

ENERĢĻADVOKĀTES ELEONORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2009. gada 17. decembrī (1)

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 (Ungārija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokņi – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Nodokņa maksājuma aprēķināšana, balstoties uz
darba ņēmēju algu izmaksām, ietverot tos, kas ir nodarbināti filiālē citā dalībvalstī

1. Šajā lietā ir izvirzīti divi deliktī jautājumi. Pirmais ir par to, cik lielā mērā dalībvalstu kompetenci tiešo nodokļu jautājumos ierobežo EK līgums (2). Otrais jautājums ir par Tiesas lomu, novērst dubulto aplikšanu ar nodokņiem (3). *Pest Megyei Bíróság* (Peštas apgabala tiesa) ir uzdevusi jautājumu, vai EKL 43. un 48. pants liedz Ungārijas nodokļu iestādēm iekasēt “arodmācību nodevu” (turpmāk tekstā – “nodeva”), kas tiek aprēķināta, balstoties uz algas izdevumiem, ņemot vērā darba ņēmēju skaitu, ietverot arī tos, kuri strādā filiālē citā dalībvalstī, ja sabiedrība izpilda savus ar nodokņiem un sociālo apdrošināšanu saistītos pienākumus attiecībā uz minētajiem darba ņēmējiem.

Tiesiskais regulējums

EK līgums

2. EKL 43. pants ir aizliegts ierobežojumi dalībvalstu pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. EKL 48. pants ir paredzēts, ka šis aizliegums attiecas arī uz sabiedrībām, kuras izveidotas saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Kopienā, kuru statuss pielīdzināms to fizisko personu tiesiskajam statusam, kuras ir dalībvalstu pilsoņi (4).

Divpusējā konvencija

3. Ungārijas Republikas un Čehijas Republikas Konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un pašuma nodokņiem (5) (turpmāk tekstā – “Divpusējā konvencija”), kā liek domāt tās nosaukums, regulā gan nodokļu iekasēšanu, gan to nemaksāšanas novēršanu gadījumos, kad personas vai sabiedrības potenciāli ir pakāutas nodokļu uzlikšanai abās valstīs, kas parakstījušas šo konvenciju.

4. Divpusējās konvencijas (6) 1. un 2. pants paredzēts, ka šo konvenciju piemēro personām,

kuras ir Ungārijas, Čehijas Republikas vai abu valstu rezidenti, un ienākuma un pašuma nodokļiem, tostarp nodokļiem, ko uzliek uzņēmumu izmaksātajai darba algu vai darba samaksu summai.

Atbilstošie Ungārijas tiesību akti

5. Viens no mērķiem, kas minēts 2003. gada Likuma Nr. LXXXVI par arodmācību nodevu un atbalstu izglītības attīstības veicināšanai 1. pantā, ir – autpersonām iegūt Ungārijas iestāžu atzītās kvalifikācijas, kas nepieciešamas, lai veiktu darbības vai pildītu profesiju darba spēkā.

6. 2. pants ir paredzēts, ka nodeva ir jāmaksā sabiedrībā, kas veic uzņēmējdarbību Ungārijā. Ar juridiskām personām, kas veic uzņēmējdarbību ārvalstīs, ir jāmaksā nodeva, ja tām ir filiāle vai meitas sabiedrība Ungārijā.

7. Saskaņā ar 3. pantu algu izmaksas atbilstoši definīcijai Ungārijas tiesību aktos (2000. gada Grāmatvedības likums Nr. C) ir nodevas aprēķina bāze.

8. Sabiedrībai, kas izvēlas maksāt nodevu tieši nodokļu iestādēm, ir pienākums maksāt to pilnībā. Tomēr Likuma Nr. LXXXVI 4. panta 1. un 2. punktā ir paredzēta iespēja sabiedrībā organizēt savus darījumus tādā veidā, kas samazina tās bruto saistības (turpmāk tekstā – “ieskaita izvēle”). Sabiedrība, kas vēlas izmantot ieskaita izvēli, var izvēlēties vienu no šādiem iespējām: i) noslēgt sadarbības vienošanos ar augstākās izglītības iestādi, kas atbilst 1993. gada Likuma Nr. LXXXVI par profesionālo mācību prasībām; ii) noslēgt “mācību” līgumu profesionālajām mācībām, kas ietver “darba praksi”, kurai seko mācību periods tehnisko mācību skolā; iii) sniegt attīstības grantu profesionālo mācību iestādei un iv) noslēgt līgumu ar atzītu iestādi, lai mācītu savus darbiniekus (7).

Pamata tiesvedība un uzdotais jautājums

9. *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft* (turpmāk tekstā – “CIBA”) ir Ungārijā reģistrēta sabiedrība, kas darbojas ģimiklīju jomā. Tai ir filiāle Čehijas Republikā, kurā ir nodarbināta daļa no tās darba spēka. CIBA izpilda savus ar nodokļiem un sociālo apdrošināšanu saistītos pienākumus attiecībā uz Čehijas Republikā nodarbinātajiem darba ņēmējiem šajā valstī.

10. Ungārijas nodokļu iestāde *Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal* [Iemaksu un finanšu kontroles iestādes galvenais birojs] (turpmāk tekstā – “APEH”) pārskatīja CIBA nodokļu jautājumus attiecībā uz 2003. un 2004. gadu. APEH konstatēja, ka CIBA nodokļu deklarācija par šiem gadiem bija nepilnīga. Tas bija tāds, ka CIBA nebija ņēmusi vērā gan pilnas savas algu izmaksas Ungārijā, gan tās filiāles izmaksas Čehijas Republikā, aprēķinot nodevas summu, ko tai bija pienākums maksāt.

11. CIBA iesniedza apelāciju *Pest Megyei Bíróság*, apgalvojot, ka tai jau bija samaksājusi maksājumu, kas līdzīgs Ungārijas nodevai, par arodmācību Čehijas Republikas attiecībā uz tās Čehijas darba ņēmējiem (8).

12. *Pest Megyei Bíróság* nosprieda, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu CIBA bija pienākums maksāt nodevu Ungārijā attiecībā uz darba ņēmējiem tās filiālē Čehijas Republikā, kā arī attiecībā uz tās darba ņēmējiem Ungārijā. Lai gan tiesa atzina, ka CIBA patiešām bija samaksājusi sociālās iemaksas un arodmācību nodevu Čehijā no 2000. gada 1. aprīļa līdz 2006. gada 22. augustam, tā uzskatīja, ka Ungārijas nodevas maksājumi neietilpa Divpusējās konvencijas piemērošanas jomā.

13. Tomēr tiesa apturēja tiesvedību un uzdeva šādu jautājumu prejudiciāli nolūmā: sniegt šādu:

“Vai EKL 43. un 48. pantā noteikto principu par brīvību veikt uzņēmējdarbību, var interpretēt tādējādi, ka tas izslēdz tiesību normu, saskaņā ar kuru komercsabiedrība ar juridisko adresi Ungārijā ir jāmaksā arodmcību nodeva arī tad, ja tās nodarbina darba ūmjus savās ērvalstū filiālēs un savus ar nodokļiem un sociālo apdrošināšanu saistītos pienākumus attiecībā uz minētajiem darba ūmjiem pilda filiāles valstīs?”

14. Rakstveida apsvērumi tika iesniegti CIBA, Ungārijas valdības un Komisijas vārdā. Visas trīs lietas dalībnieces lēdz ar Apvienoto Karalisti iesniedza mutvārdū apsvērumus tiesas sēdē.

Vērtējums

15. CIBA apgalvo, ka kopš Ungārijas pievienošanās Eiropas Savienībai 2004. gada 1. maijā (9) pienākums maksāt arodmcību nodevu neatbilst uzņēmējdarbības brīvības principam. Šis pienākums sodot Ungārijas uzņēmumus, kas izmanto Līgumā paredzētu pamatbrīvību, jo tiem jāmaksā pielēdzināma nodeva attiecībā uz vieniem un tiem pašiem darba ūmjiem divkārt: Ungārijas nodokļu iestādēm (jo mētes sabiedrība veic uzņēmējdarbību Ungārijā) un ēehijas nodokļu iestādēm (jo filiāle veic uzņēmējdarbību ēehijas Republikā) (10). CIBA apgalvo, ka tas ierobežo uzņēmējdarbības veikšanas brīvību, kas garantēta EKL 43. un 48. pantā.

Kas tieši ir nodeva?

16. Lietas dalībnieces nav vienprātīgas par to, vai arodmcību nodeva ir nodoklis. Acīmredzami tas, kā klasificējama nodeva, ir nozīmīgi jautājumam par to, vai tā ietilpst dalībvalstū kompetencē par tiešo nodokļu jautājumiem, kas savukārt nosaka apmēru, kādā CIBA var atsaukties uz EKL 43. un 48. pantu, lai apgalvotu, ka dubultais maksājums, ko tā maksā, ir prettiesisks.

17. Ungārijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka arodmcību nodeva ir nodoklis. Izlēmt par aprēķina bāzi tādēļ ietilpstot dalībvalstū nodokļu kompetencē. Apstāklis, ka dubultā uzlikšana ir rezultāts pienākumam samaksāt gan arodmcību nodevu Ungārijā, gan lēdzvārtīgu maksājumu ēehijas Republikā, ir vienīgi sekas tam, ka divas dalībvalstis paralēli ēsteno savu fiskālo suverenitāti. Šā iemesla dēļ tas nevar būt ierobežojums saskaņā ar EKL 43. un 48. pantu.

18. CIBA apgalvo, ka nodeva tehniski nav nodoklis un ka dubultā uzlikšana patiešām ir ierobežojums no EKL 43. un 48. panta mērū viedokļa.

19. Komisija apgalvo, ka nodeva ir, kā tā apraksta, “speciāls” nodoklis, kas tomēr ir kavēklis uzņēmējdarbības brīvībai, jo CIBA ir pienākums maksāt lēdzvārtīgu maksājumu ēehijas Republikā, pamatojoties uz darba ūmju algu izmaksām. Tiesas sēdē Komisija plašāk paskaidroja šo apgalvojumu, izskaidrojot, ka tā uzskata, ka nodeva ir “speciāls” nodoklis, jo pastāv tieša saikne starp iekasēto nodokli un valsts sniegto labumu: ar nodevu iekasētos lēdzekļus Ungārijas valdība ēpaši piemēro arodmcībām. Komisija apgalvo, ka tas atēēiras (piemēram) no sabiedrību nodokļa, kura gadījumā nav iespējams konstatēt jebkādu šādu tiešu saikni starp naudas lēdzekļiem, kas iekasēti ar nodokli, un mērēiem, kuriem tie var tikt izmantoti. Lēdz ar to Komisija norēda, ka Tiesai pēc analoģijas uzņēmējdarbības veikšanas brīvības jomā būtu jāpiemēro principi, kas jau ir piemērojami saskaņā ar EKL 49. pantu (pakalpojumu sniegšanas brīvība), lai novērstu kavēkli brīvībai aprītei.

20. Ir acīmredzams, ka nodevai nav sabiedrību vai ienākuma nodokļa iezēmes, ciklā tā

netiek iekas?ta par pe??as vai ien?kuma avotu (11). T? viet? t? tiek apr??in?ta p?c darba algas izmaks?m – izdevumiem. Turkl?t t? tiek iekas?ta konkr?tam m?r?im, proti, lai finans?tu arodm?c?bu sist?mu Ung?rij?.

21. Tom?r, lai gan nodeva tiek iekas?ta šim m?r?im, *CIBA* nav pier?djusi (un t?pat to nav konstat?jusi valsts tiesa), ka past?v tieša saikne starp pien?kumu maks?t nodevu un individu?lu pakalpojumu, ko valsts sniedz individu?lam darba dev?jam par labu t? darbiniekiem.

22. T?p?c man liekas, ka nodeva ir finansi?la l?dzdal?ba no darba dev?ju puses, kas tiek iekas?ta, lai finans?tu arodm?c?bas kopum?, ta?u nepast?v tieša saikne starp samaks?to nodevu un labumu, ko darba dev?js g?st attiec?b? uz saviem darba ??m?jiem.

23. Kas attiecas uz ?ehijas Republik? samaks?to nodevu, Tiesai nav inform?cijas, kas ?autu nov?rt?t t?s raksturu.

24. Valsts tiesa atzina, ka Ung?rijas nodeva atrodas ?rpus Divpus?j?s konvencijas piem?rošanas jomas. L?dz ar to (un neraugoties uz pier?d?to ekvivalent?s nodevas samaksu ?ehijas Republik?) ar š?s konvencijas darb?bu netiek nov?rsta dubult? uzlikšana t?d? veid?, ka tiek nov?rsta zin?ma cita tiešo nodok?u uzlikšana.

25. Kopienas l?men? v?l nav pie?emts neviens vienots vai harmoniz?jošs pas?kums, kas paredz?ts, lai nov?rstu dubultu nodok?u uzlikšanu (12). T?d?j?di pien?kums maks?t nodevu pats par sevi nav Kopien? ties?bu p?rk?pums (13) un *per se* nav uz??m?jdarb?bas veikšanas br?v?bas izmantošanas ierobežojums (14).

26. Bet tom?r Tiesas judikat?ra atz?st, ka kumul?tais apgr?tin?jums, kas izriet no dal?bvalstu fisk?l?s suverenit?tes paral?las izmantošanas “ierobežo” p?rrobežu aktivit?tes. Šaj? jaut?jum? es piekr?tu ?ener?ladvok?ta H?lhuda v?rt?jumam liet? *ACT* (15), ka, v?rt?jot detaliz?t?k, past?v divu veidu “ierobežojumi”, kas var rasties š?dos apst?k?os. Pirmie (ko vi?š nod?v?ja par “kvaziierobežojumiem”) ir ierobežojumi, kas neizb?gami izriet no valstu nodok?u sist?mu l?dzspast?v?šanas. Neapšaub?mi tie izraisa “ekonomisko aktivit?šu izkrop?ojumus, kas izriet no apst?k?a, ka l?dz?s past?v daž?das ties?bu sist?mas” un – k? nor?d?ja ?ener?ladvok?ts H?lhuds – rezult?ts tirgus dal?bniekiem var b?t labv?l?gs vai nelabv?l?gs (16). Otrie (ko vi?š nod?v?ja par “re?liem” ierobežojumiem) ir “ierobežojumi, kas p?rsniedz no valstu nodok?u sist?mas l?dzspast?v?šanas neizb?gami izrietošo”. ?ener?ladvok?ts H?lhuds ierosin?ja, ka “b?t?b? visi “re?lie” ierobežoj?šie valsts tiešie nodok?u pas?kumi praks? ar? ir kvalific?jami par tieši vai netieši diskrimin?jošiem pas?kumiem”. Turpinot vi?š noš??ra “no atš?ir?b?m vai nesaska??m starp divu vai vair?ku dal?bvalstu nodok?u sist?m?m izrietošos š??rš?us br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu” – kas, k? vi?š apgalvoja, neietilpst EKL 43. panta piem?rošanas jom?, lai gan tie ietilpst L?guma piem?rošanas jom?, – un “no diskrimin?cijas izrietošos š??rš?iem, kas rodas tikai vienas nodok?u sist?mas normu rezult?t?” (17).

27. Past?v divi teorijas virzieni attiec?b? uz to, vai Tiesai b?tu j?nolemj, ka pirm? ierobežojumu kategorija b?tu j?nov?rš.

28. T?d?j?di ?ener?ladvok?ts H?lhuds apgalvoja (atsaucoties uz Tiesas spriedumu liet? *Schempp* (18)), ka EKL 43. pants attiecas uz re?liem ierobežojumiem, nevis kvaziierobežojumiem, “ja br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums piln?b? izriet no divu valstu nodok?u administr?cijas l?dzspast?v?šanas, no atš?ir?b?m starp valstu nodok?u sist?m?m vai no kompetences nodok?u jom? sadal?juma starp div?m nodok?u sist?m?m (kvaziierobežojums), uz to neb?tu j?attiecas EKL 43. panta piem?rošanas jomai. Savuk?rt uz “re?liem ierobežojumiem”, t?diem k? br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumi, kas ir plaš?ki par tiem, kuri neizb?gami izriet no valstu nodok?u sist?mu past?v?šanas, attiecas EKL 43. panta aizliegums, ja vien tie nav

pamatoti, [...] lai uz neizdevīgu attieksmi nodokļu jomā varētu attiecināt EKL 43. pantu, tās pamatā ir jebkāta diskriminācija, kura izriet no vienas tiesību sistēmas noteikumiem, nevis no atšķirībām vai kompetences sadalījuma nodokļu jomā starp (divām vai vairākām) dalībvalstu nodokļu sistēmām” (19).

29. Alternatīvais viedoklis ir, ka gadījumos, kad kumulatīvie apgrūtījumi, ko izraisa dubulta nodokļu uzlikšana, ir ierobežojumi, kas kavē pārrobežu darbības, Tiesai pēc analoģijas būtu jāpiemēro tās judikatūra par pamatbrīvībām, lai novērstu šādas šķēršļus (20). Pašos tās pamatos arguments ir, ka *ikviens* kavēklis pamatbrīvības izmantošanai ir “slikts”. Ar mērīti beigu beigās izveidot patiesu vienotu tirgu es saskatu šā argumenta spēku. Tomēr man liekas svarīgi norādīt, ka šobrīd nepastāv vispārīgs Kopienų noteikums, kas regulētu to, kurai dalībvalstij šādos apstākļos ir prioritāte nodokļu mērītiem. Kā Tiesa nosprieda spriedumā lietā *Saint Gobain* (21), ja nepastāv Kopienų unificēšanas vai saskaņošanas pasākumi, dalībvalstu kompetencē ir noteikt kritērijus ienākumu un ūpašuma aplikšanai ar nodokļiem, lai, tostarp atbilstoši Kopienų noteikumiem noslēdzot starptautiskas vienošanās, novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu.

30. Manuprāt, aplūkojamā Ungārijas nodeva nav kvaziierobežojums, kas izriet no valstu nodokļu sistēmu līdzspastvības. Acīmredzami jautājums par to, kā Tiesa attiecas pret ierobežojumiem, kas izriet no dubultās nodokļu uzlikšanas pastvības pašas par sevi, ir gan delikāts, gan svarīgs. Tomēr es neuzskatu, ka Tiesai ir jāiesaistās šajā strīdā, lai atrisinātu izskatāmo lietu.

31. Man šajā gadījumā šādi pietiekami par izejas punktu izvērīt tiesā enerģiskā Hālhuda aprakstu tam, ko viņš nodēvēja par “reāliem” ierobežojumiem: “proti, ierobežojumi, kas pārsniedz no valstu nodokļu sistēmas līdzspastvības neizbēgamu izrietošo, kas ietilpst EKL 43. panta piemērošanas jomā” (22).

Ierobežojumu identificēšana EKL 43. un 48. panta mērītiem

32. Komisija problēmu risina, izvirzot jautājumu par to, vai *pienākums* maksēt nodevu Ungārijā un ekvivalentu maksājumu Ēhijas Republikā ir pietiekams, lai pārķēptu Kopienų tiesības. Tā apgalvo, ka šis pienākums attur Ungārijas sabiedrības no meitas sabiedrību izveidošanas rīvalstīs, jo sabiedrības, kas neizmanto savu brīvību veikt uzņēmējdarbību rīvalstīs, nav pakāutas divķēršājam pienākumam maksēt nodevu vai tās ekvivalentu. Lai gan Komisija piekrīt, ka dubultās nodokļu uzlikšanas pastvība vien nepārķēpj EKL 43. pantu, tā aicina Tiesu pēc analoģijas piemērot tās nolikumumu apvienotājs lietās *Arblade* u.c. (23).

33. *Arblade* u.c. attiecās uz divām sabiedrībām, kas veica uzņēmējdarbību Francijā, tāu bija nolēgtas veikt būvdarbus Beļģijā un kuras uz laiku nosūtīja sava Francijas darba spēka locekļus uz Beļģiju, Beļģijas varas iestādes tās apsūdzēja par Beļģijas tiesību aktu par sociālo drošību neievērošanu (24). Tiesa nosprieda, ka “valsts tiesību normas, kurās izvirzīta prasība, lai darba devējs kā pakalpojumu sniedzējs Līguma izpratnē veiktu iemaksas uzņēmējas dalībvalsts fondā, papildus iemaksām, ko tas jau ir veicis tajā dalībvalstī, kur tas veic uzņēmējdarbību, ir ierobežojums pakalpojumu sniegšanas brīvībai. Šāds pienākums rada papildu izmaksas un administratīvus un ekonomiskus apgrūtījumus uzņēmumiem, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, kā rezultātā šādi uzņēmumi no konkurences viedokļa nav vienlīdzīgi stāvoklī ar darba devējiem, kas veic uzņēmējdarbību uzņēmējā dalībvalstī, un tādējādi tos var atturēt no pakalpojumu sniegšanas uzņēmējā dalībvalstī” (25).

34. Izskatāmajā lietā Komisija apgalvo, ka pienākums maksēt nodevu Ungārijā un maksēt līdzīgu maksājumu Ēhijas Republikā izraisa papildu administratīvus un ekonomiskus apgrūtījumus tādēļ uzņēmumiem kā *CIBA*. Tiesas sēdē Komisija plašāk iztīrīja šo argumentu, paskaidrojot, ka gadījumos, kad iemaksa ir paredzēta, lai finansētu ūpaši noteiktu

labumu, pastāv tieša saikne starp iemaksas samaksu un šo labumu. Šī iemesla dēļ, apgalvoja Komisija, Ungārija nedrīkst pieprasīt šādu iemaksu no sabiedrības, kas vērsta uz ģehijas Republikas, uzņēmējā dalībvalsti, veiktajam darbībām, jo Ungārija, izcelsmes dalībvalsts, nav atbildīga par šo labumu nodrošināšanu ģehijas Republikas.

35. Es nedomāju, ka Tiesai būtu jāseko Komisijas uzaicinājumam pēc analoģijas piemērot spriedumu apvienotajās lietās *Arblade* u.c.

36. Pirmkārt, es nepiekrītu tam, ka raksturs, kāds bija darba devēju pienākumam, kas tika apskatīts apvienotajās lietās *Arblade* u.c., maksāt "timbres", ir salīdzināms ar *CIBA* pienākumu maksāt nodevu. Apvienotajās lietās *Arblade* u.c. pastāvja iespējama tieša saikne starp iemaksas veikšanu ("timbres") un (iespējamu) sociālo priekšrocību sniegšanu Beļģijā tiem darba ņēmējiem, kuriem par labu maksājums bija veikts (26). Tomēr attiecīgos darba ņēmējus viņi Francijā esošais darba devējs *uz laiku* bija nosūtījis uz Beļģiju. Tādējādi viņi jau bija aizsargāti atbilstoši Francijas sociālās nodrošinātības sistēmai ar iemaksām, ko viņu darba devēji veica Francijas iestādēm. Tika pamatoti atzīts, ka prasība, lai viņu darba devēji tomēr tūpat veiktu arī sociālās apdrošināšanas iemaksas Beļģijā, ir papildu izdevumi un ekonomisks apgrūtinājums, kas viņu darba devējiem radīja no konkurences viedokļa mazāk labvēlīgu situāciju, kad tie vēlējās sniegt pakalpojumus, salīdzinājumā ar Beļģijas darba devējiem (kam bija jāveic vienīgi Beļģijas iemaksas attiecībā uz saviem darba ņēmējiem) (27).

37. Izskatāmajā lietā šādas tiešas saiknes starp nodevas samaksāšanu un individuāla darba ņēmēju saņemtu labumu nav (28). *CIBA* neveic sociālās apdrošināšanas iemaksas Ungārijas iestādēm par labu tās darba ņēmējiem ģehijā (vai arī attiecībā uz tās Ungārijas darba ņēmējiem), lai nodrošinātu, ka katrs darba ņēmējs varētu saņemt noteiktu labumu, ko sniedz Ungārijas valsts. Gluži pretēji, *CIBA* ir jāmaksā nodoklis Ungārijā, kas tiek piemērots, lai nodrošinātu arodmācības Ungārijas darba spēkam *kopumā*. Tādējādi šī situācija atšķiras no situācijas, kas apskatīta apvienotajās lietās *Arblade* u.c.

38. Otrkārt, es saskatu atšķirīgu ierobežojumu, kas "izriet no citas tiesību sistēmas [nodokļu] noteikumiem", nekā Komisijas saskatītais.

39. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par ierobežojumiem brīvībai veikt uzņēmējdarbību ir jāuzskata visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (29). Spriedumā lietā *Hartlauer Handelsgesellschaft* (30) Tiesa apstiprināja, ka šis princips ir piemērojams gadījumos, kad nav apgalvots, ka notikusi diskriminācija uz pilsonības pamata. Lai gan EKL 43. un 48. panta formulējums liek domāt, ka to mērķis ir uzņēmējā dalībvalstī nodrošināt tādā pašā attieksmē kā šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, tie arī nepieauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībām, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai (31).

40. Izskatāmā lieta izraisa jaunu jautājumu, ciklī Tiesai nav lūgts apsvērt tipisku nodokļu diskriminācijas gadījumu, piemēram, vai būtu jāpiešķir atbrīvojums ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas apstākļos, kas radusies tādēļ, ka pastāv atšķirības, apliekot ar nodokļiem ienākumus no vietēja avota, salīdzinājumā ar ārvalstu avotu (32).

41. Manuprāt, Ungārijas tiesību aktu analīze parāda ierobežojumu, kas izriet no vienotas nodokļu sistēmas darbības, kura acīmredzami darbojas par sliktu sabiedrībai, kas mēģina izmantot tās tiesības veikt uzņēmējdarbību. Es uzskatu, ka neizdevīgums rodas no apstākļa, ka sabiedrībai, kas vēlas iesaistīties uzņēmējdarbībā ārvalstī, ir jāņem vērā, ka tai jāsamaksā nodoklis savā dalībvalstī, pamatojoties uz tās darba spēka algas izdevumiem uzņēmējā dalībvalstī. Šāds pienākums var būt papildus (kā izskatāmajā lietā) pienākumam maksāt lūdzto maksājumu dalībvalstī, kurā sabiedrība izveido filiāli. Visbeidzot, sabiedrība var nespēt izmantot ieskaita

izvēli (33), lai samazinātu nodevas maksājuma izmaksas mētnes dalībvalstī (Ungārijā). Šis pārdzīvais jautājums ir atkarīgs no Ungārijas tiesību aktu interpretācijas, kas, protams, galu galā ir jautājums valsts tiesai.

42. Ungārijas tiesību akti izvirza prasību, lai Ungārijas mētnes sabiedrība maksā nodevu attiecībā gan uz tās pašas darba spēku Ungārijā, gan tās ehijas filiāli. Tā var izmantot ieskaita izvēli tāpat kā ikviena cita sabiedrība, kas veic uzņēmējdarbību Ungārijā. Tomēr šīet, ka tā nevar īstenot tādā pašā ieskaita kārtībā ehijas Republikā attiecībā uz tās ehijā bēzto darba spēku, jo visiem ieskaitiem ir jāatbilst Ungārijas tiesiskajam regulējumam (34). Tāpēc tai ir vai nu jāmaksā pilna nodeva attiecībā uz tās ehijā bēzto darba spēku (tādējādi zaudējot labumu, ko sniedz ieskaita izvēles izmantošana, lai finansētu mēcības, kas ir visnozīmīgākās tās pašas konkrētajām uzņēmējdarbības vajadzībām un samazinātu tās kopējās nodokļu maksāšanas saistības), vai arī, kad tā ir veikusi attiecībā uz tiem nepieciešamo *Ungārijā* atbilstoši ieskaita izvēlei, tai ir jāveic papildu pasākumi un izmaksas, transportējot ehijā bēztos darba spēkus no ehijas Republikas uz Ungāriju un izmitinot tos Ungārijā, lai tie varētu gūt labumu no mēcībām, ko tā palīdzējusi finansēt.

43. Ungārija apgalvo, ka saskaņā ar tās tiesību aktiem pret visām sabiedrībām ir vienāda attieksme, ietverot sabiedrības, kam ir filiāles ārvalstīs, un ka tādā nepastāv diskriminācija. Ungārija norāda, ka CIBA (tāpat kā sabiedrība, kas veic uzņēmējdarbību vienīgi Ungārijā) ir tiesīga samazināt savas bruto saistības, izmantojot ieskaita izvēli.

44. Lai gan tā neapšaubāmi ir, manuprāt, tādējādi netiek ņemts vērā galvenais.

45. Sabiedrībai, kas vēlas izmantot ieskaita izvēli, ir jāatbilst noteiktām Ungārijas tiesību aktu normām, kurās paredzētas ētras ieskaita izvēles iespējas. Aplūkosim šūm katru no šīm iespējām pēc kārtas.

46. Ir iespēja (i) noslēgt sadarbības vienošanos ar augstākās izglītības iestādi, kas atbilst 1993. gada Likuma Nr. LXXXVI par profesionālajām mēcībām prasībām. Šīet, ka šis likums ir formulēts tādējādi, ka vienīgi Ungārijas augstākās izglītības iestādes atbildēs tā prasībām un tādējādi būs pieņemams partneris, lai noslēgtu šādu sadarbības vienošanos.

47. Ir iespēja ii) noslēgt “mēcību” līgumu profesionālajām mēcībām, kas ietver “darba praksi”, kam seko mēcību periods tehnisko mēcību skolā. Nav skaidrs, vai šākotnējā darba prakse varētu notikt telpās ehijas Republikā, nevis Ungārijā. Katrā ziņā šīet, ka vismaz otrajai no šīs kārtības daļām būtu jānotiek tehnisko mēcību skolā, ko atzinušas Ungārijas iestādes. Šīet, ka tas izslēdz tehnisko mēcību skolas ehijas Republikā izmantošanu.

48. Ir iespēja iii) sniegt attēstības grantu profesionālo mēcību iestādei. Tiesai pieejamie lietas materiāli liek domāt, ka šī iespēja ir ierobežota ar iestādēm, kas atrodas Ungārijā.

49. Visbeidzot ir iespēja iv) noslēgt līgumu ar atzātu iestādi, lai mēcētu savus darbiniekus. Ar šājo jautājumu Tiesai pieejamie lietas materiāli liek domāt, ka “atzāta iestāde” nozīmē iestādi, kas atzāta saskaņā ar Ungārijas tiesībām. Pat pieņemot, ka šāda iestāde būtu gatava noslēgt līgumu par CIBA ehijas darba spēku ehijas Republikā mēcībām un ka to pieļauj Ungārijas tiesību akti, šīet ticami, ka tās noteiktā cena par šādām mēcībām būtu augstāka nekā cena, ko tā prasītu par līdzvērtīgām mēcībām, kas veiktas Ungārijā.

50. Tāpēc šī iespēja izskatās, ka ieskaita izvēle būtībā ir pieejama vienīgi tad, ja sabiedrība par savu mērķu partneri izmanto Ungārijas iestādi. Man šī, ka praksē tas liedz sabiedrībai, kas darbojas pāri robežai, iespēju izmantot ieskaita izvēli attiecībā uz tās darba spēka daļu, kas atrodas citā dalībvalstī.

51. Galu galā tomēr tieši valsts tiesai (kuras priekšrocība ir tāda, ka tai ir pilnīgāka piekļuve attiecīgajam valsts tiesību aktiem) ir jāpārbauda, vai a) Ungārijas tiesību akti pieļauj, ka CIBA izmanto vienu no šiem ieskaita izvēles iespējām, izmantojot mērķu partnerus Ēhijas Republikā, nevis Ungārijā, un vai b) šādā gadījumā šādas izvēles izmaksas būtu salīdzināmas ar izmaksām, izmantojot ieskaita izvēli ar mērķu partneri Ungārijā.

52. Ja man ir taisnība, pastāv vismaz trīs (savstarpēji saistīti) neizdevīgi apstākļi šādai sabiedrībai salīdzinājumā ar sabiedrību, kas darbojas vienīgi Ungārijā. Pirmkārt, tā nevar izvēlēties finansēt konkrētas mērķu darbības saviem darba ņēmējiem Ēhijas Republikā, kuras būtu tieši nozīmīgā tās pašas uzņēmējdarbības vajadzībām, nevis pilnas saistības maksāt nodevu, tādējādi tai ir mazāk elastības, izvēloties stratēģiju. Otrkārt, pēc tam, kad tā ir samaksājusi nodevu (kura tad vispārīgā veidā tiks izmantota, lai uzlabotu Ungārijas darba spēka prasmju līmeni), tai sev jāuzdod jautājums, vai tai *papildus* ir jāfinansē mērķu darbības, lai uzlabotu pašas darba ņēmēju prasmes. Šajā izpratnē tā var galu galā būt spiesta maksāt nevien divas mērķu darbības (saskaņā ar Ungārijas un Ēhijas tiesībām), bet arī tādēļ summā attiecībā uz darbam specifiskām mērķu darbībām (kas principā tā nebūtu gadījumā ar sabiedrību, kas atrodas vienīgi Ungārijā un kas var izmantot ieskaita izvēli). Treškārt, ja tā izmanto ieskaita izvēli, lai izstrādātu kārtību, kādā mērķu darbības Ungārijā izmanto tās Ēhijas darba ņēmēji, tai ir jāuzņem papildu izdevumi un administratīvie apgrūtinājumi, kas saistīti ar tās Ēhijā būvētās darba spēka pārveidošanu uz Ungāriju, lai tie piedalītos mērķu darbības programmā, un ar apmēšanu vietās un dzīvošanas izdevumu nodrošināšanu, kamēr tie ir tur.

53. Es tādos secinu, ka veids, kādā nodeva tiek uzlikta – kas tieši izriet no vienas dalībvalsts, Ungārijas, nodokļu tiesību aktiem, – ir ierobežojums, jo tas padara mazāk pievilcīgu brīvību veikt uzņēmējdarbību (35).

54. Šāds brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums var būt pieļaujams, ja tas ir balstīts uz objektīviem iemesliem, kuru pamatā ir primārie vispārīgo interešu iemesli, un tā piemērošana attiecīgā mērķa sasniegšanai ir atbilstoša un nepārsniedz to, kas šā mērķa sasniegšanai ir vajadzīgs (36).

55. Ungārijas valdība savos rakstveida atbildējumos nemēģina izvirzīt nekādu attaisnojumu. Kad tai tiesas šādā tīk tieši jautā, vai tā vēlētos sniegt kādus atbildējumus attiecībā uz attaisnojumu, tā šo iespēju neizmantoja.

56. Līdz ar to es ierosinu Tiesai konstatēt, ka pastāv brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kam nav izvirzīts nekāds attaisnojums.

Secinājumi

57. Ēmot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka Tiesai uz *Pest Megyei Bíróság* iesniegto jautājumu būtu jāatbild šādi:

Arodmērķu darbības maksājuma aprēķināšana, balstoties uz sabiedrības darba ņēmēju algas izmaksām, ietverot darba ņēmēju, ko tā nodarbināja citā dalībvalstī nodibinātā filiālē (lai gan sabiedrība tāpat pienācīgi pilda tās ar nodokļiem un sociālo apdrošināšanu saistītos pienākumus attiecībā uz minētajiem darba ņēmējiem valstī, kurā atrodas filiāle), ir ierobežojums

EKL 43. un 48. panta izpratnē, ja tas padara brīvību veikt uzņēmējdarbību mazāk pievilcīgu.

1 – Oriģinālvaloda – angļu.

2 – Skat. 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts un tajā minētā judikatūra) un nesenāk 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services* (Krājums, I-10451. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

3 – Dubultā aplikšana ar nodokļiem attiecībā uz nodokļiem, kas tiek iekasēti par ienākumiem, ir definēta kā tiesiska (juridiska) nodokļu dubultā uzlikšana (vienu un to pašu ienākumu aplikšana ar nodokļiem diviem dažādiem nodokļa maksātājiem, piemēram, viena un tā pati peļņa, kas vispirms tiek aplikta ar sabiedrību nodokli, ko maksā sabiedrība, un tad ar ienākumu nodokli pārsadalīšanas akcionāriem). Skat. ģenerālvadlīvota Hālhuda [Geelhoed] 2006. gada 23. februāra secinājums lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ("ACT") (2006. gada 12. decembra spriedums, Krājums, I-11673. lpp., 4. un 5. punkts), kuros višā apspriež šos jēdzienus.

4 – Skat., piemēram, 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alph* (Krājums, I-0000. lpp., 37. punkts).

5 – Tā tika parakstītā Prāģē 1993. gada 14. janvārī un tādējādi pirms dalībvalstu pievienošanās Eiropas Savienībai.

6 – 1996. gada Likums Nr. XCIII ratificēja Divpusējo konvenciju Ungārijā.

7 – Es esmu sniegusi kopsavilkumu par 2003. gada Likuma Nr. LXXXVI 1. pantu, 4. panta 1. un 2. punktu, vadoties no CIBA rakstveida apsvērumu pielikuma. i) un ii) iespēja ir izklāstītā 2003. gada Likuma Nr. LXXXVI 4. panta 1. punktā. iii) un iv) iespēja ir norādītās abu lietas dalībnieku pamata prāvā apsvērumos.

8 – Saskaņā ar Likumu 589/1992 par sociālās apdrošināšanas iemaksām un iemaksu valsts nodarbinātības politikai ģehijas Republikā.

9 – Valsts tiesa izvērta CIBA nodokļu saistības par 2003. un 2004. gadu. Tomēr ir skaidrs, ka nevar pastāvēt neatbilstība Kopienas tiesībām pirms datuma, kad Ungārija pievienojās ES: skat. 2006. gada 10. janvāra spriedumu lietā C-302/04 *Ynos* (Krājums, I-371. lpp., 35. un 36. punkts).

10 – Pamata tiesvedībā CIBA iesniedza apstiprinātu paziņojumu, kurā norādīta līdīgā nodevas samaksa ģehijas Republikā, kura arī ir balstīta uz darba ņēmēju algu izmaksām. No Ungārijas tiesiskā regulējuma ir redzams, ka, ja CIBA būtu ģehijas sabiedrība no Prāģas, kas būtu izveidojusi filiāli Budapeštā, tai tāpat būtu bijusi jāmaksā nodeva (skat. iepriekš 6. punktu).

11 – Es esmu atsaukusies uz sabiedrību nodokli un ienākuma nodokli kā acīmredzamiem tiešo nodokļu piemēriem, jo abu veidu nodokļi ir pazīstami visās dalībvalstīs.

12 – Skat. iepriekš 2. zemsverā piezīmē minēto spriedumu lietā *Columbus Container Services*, 45. punkts, un 2006. gada 14. novembra spriedumu lietā C-513/04 *Kerckhaert* un *Morres* (Krājums, I-10967. lpp., 22. punkts).

13 – Arodmācību nodeva neietilpst līdīgā šim pieņemto daļā harmonizācijas pasākumu piemērošanas jomā, proti, Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mēsuzņēmumiem [mēs sabiedrībām] un meitasuzņēmumiem [meitas sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), 1990. gada 23. jūlija

Konvencija par dubults nodokļu uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju (OV L 225, 10. lpp.) un Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīva 2003/48/EK par tirdzniecības kumulu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.).

14 – Skat., piemēram, Tiesas 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt* (Krājums, I-8061. lpp., 50. punkts).

15 – Nākamie punkti vispārīgi (un pateicīgi) izmanto vērējumu iepriekš 3. zemesvērtības pieņēmuma minēto enerģētiskā Hālhuda secinājumu lietā ACT 2.a nodaļā (“EKL 43. panta piemērošana attiecībā uz normām tiešo nodokļu jomā: ievads”), 32.–41. punkts.

16 – Nav pārstēdzoši, ka pirmajam nav tendences izraisīt tiesvedību valsts tiesību starp cietušo nodokļa maksātāju un nodokļa iestādi, kā rezultātā tiek iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, kā to 38. punktā norādīja enerģētiskā Hālhuda.

17 – Viņa secinājumu 46. punkts; skat. arī 2008. gada 28. februāra spriedumu lietā C-293/06 *Deutsche Shell* (Krājums, I-1129. lpp., 28.–30. punkts) un manu secinājumu 40.–44. punktu.

18 – 2005. gada 12. jūlija spriedums lietā C-403/03 (Krājums, I-6421. lpp., 45. punkts).

19 – 55. punktā mans uzsvērumš.

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

21 – 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 (*Recueil*, I-6161. lpp., 56. un 57. punkts).

22 – Iepriekš 3. zemesvērtības pieņēmuma minētā lieta ACT, enerģētiskā Hālhuda secinājumu 40. punkts.

23 – 1999. gada 23. novembra spriedums apvienotās lietās C-369/96 un C-376/96 *Arblade u.c.* (*Recueil*, I-8453. lpp.).

24 – Attiecīgajos Beļģijas tiesību aktos bija ietverti šādi pienākumi: veikt iemaksas “timbres-intempéries” (slikta laika markas) un “timbres-fidélité” (lojalitātes markas) shēmās, uz kurām, kā es to saprotu, Komisija koncentrējusi savus apsvērumus izskatīmajā lietā.

25 – Skat. iepriekš 23. zemesvērtības pieņēmuma minēto spriedumu apvienotajā lietā *Arblade u.c.*, 50. punkts (paši attiecībā uz iemaksu veikšanu “timbres-intempéries” un “timbres-fidélité”).

26 – Ar spriedumu valsts tiesas ziņā tika atstāts lēmums par to, vai iemaksas, kas maksājamas Beļģijā, izraisīja kādu reālu sociālu priekšrocību attiecīgajiem darba ņēmējiem: skat. sprieduma 53. punktu.

27 – Daļa no pamatojuma šī lietā ir bijusi tas, ka “nosūtītājiem” darba ņēmējiem nevajadzēja un/vai tie obligāti nesaņēma papildu labumus Beļģijā: skat. sprieduma 51.–54. punktu.

28 – Skat. iepriekš 21. punktu.

29 – Skat. iepriekš 2. zemesvērtības pieņēmuma minēto spriedumu lietā *Columbus Container Services*, 34. punkts un tajā minēto judikatūru.

30 – 2009. gada 10. marta spriedums liet? C?169/07 (Kr?jums, l?1721. lpp., 33. punkts).

31 – Skat. 2008. gada 15. maija spriedumu liet? C?414/06 *Lidl Belgium* (Kr?jums, l?3601. lpp., 18. un 19. punkts un tajos min?t? judikat?ra); skat. ar? 2006. gada 12. septembra spriedumu liet? C?196/04 *Cadbury Schweppes* (Kr?jums, l?7995. lpp., 41. un 42. punkts).

32 – Skat. 2004. gada 15. j?lija spriedumu liet? C?315/02 *Lenz* (Kr?jums l?7063. lpp.), kur? Tiesa nosprieda, ka ien?kuma nodok?a re?ms, kas ir pieejams attiec?b? uz viet?j?m dividend?m, ir j?attiecina ar? uz ?rvalstu avota dividend?m. Skat. ar? 2006. gada 14. decembra spriedumu liet? C?170/05 *Denkavit International* (Kr?jums, l?11949. lpp.), kur Tiesa nosprieda, ka EKL 43. un 48. pants nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, jo taj? ir paredz?ts nodoklis par m?tes sabiedr?bai nerezidentei samaks?taj?m dividend?m un gandr?z piln?b? no t? atbr?votas m?tes sabiedr?bas rezidentes.

33 – Skat. iepriek? 8. punktu.

34 – Es to apskatu detaliz?t?k t?l?k 45.–49. punkt?.

35 – Man? v?rt?jum? nerodas jaut?jums par to, vai Ung?rijai vai ?ehijas Republikai b?tu j?b?t priorit?tei, iekas?jot arodm?c?bu nodevu (k? tas b?tu gad?jum?, ja tiktu sal?dzin?tas divu da?du dal?bvalstu nodok?u sist?mas). Ierobe?ojums rodas tikai no t?, k?d? veid? ir formul?ti Ung?rijas ties?bu akti.

36 – Skat. iepriek? 31. zemsp?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Lidl Belgium*, 27. punkts.