

GENERALINĖS ADVOKATĖS
ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,
pateikta 2009 m. gruodžio 17 d.¹

1. Šioje byloje keliami du opūs klausimai. Pirmasis – kiek EB sutartis riboja valstybių narių kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje². Antrasis susijęs su Teisingumo Teismo vaidmeniu siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo³. *Pest Megyei Bíróság* (Pešto apylinkės teismas) nori išsiaiškinti, ar EB 43 ir 48 straipsniai Vengrijos mokesčių tarnyboms draudžia išskaičiuoti „profesinio mokymo įmoką“ (toliau – įmoka), kuri apskaičiuojama remiantis darbo užmokesčio išlaidomis atsižvelgiant į darbuotojų skaičių, įskaitant tuos, kurie dirba kitoje valstybėje narėje, kurioje bendrovė jų atžvilgiu vykdo su mokesčiais ir socialiniu draudimu susijusias prievoles, įsteigta padalinėje.

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, įkurtoms pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčioms savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, kurioms turi būti taikoma ta pati tvarka kaip ir fiziniams asmenims, kurie yra tos valstybės narės piliečiai⁴.

1 — Originalo kalba: anglų.

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 mokesčių 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).

Dvišalė sutartis

3. Vengrijos Respublikos ir Čekijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo

4 — Žr., pavyzdžiui, 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, Rink. p. I-5145) 37 punktą.

apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos⁵ (toliau – dvišalė sutartis), kaip matyti iš jos pavadinimo, reglamentuoja mokesčių surinkimą ir mokesčių vengimo atvejus, kai asmenis ar įmones potencialiai gali apmokestinti abi pasirašiusios valstybės.

būtiną atliekant darbą ar užsiimant profesine veikla.

4. Dvišalės sutarties⁶ 1 ir 2 straipsniuose nustatyta, kad ji taikoma Vengrijoje, Čekijos Respublikoje ar abiejose valstybėse buveinę turintiems asmenims, taip pat pajamų bei kapitalo mokesčiams, įskaitant mokesčius už visą įmonių sumokėtą darbo užmokesčio sumą.

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

Reikšmingi Vengrijos teisės aktai

5. Vienas iš 2003 m. Įstatymo LXXXVI dėl profesinio mokymo įmokos ir pagalbos gerinant mokymąsi 1 straipsnyje nurodytų tikslų – sudaryti asmenims sąlygas įgyti Vengrijos institucijų pripažįstamą kvalifikaciją,

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

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.

8. Bendrovė, pasirinkusi įmoką mokėti tiesiogiai mokesčių tarnyboms, privalo visiškai įvykdyti įsipareigojimus. Tačiau Įstatymo LXXXVI 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse įtvirtintos nuostatos leidžia bendrovei sumažinti visų savo įsipareigojimų dydį (toliau – įskaitymo mechanizmas). Bendrovė, norinti pasinaudoti įskaitymo mechanizmu, turi keturias pasirinkimo galimybes: 1) sudaryti

bendradarbiavimo susitarimą su aukštojo mokslo institucija, atitinkančia 1993 m. Įstatymo dėl profesinio mokymo reikalavimus; 2) sudaryti „mokymosi“ sutartį dėl praktinio mokymo, kurį sudaro „praktika“ ir jos trumpas apmokymo techninio mokymo mokykloje laikotarpis; 3) profesinio mokymo institucijai suteikti plėtos dotaciją; ir 4) su patvirtinta institucija sudaryti sutartį dėl jos darbuotojų mokymo⁷.

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 įvyko todėl, kad, apskaičiuodama įmokos, kurių privalėjo sumokėti, sumą, CIBA neatsižvelgė į visas Vengrijoje ir jos padalinio Čekijos Respublikoje patirtas darbo užmokesčio išlaidas.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9. *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft.* (toliau – CIBA) yra Vengrijoje įsteigta 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 prievoles CIBA vykdo šioje valstybėje.

11. CIBA pareiškė ieškinį *Megyei Bíróság*, kuriame teigė, kad mokesčių, panašų į Vengrijos profesinio mokymo įmoką, Čekijoje dirbančių savo darbuotojų atžvilgiu ji jau sumokėjo Čekijos Respublikoje⁸.

12. *Pest Megyei Bíróság* nusprendė, kad pagal nacionalinę teisę CIBA privalėjo Vengrijoje sumokėti įmoką ir jos Čekijos padalinyje dirbančių darbuotojų, ir Vengrijoje dirbančių darbuotojų atžvilgiu. Nors teismas konstatavo, kad nuo 2000 m. balandžio 1 d. iki 2006 m. rugpjūčio 22 d. CIBA Čekijos

7 — 2003 m. Įstatymo LXXXVI 1, 4 straipsnio 1 ir 2 dalių esmę apibendrinai remdamasi CIBA rašytinių pastabų priedu. Pirma ir antra galimybės įtvirtintos 2003 m. Įstatymo LXXXVI 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse. Trečia ir ketvirta galimybės nurodytos abiejų pagrindinės bylos šalių rašytinėse pastabose.

8 — Pagal Čekijos Respublikos įstatymą Nr. 589/1992 dėl socialinės apsaugos sistemos įmokų ir valstybinių įmokų užimtumo srityje.

Respublikoje iš tikrųjų sumokėjo su socialiniu draudimu susijusias įmokas ir profesinio mokymo įmoką, jis nusprendė, kad Vengrijos įmokos mokėjimas nepatenka į dvišalės sutarties taikymo sritį.

Vertinimas

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

„Ar EB 43 ir 48 straipsniuose įtvirtintas įsteigimo laisvės principas gali būti aiškinamas kaip draudžiantis teisės normą, pagal kurią Vengrijoje buveinę turinčios bendrovės taip pat turi mokėti profesinio mokymo įmoką, kai savo užsienyje įsteigtuose padaliniuose įdarbina darbuotojus ir jų atžvilgiu vykdo su mokesčiais ir socialine apsauga susijusias prievolės padalinio įsteigimo valstybėje?“

14. Rašytines pastabas pateikė CIBA, Vengrijos vyriausybė ir Komisija. Visos trys šalys, taip pat Jungtinė Karalystė teismo posėdyje išsakė nuomones žodžiu.

15. CIBA teigia, kad nuo Vengrijos įstojimo į Europos Sąjungą 2004 m. gegužės 1 d.⁹ pareiga mokėti profesinio mokymo įmoką pažeidžia įsteigimo laisvės principą. Vykdamas šią pareigą nubaudžiamos Vengrijos įmonės, įgyvendinančios pagrindinę Sutarties laisvę, nes jos privalo du kartus mokėti analogišką įmoką tų pačių darbuotojų atžvilgiu: Vengrijos mokesčių tarnyboms (nes patronuojančioji bendrovė įsteigta Vengrijoje) ir Čekijos mokesčių tarnyboms (nes padalinys įsteigtas Čekijos Respublikoje)¹⁰. CIBA tvirtina, kad tai riboja įsteigimo laisvę, kurią užtikrina EB 43 ir 48 straipsniai.

Koks yra tikrasis įmokos pobūdis?

16. Šalys nesutaria, ar profesinio mokymo įmoka yra mokestis. Įmokos pobūdžio

9 — Nacionalinis teismas vertina CIBA mokesčių mokėjimą už 2003 ir 2004 metus. Tačiau akivaizdu, kad iki Vengrijos įstojimo 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 pateikė patvirtintą pažymą, įrodančią, kad Čekijos Respublikoje ji sumokėjo panašią įmoką, kuri taip pat grindžiama darbuotojų darbo užmokesčio išlaidomis. Pagal Vengrijos teisę, jei CIBA būtų Prahėje buveinę turinti Čekijos bendrovė, kuri Budapešte įsteigė padalinį, ji taip pat privalėtų mokėti įmoką (žr. 6 išnašą).

nustatymas yra neabejotinai svarbus atsakant į klausimą, ar ji patenka į valstybių narių kompetenciją tiesioginių mokesčių 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 įmoka yra mokestis. Todėl jos skaičiavimo pagrindo nustatymas priklauso valstybių narių mokesatinei kompetencijai. Faktas, kad dvigubas apmokestinimas atsiranda dėl pareigos mokėti profesinio mokymo įmoką Vengrijoje ir analogišką mokestį Čekijos Respublikoje, yra tik dviejų valstybių narių lygiagretaus naudojimosi suverenitetu mokesčių srityje pasekmė. Atsižvelgiant į tai, ji nėra apribojimas pagal EB 43 ir 48 straipsnius.

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

19. Komisija tvirtina, kad įmoka yra tai, ką ji vadina „specifiniu“ mokesčiu, kuris riboja įsisteigimo laisvę, nes CIBA Čekijos Respublikoje privalo mokėti panašų mokestį, kuris apskaičiuojamas remiantis darbuotojų darbo užmokesčio išlaidomis. Posėdyje Komisija išplėtojo šį argumentą paaiškindama, kad įmoką ji laiko „specifiniu“ mokesčiu dėl to, kad tarp renkamo mokesčio ir valstybės suteikiamos pagalbos yra tiesioginis ryšys: Vengrijos vyriausybė iš įmokų surinktus pinigus naudoja būtent profesiniam mokymui. Komisija teigia, kad tai skiriasi nuo (pavyzdžiui) pelno mokesčio, kurio atveju neįmanoma nustatyti jokio tiesioginio ryšio tarp kaip mokesčių surinktų pinigų ir tikslo, kuriam jie gali būti panaudoti. Todėl Komisija nurodo, kad Teisingumo Teismas įsisteigimo 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 įmoka neturi pelno ar pajamų mokesčio savybių tiek, kiek ja neapmokestinamas pelno ar pajamų šaltinis¹¹. Priešingai, ji apskaičiuojama atsižvelgiant į darbo užmokesčio išlaidas, taigi į sąnaudas. Be to, ji renkama konkrečiu tikslu, būtent finansuoti Vengrijos profesinio mokymo schemą.

¹¹ — Pelno mokestį ir pajamų mokestį nurodžiau kaip paprasčiausius tiesioginių mokesčių pavyzdžius, nes šiuos abu mokesčius turi visos valstybės narės.

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

22. Tad man atrodo, kad įmoka yra finansinė darbdavių parama, renkama, kad būtų bendrai finansuojamas profesinis mokymas. Tačiau tarp sumokėtos įmokos ir naudos, kurią tas darbdavys gauna savo darbuotojams, tiesioginio ryšio nėra.

23. Apie Čekijos Respublikoje sumokėtą įmoką Teisingumo Teismas neturi informacijos, leidžiančios įvertinti jos pobūdį.

24. Nacionalinis teismas nusprendė, kad Čekijos Respublikoje sumokėta įmoka nepatenka į dvišalės sutarties taikymo sritį. Todėl (ir nepaisant to, kad lygiavertė įmoka buvo

tikrai sumokėta Čekijos Respublikoje) ši sutartis nepašalina dvigubo apmokestinimo taip, kaip tai yra kitų tiesioginių mokesčių atžvilgiu.

25. Bendrijos lygmeniu iki šiol nėra priimta jokios suvienodinčios ar derinančiosios priemonės, skirtos dvigubam apmokestinimui išvengti¹². Todėl pareiga mokėti įmoką savaime nėra Bendrijos teisės pažeidimas¹³ ir *per se* nėra įsisteigimo laisvės apribojimas¹⁴.

26. Vis dėlto Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstama, kad kumuliacinė našta, kurią sukelia lygiagretus valstybių narių suvereniteto mokesčių srityje vykdymas, „apriboja“

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 įmoka nepatenka į iki šiol priimtų dalinio derinimo priemonių, būtent 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių 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 asocijuotų įmonių 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 sritį.

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

vienos valstybės ribas peržengiančią 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 sistemų 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 ūkio subjektams gali būti ir palankios, ir nepalankios¹⁶. 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 tiesioginių mokesčių priemonės praktikoje prilygs tiesiogiai arba netiesiogiai diskriminuojančioms priemonėms„. Jis taip pat išskyrė „įsisteigimo laisvės kliūtis, atsirandančias dėl dviejų arba daugiau valstybių narių mokesčių sistemų 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 įsisteigimo laisvės apribojimas atsiranda vien dėl dviejų nacionalinių mokesčių administracijų koegzistavimo, dėl nacionalinių mokesčių sistemų skirtumų arba dėl mokesčių jurisdikcijos tarp šių dviejų mokesčių sistemų pasiskirstymo (kvaziapribojimas), jam neturėtų būti taikomas EB 43 straipsnis. Ir priešingai,“ tikriesiems „apribojimams, t. y. įsisteigimo laisvės apribojimams, didesniems nei tie, kurių neišvengiamai atsiranda dėl

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 tiesioginių mokesčių taisyklėms: įžanga“) pateiktu vertinimu.

16 — Nenuostabu, kad, kaip generalinis advokatas nurodė 38 punkte, nacionaliniuose teismuose dėl šių apribojimų paprastai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių tarnybų nėra bylių, kuriose būtų prašoma priimti prejudicinį sprendimą.

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.

nacionalinių mokesčių sistemų egzistavimo, taikomas EB 43 straipsnyje įtvirtintas draudimas, nebent jie yra pateisinami. <...> kad patektų į EB 43 straipsnio taikymo sritį, *nepalankus mokesstinis vertinimas turi atsirasti dėl diskriminacinių vienos jurisdikcijos taisyklių*, o ne dėl (dviejų arba daugiau) valstybių narių mokesčių sistemų skirtumų arba mokesčių jurisdikcijos pasidalijimo tarp šių sistemų¹⁹.

29. Remiantis alternatyviu požiūriu, tais atvejais, kai dvigubo apmokestinimo kumuliacinė našta sukuria apribojimų, kliudančių vienos valstybės ribas peržengiančią veiklą, Teisingumo Teismas pagal analogiją turėtų taikyti savo praktiką dėl pagrindinių laisvių tokioms kliūtims pašalinti²⁰. Šio argumento esmė ta, kad *bet koks* pagrindinės laisvės įgyvendinimo ribojimas yra „blogas dalykas“. Jei galutinis tikslas yra sukurti tikrą bendrąją rinką, tuomet suvokiu šio argumento vertę. Tačiau būtina pabrėžti, kad šiuo metu nėra bendros Bendrijos teisės normos, nustatančios, kuri valstybė narė tokiomis aplinkybėmis turi kompetenciją mokesčių srityje. Kaip Teisingumo Teismas nusprendė Sprendime *Saint Gobain*²¹, nesant Bendrijos

suvienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti pajamų ir pelno apmokestinimo kriterijus, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo.

30. Manau, kad įmoka nėra kvaziapribojimas, kurį sukelia nacionalinių mokesčių sistemų koegzistavimas. Akivaizdu, kad klausimas, kaip Teisingumo Teismas vertina paties dvigubo apmokestinimo buvimo lemtus apribojimus, yra opus ir svarbus. Tačiau nematau, kad norėdamas išspręsti šią bylą Teisingumo Teismas turi išreikšti nuomonę šiuo klausimu.

31. Man atrodo, kad šiuo atveju pakanka atsakaitos tašku laikyti generalinio advokato Geelhoedo „tikrų apribojimų „apibrėžimą“ t. y. apribojimai, peržengiantys tuos apribojimus, kurių neišvengiamai atsiranda koegzistuojant nacionalinėms mokesčių sistemoms, ir patenkantys į EB 43 straipsnio taikymo sritį“²².

19 — 55 punktą, pažymėta 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. rugsėjo 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.

Apribojimų EB 43 ir 48 straipsnių prasme nustatymas

32. Komisija į šią problemą žvelgia keldama klausimą, ar *pareigos* mokėti įmoką Vengrijoje ir analogišką įmoką Čekijos Respublikoje pakanka, kad būtų konstatuotas Bendrijos teisės pažeidimas. Ji teigia, kad ši pareiga atgraso Vengrijos bendroves nuo dukterinių bendrovių steigimo užsienyje, nes bendrovėms, kurios užsienyje neįgyvendina savo įsisteigimo laisvės, netaikoma dviguba pareiga mokėti įmoką ar jai lygiavertį mokesį. Nors ir pripažindama, kad vien dvigubo apmokesstinimo buvimas EB 43 straipsnio nepažeidžia, Komisija Teisingumo Teismui kaip analogiją siūlo taikyti Sprendimą *Arblade ir kiti*²³.

33. Byla *Arblade ir kiti* buvo susijusi su dviem bendrovėmis, įsteigtomis Prancūzijoje, bet statybos darbus vykdžiusiomis Belgijoje, kurios Prancūzijoje dirbančius darbuotojus laikinai perkėlė į Belgiją. Belgijos valdžios institucijos jas nubaudė už Belgijos socialinio

draudimo teisės aktų nesilaikymą²⁴. Teisingumo Teismas nusprendė, kad: „nacionalinės teisės normos, pagal kurias reikalaujama, kad darbdavys, kaip paslaugų teikėjas Sutarties prasme, į priimančiosios valstybės narės fondą mokėtų papildomas darbdavio įmokas, be tų, kurias jau sumokėjo į valstybės narės, kurioje jis turi buveinę, fondą, yra laisvės teikti paslaugas apribojimas. Tokia pareiga sukuria papildomų išlaidų ir administracinę bei ekonominę našą kitoje valstybėje narėje įsisteigusioms įmonėms ir tai lemia, kad tokių įmonių padėtis konkurencijos požiūriu yra nelygiavertė, palyginti su priimančiojoje valstybėje narėje įsisteigusiais darbdaviais, todėl jos gali būti atgrasomos teikti paslaugas priimančiojoje valstybėje narėje“²⁵.

34. Komisija teigia, kad šioje byloje pareiga mokėti įmoką Vengrijoje ir panašią įmoką Čekijos Respublikoje sukuria papildomą administracinę ir ekonominę našą tokioms įmonėms kaip CIBA. Posėdyje Komisija išplėtojo šį argumentą ir paaiškino, kad kai įmoka skirta konkrečiai apibrėžtai paramai finansuoti, tarp įmokos mokėjimo ir tos

23 — 1999 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Arblade ir kiti* (C-369/96, Rink. p. I-8453).

24 — Susiję Belgijos teisės aktai įtvirtino tokias pareigas: mokėti įmokas į „timbres-intempéries“ (blogų oro sąlygų mokesčiai) ir „timbres-fidélité“ (lojalumo mokesčiai) schemas, kurioms, kaip suprantu, Komisija savo šioje byloje pateiktose pastabose ir skiria pagrindinį dėmesį.

25 — Žr. 23 išnašoje minėto Sprendimo *Arblade ir kiti* 50 punktą (kuriame būtent ir nagrinėjamas įmokų į „timbres-intempéries“ ir „timbres-fidélité“ mokėjimas).

paramos yra tiesioginis ryšys. Todėl, Komisijos teigimu, Vengrija negali nustatyti įmokos įmonei už veiklą, kuri vykdoma Čekijos Respublikoje, t. y. priimančiojoje valstybėje narėje, nes Vengrija, kaip kilmės valstybė narė, nėra atsakinga už šios paramos teikimą Čekijos Respublikoje.

Prancūzijoje įsisteigę darbdaviai. Todėl jiems jau buvo teikiama apsauga pagal Prancūzijos socialinio draudimo sistemą įmokų, kurias jų darbdaviai mokėjo Prancūzijos valdžios institucijoms, pagrindu. Reikalavimas, kad jų darbdaviai vis dėlto mokėtų socialinio draudimo įmokas Belgijoje, buvo pagrįstai laikomas papildomomis išlaidomis ir ekonomine našta, o dėl to šie darbdaviai, norintys teikti paslaugas, atsidūrė mažiau konkurencingoje padėtyje, palyginti su Belgijos darbdaviais (kurie privalėjo mokėti tik Belgijos įmokas savo darbuotojų atžvilgiu)²⁷.

35. Nemanau, kad Teisingumo Teismas turėtų atsižvelgti į Komisijos siūlymą ir pagal analogiją taikyti Sprendimą *Arblade ir kiti*.

36. Pirma, nesutinku, kad byloje *Arblade ir kiti* darbdavio pareigos mokėti „timbres“ pobūdis yra panašus į CIBA pareigą mokėti įmoką. Byloje *Arblade ir kiti* tarp įmokos („timbres“) mokėjimo ir (tikėtinų) Belgijos suteikiamų socialinių lengvatų darbuotojams, už kuriuos tie mokėjimai buvo atliekami, buvo tiesioginis potencialus ryšys²⁶. Tačiau šiuos darbuotojus į Belgiją *laikiniai* komandiravo

37. Šiuo atveju tokio tiesioginio ryšio tarp įmokos mokėjimo ir naudos, kurią gauna konkretus darbuotojas, nėra²⁸. CIBA Vengrijos valdžios institucijoms nemoka socialinio draudimo įmokų už savo darbuotojus, esančius Čekijoje (taip pat ir už Vengrijoje esančius darbuotojus), kad užtikrintų galimybę kiekvienam darbuotojui gauti konkrečią Vengrijos valstybės teikiamą naudą. Priešingai, CIBA privalo mokėti mokesčių Vengrijoje, kuris *bendrai* taikomas Vengrijos darbuotojų

26 — Pagal sprendimą nacionalinis teismas privalėjo nustatyti, ar dėl Belgijoje mokamų įmokų buvo kokių nors realių socialinių lengvatų ten dirbantiems darbuotojams: žr. sprendimo 53 punktą.

27 — Iš dalies argumentacija buvo pagrįsta tuo, kad „komandiruotiems“ darbuotojams nereikėjo ir (arba) jie nebūtinai gavo papildomų lengvatų Belgijoje: žr. sprendimo 51–54 punktus.

28 — Žr. 21 išnašą.

profesinio mokymo tikslais. Todėl situacija skiriasi nuo bylos *Arblade ir kiti*.

38. Antra, nurodysiu kitą apribojimą, nei nurodė Komisija, „atsirandantį dėl vienos jurisdikcijos [mokesčių] taisyklių“.

39. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką visos priemonės, kurios draudžia įsisteigimo laisvę, jai kliudo arba dėl kurių naudojimas šia laisve tampa mažiau patrauklus, turi būti laikomos apribojimais²⁹. Sprendime *Hartlauer Handelsgesellschaft mbH*³⁰ Teisingumo Teismas patvirtino, kad šis principas taikomas ir bylose, kuriose nėra diskriminacijos dėl pilietybės įrodymų. Nors iš EB 43 ir 48 straipsnių formuluočių matyti, kad jie skirti naudojimuisi tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis priimančiojoje valstybėje narėje užtikrinti, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė narė savo piliečiui ar pagal jos teisės aktus įsteigtai bendrovei ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje³¹.

40. Šioje byloje keliamas naujas klausimas, nes Teisingumo Teismo neprašoma įvertinti tipinio mokesčių diskriminacijos atvejo, pavyzdžiui, ar dėl skirtingo pajamų, gaunamų iš nacionalinio ir užsienio šaltinio, traktavimo atsiradusio dvigubo ekonominio apmokestinimo turėtų būti atleidiama nuo mokesčių³².

41. Mano manymu, Vengrijos teisės aktų tyrimas atskleidžia apribojimą, kurį sukelia vienos mokesčių sistemos, akivaizdžiai neišvengiamai paveikiančios įmonę, siekiančią igyvendinti savo įsisteigimo laisvę, veikimas. Manau, kad neišvengiamų pasekmių kyla todėl, jog įmonė, kuri ketina įsisteigti užsienyje, turi atsižvelgti į tai, kad ji savo kilmės valstybėje narėje privalo mokėti mokesť, kuris iš dalies pagrįstas jos darbuotojų darbo užmokesčio išlaidomis priimančiojoje valstybėje narėje. Pareiga tai daryti gali papildyti (kaip atsitiko šiuo atveju) pareigą mokėti panašų mokesť valstybėje narėje, kurioje įmonė įsteigia padalinį ar dukterinę bendrovę. Galiausiai įmonė gali neturėti galimybės pasinaudoti įskaitymo

29 — Žr. 2 išnašoje minėto Sprendimo *Columbus Container Services* 34 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

30 — 2009 m. kovo 10 d. sprendimo (C-169/07, Rink. p. I-1721) 33 punktas.

31 — Žr. 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601) 18 ir 19 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką, taip pat 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes* (C-196/04, Rink. p. I-7995) 41 ir 42 punktus.

32 — Žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Lenz* (C-315/02, Rink. p. I-7063), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad pajamų apmokestinimo galimybę, kurią 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 mokesť prievolę už dividendus patrunuojančiai bendrovei ne rezidentei, nuo jos beveik visiskai atleidžia patrunuojančiąsias bendroves rezidentes.

mechanizmu³³ ir sumažinti įmokos mokėjimo kilmės valstybėje narėje (Vengrijoje) sąnaudų. Pastarasis aspektas yra susijęs su Vengrijos teisės aiškinimu ir, be abejo, priklauso nacionalinio teismo kompetencijai.

Čekijoje įdarbintus darbuotojus iš Čekijos Respublikos į Vengriją ir apgyvendinama juos Vengrijoje, kad jie galėtų pasinaudoti mokymu, prie kurio finansavimo ji prisidėjo.

42. Pagal Vengrijos teisės aktus reikalaujama, kad patronuojančioji Vengrijos bendrovė sumokėtų įmoką ir už savo darbuotojus, dirbančius Vengrijoje, ir už tuos, kurie dirba Čekijos dukterinėje bendrovėje. Ji gali pasinaudoti įskaitymo mechanizmu Vengrijoje įdarbintų darbuotojų atžvilgiu kaip ir bet kuri kita Vengrijoje įsisteigusi įmonė. Tačiau ji negali pasinaudoti analogišku įskaitymo mechanizmu Čekijos Respublikoje Čekijoje įdarbintų darbuotojų atžvilgiu, nes visos įskaitymo procedūros privalo atitikti Vengrijos teisę³⁴. Todėl ji privalo arba sumokėti visą įmoką Čekijos dukterinėje bendrovėje įdarbintų darbuotojų atžvilgiu (ir taip prarasti galimybę pasinaudoti įskaitymo mechanizmu, kad finansuotų mokymą, kuris labiau susijęs su jos verslo poreikiais, ir sumažintų savo bendrus mokestinius įsipareigojimus), arba, jų atžvilgiu įvykdžiusi visus įskaitymo mechanizmo reikalavimus *Vengrijoje*, patirti papildomų rūpesčių ir išlaidų perveždama

43. Vengrija teigia, kad pagal jos teisės aktus visos įmonės, įskaitant tas, kurios turi dukterinių bendrovių užsienyje, yra traktuojamos taip pat, todėl jokios diskriminacijos nėra. Vengrija pabrėžia, kad CIBA (kaip ir vien Vengrijoje įsisteigusi įmonė) turi teisę sumažinti savo bendrus įsipareigojimus pasinaudodama įskaitymo mechanizmu.

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

45. Įmonė, kuri nori pasinaudoti įskaitymo mechanizmu, privalo laikytis konkrečių Vengrijos teisės normų, kuriose nustatytos keturios įskaitymo galimybės. Trumpai aptarkime kiekvieną iš jų.

33 — Žr. 8 išnašą.

34 — Šį aspektą išsamiau analizuoju 45–49 punktuose.

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, kuri sudaro „praktika“ ir po to einantis trumpas mokymo techninio mokymo mokykloje laikotarpis. Neaišku, ar pirminę 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 esančių 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 įmonei 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 įdarbintų 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 įskaitymo mechanizmą galima taikyti iš esmės tik tuomet, jei įmonė kaip mokymo partnerę pasirinktų Vengrijos instituciją. Man atrodo, kad tai iš įmonės, kurios veikla peržengia vienos valstybės ribas, praktiškai atima galimybę pasinaudoti įskaitymo mechanizmu tos dalies darbuotojų, kurie įdarbinti kitoje valstybėje narėje, atžvilgiu.

51. Vis dėlto būtent nacionalinis teismas (kuris turi galimybę išsamiau įvertinti susijusią nacionalinę teisę) turi kompetenciją įvertinti, ar 1) Vengrijos teisės aktai leidžia CIBA pasinaudoti viena iš keturių įskaitymo mechanizmo galimybių pasirenkant mokymo partnerius Čekijos Respublikoje, o ne Vengrijoje

ir, jei tai įmanoma, 2) ar tokio sprendimo būdo sąnaudos būtų panašios, palyginti su sąnaudomis, kai įskaitymo mechanizmas naudojamas pasirenkant mokymo partnerį Vengrijoje.

mokymą (to paprastai nėra, jei įmonė turi buveinę tik Vengrijoje ir pasinaudoja įskaitymo mechanizmu). Trečia, jei ji pasinaudoja įskaitymo mechanizmu ir Vengrijoje sudaro susitarimus dėl savo darbuotojų, kurie įdarbinti Čekijoje, ji turi susitaikyti su papildomomis sąnaudomis ir administracine našta, susijusia su Čekijoje įdarbintų darbuotojų pervežimu į Vengriją, kad jie galėtų dalyvauti mokymo programoje, taip pat jų apgyvendinimu ir pragyvenimo išlaidomis, kol jie yra Vengrijoje.

52. Jei aš teisi, tokiai įmonei, palyginti tik su Vengrijoje veikiančia įmone, kyla bent trys (susiję) nepatogumai. Pirma, vietoj visos įmokos mokėjimo ji negali pasirinkti finansuoti konkretų savo Čekijoje įdarbintų darbuotojų mokymą, kuris būtų tiesiogiai susijęs su jos verslo poreikiais, todėl pasirinkdama strategiją ji yra mažiau lanksti. Antra, sumokėjusi įmoką (kuri bus bendrai naudojama Vengrijos darbuotojų gebėjimų lygiui gerinti) ji vis turės kelti klausimą, ar jai reikia papildomai finansuoti mokymus, skirtus jos pačios darbuotojų gebėjimų lygiui pagerinti. Šiuo požiūriu ji gali ne tik sumokėti dvi įmokas (pagal Vengrijos ir Čekijos teisę), bet ir kitas sumas už konkretų

53. Todėl darau išvadą, kad įmokos nustatymo būdas, kurį tiesiogiai lemia vienos valstybės narės, t. y. Vengrijos, mokesčių teisės aktai, kelia apribojimą, nes dėl jo naudojimasis įsisteigimo laisve tampa mažiau patrauklus³⁵.

54. Toks įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jei yra pagrįstas jį pateisinančiais objektyviais elementais ir privalomais bendrojo intereso pagrindais, o jo taikymas yra tinkamas atitinkamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti³⁶.

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

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

55. Vengrijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose nenurodė nė vieno pateisinamojo pagrindo. Posėdyje aiškiai paklausus, ar ji nori pateikti paaiškinimus dėl pateisinimo, ji tokia galimybe nepasinaudojo.

56. Todėl Teisingumo Teismui siūlau konstatuoti įsisteigimo laisvės apribojimo, dėl kurio nebuvo pateikta jokio pateisinimo, buvimą.

Išvada

57. Siūlau į klausimą, dėl kurio *Pest Megyei Bíróság* pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą, atsakyti taip:

„Mokėtinos mokesčio sumos, apskaičiuotos remiantis įmonės darbuotojų, įskaitant tuos, kurie įdarbinti kitoje valstybėje narėje esančiame padalinyje, darbo užmokesčio sąnaudomis, nustatymas (neatsižvelgiant į tai, kad ši įmonė taip pat tinkamai vykdo savo mokestinius ir socialinio draudimo įsipareigojimus tokių darbuotojų, įdarbintų valstybėje, kurioje įsteigtas padalinys, atžvilgiu) yra apribojimas EB 43 ir 48 straipsnių prasme, dėl kurio naudojimasis įsisteigimo laisve tampa mažiau patrauklus.“