenimo išlaidomis, kol jie yra Vengrijoje.

53. Tod?l darau išvad?, kad ?mokos nustatymo b?das, kur? tiesiogiai lemia vienos valstyb?s nar?s, t. y. Vengrijos, mokes?i? teis?s aktai, kelia apribojim?, nes d?l jo naudojimasis ?sisteigimo laisve tampa mažiau patrauklus(35).

54. Toks ?sisteigimo laisv?s apribojimas gali b?ti leidžiamas tik tuo atveju, jei yra pagr?stas j? pateisinan?iais objektyviais elementais ir privalomais bendrojo intereso pagrindais, o jo taikymas yra tinkamas atitinkamo tikslo ?gyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas b?tina jam pasiekti(36).

55. Vengrijos vyriausyb? savo rašytin?se pastabose nenurod? n? vieno pateisinamojo pagrindo. Pos?dyje aiškiai paklausus, ar ji nori pateikti paaiškinimus d?l pateisinimo, ji tokia galimybe nepasinaudojo.

56. Tod?l Teisingumo Teismui si?lau konstatuoti ?sisteigimo laisv?s apribojimo, d?l kurio nebuvo pateikta jokio pateisinimo, buvim?.

Išvada

57. Si?lau ? klausim?, d?l kurio *PestMegyei Bíróság* pateik? prašym? priimti prejudicin? sprendim?, atsakyti taip:

„Mok?tinos mokes?io sumos, apskai?iuotos remiantis ?mon?s darbuotoj?, ?skaitant tuos, kurie ?darbinti kitoje valstyb?je nar?je esan?iame padalinyje, darbo užmokes?io s?naudomis, nustatymas (neatsižvelgiant ? tai, kad ši ?mon? taip pat tinkamai vykdo savo mokestinius ir socialinio draudimo ?sipareigojimus toki? darbuotoj?, ?darbint? valstyb?je, kurioje ?steigtas padalinys, atžvilgiu) yra apribojimas EB 43 ir 48 straipsni? prasme, d?l kurio naudojimasis ?sisteigimo laisve tampa mažiau patrauklus.“

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – Žr. 2005 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Marks ir Spencer plc* (C-446/03, Rink. p. I-10837) 29 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką, taip pat vėliau priimto 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services* (C-298/05, Rink. p. I-10451) 28 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

3 – Kiek tai susiję su pajamų mokesčiais, dvigubas apmokestinimas gali būti apibrėžiamas arba kaip teisinis (to paties mokesčio mokėtojo tų pačių pajamų apmokestinimas), arba kaip ekonominis (dviejų skirtingų mokesčių mokėtojų tų pačių pajamų apmokestinimas, pavyzdžiui, tos pačios pajamos pirmą kartą apmokestinamos kaip pelno mokestis, kurį sumoka bendrovė, o vėliau, kai jos paskirstomos akcininkams, – kaip pajamų mokestis) dvigubas apmokestinimas. Žr. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvados *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (toliau ACT) 4 ir 5 punktus, kuriuose jis aptaria šias sąvokas (2006 m. gruodžio 12 d. sprendimas (C-374/04, Rink. p. I-11673).

4 – Žr., pavyzdžiui, 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, Rink. p. I-0000) 37 punktą.

5 – Pasirašyta Prahoje 1993 m. sausio 14 d., taigi sutartis pasirašyta anksčiau, nei šios valstybės narės įstojo į Europos Sąjungą.

6 – 1996 m. įstatymas XCIII, kuriuo Vengrijoje ratifikuota dvišalė sutartis.

7 – 2003 m. įstatymo LXXXVI 1, 4 straipsnio 1 ir 2 dalis esmė apibendrinant remdamasi CIBA rašytiną pastabą priedu. Pirma ir antra galimybės tvirtintos 2003 m. įstatymo LXXXVI 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse. Trečia ir ketvirta galimybės nurodytos abiejų pagrindinių bylos šalių rašytinėse pastabose.

8 – Pagal Vengrijos Respublikos įstatymą Nr. 589/1992 dėl socialinės apsaugos sistemos mokymų ir valstybinių mokymų užimtumo srityje.

9 – Nacionalinis teismas vertina CIBA mokesčių mokėjimą už 2003 ir 2004 metus. Tačiau akivaizdu, kad iki Vengrijos stojimo į ES dienos negali kilti nesuderinamumo su Bendrijos teise klausimas: žr. 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Ynos kft* (C-302/04, Rink. p. I-371) 35 ir 36 punktus.

10 – Pagrindinėje byloje CIBA pateiktą patvirtintą pažymą, rodančią, kad Vengrijos Respublikoje ji sumokėjo panašius mokymus, kuri taip pat grindžiama darbuotojų darbo užmokesčio išlaidomis. Pagal Vengrijos teisę, jei CIBA būtų Prahoje buvusi turinti Vengrijos bendrovę, kuri Budapešte steigė padalinį, ji taip pat privalėtų mokėti mokymus (žr. 6 išnašą).

11 – Pelno mokestis ir pajamų mokestis nurodžiau kaip paprasčiausius tiesioginius mokesčius pavyzdžius, nes šiuos abu mokesčius turi visos valstybės narės.

12 – Žr. 2 išnašoje minėto Sprendimo *Columbus Container Services* 45 punktą ir 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, Rink. p. I-10967) 22 punktą.

13 – Profesinio mokymo moką nepatenka iki šiol priimtą dalinio derinimo priemonė, būtent 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos vairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), 1990 m. liepos 23 d. Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotųmonių pelną (OL L 225, 1990, p. 10; OL C 160, 2005, p. 11) ir 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvos 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 157, 2003, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k.,

9 sk., 1 t., p. 369) taikymo srit?

14 – Pavyzdžiui, žr. 2008 m. spalio 23 d. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt* (C-157/07, Rink. p. I-8061) 50 punkt?

15 – Tolesni punktai yra iš esmės (ir teisingai) pagrįsti 3 išnašoje minėtos generalinio advokato išvados byloje *ACT 2* skyriaus a dalyje („EB 43 straipsnio taikymas tiesiogini? mokesi? taisykl?ms: ?žanga“) pateiktu vertinimu.

16 – Nenuostabu, kad, kaip generalinis advokatas nurod? 38 punkte, nacionaliniuose teismuose d?l ši? apribojim? paprastai tarp mokesi? mok?tojo ir mokesi? tarnyb? n?ra byl?, kuriose b?t? prašoma priimti prejudicin? sprendim?.

17 – Išvados 46 punktas. Taip pat žr. 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell* (C-293/06, Rink. p. I-1129) 28–30 punktus ir mano išvados šioje byloje 40–44 punktus.

18 – 2005 m. liepos 12 d. sprendimo (C-403/03, Rink. p. I-6421) 45 punktas.

19 – 55 punktas, pažym?ta mano.

20 – Žr., pavyzdžiui, F. Vanistendael „Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?“, *EC Tax Review* Nr. 2, 2008, p. 52.

21 – 1999 m. rugs?jo 21 d. sprendimo (C-307/97, Rink. p. I-6161) 56 ir 57 punktai.

22 – 3 išnašoje minėtos generalinio advokato L. A. Geelhoed išvados byloje *ACT* 40 punktas.

23 – 1999 m. lapkri?io 23 d. Sprendimas *Arblade ir kiti* (C-369/96, Rink. p. I-8453).

24 – Susij? Belgijos teis?s aktai ?tvirtino tokias pareigas: mok?ti ?mokas ? „timbres-intempéries“ (blog? oro s?lyg? mokes?iai) ir „timbres-fidélité“ (lojalumo mokes?iai) schemas, kurioms, kaip suprantu, Komisija savo šioje byloje pateiktose pastabose ir skiria pagrindin? d?mes?.

25 – Žr. 23 išnašoje min?to Sprendimo *Arblade ir kiti* 50 punkt? (kuriame b?tent ir nagrin?jamas ?mok? ? „timbres-intempéries“ ir „timbres-fidélité“ mok?jimas).

26 – Pagal sprendim? nacionalinis teismas prival?jo nustatyti, ar d?l Belgijoje mokam? ?mok? buvo koki? nors reali? socialini? lengvat? ten dirbantiems darbuotojams: žr. sprendimo 53 punkt?.

27 – Iš dalies argumentacija buvo pagrįsta tuo, kad „komandiruotiems“ darbuotojams nereik?jo ir (arba) jie neb?tinai gavo papildom? lengvat? Belgijoje: žr. sprendimo 51–54 punktus.

28 – Žr. 21 išnaš?.

29 – Žr. 2 išnašoje min?to Sprendimo *Columbus Container Services* 34 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?.

30 – 2009 m. kovo 10 d. sprendimo (C-169/07, Rink. p. I-0000) 33 punktas.

31 – Žr. 2008 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601) 18 ir 19 punktus ir juose nurodyt? teismo praktik?, taip pat 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes* (C-196/04, Rink. p. I-7995) 41 ir 42 punktus.

32 – Žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendim? *Lenz* (C-315/02, Rink. p. I-7063), kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, kad pajam? apmokestinimo galimyb?, kuri? galima taikyti nacionaliniams

dividendams, turi būti galima taikyti ir dividendams, gaunamiems iš užsienio šaltinių. Taip pat žr. 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Denkavit International BV* (C-170/05, Rink. p. I-11949), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad EB 43 ir EB 48 straipsniai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės aktus, kurie, nustatydami tam tikrą mokestinį prievolę už dividendus patronuojančiajai bendrovei ne rezidentei, nuo jos beveik visiškai atleidžia patronuojančiąsias bendroves rezidentes.

33 – Žr. 8 išnašą.

34 – Šis aspektas išsamiau analizuojamas 45–49 punktuose.

35 – Mano vertinimu, klausimas, kuri valstybė, Vengrija ar Slovakijos Respublika, turi pirmenybę rinkti profesinio mokymo mokymą, nekyla (kaip būtų, jei būtų lyginami du dviejų skirtingų valstybių narių mokesčių režimai). Apribojimas sukelia vien tai, kaip suformuluoti Vengrijos teisės aktai.

36 – Žr. 31 išnašoje minėto Sprendimo *Lidl Belgium* 27 punktą.