

ĢENERĀLADVOKĀTES ELEONORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON]
SECINĀJUMI,
sniegti 2009. gada 17. decembrī¹

1. Šajā lietā ir izvirzīti divi delikāti jautājumi. Pirmais ir par to, cik lielā mērā dalībvalstu kompetenci tiešo nodokļu jautājumos ierobežo EK līgums². Otrais jautājums ir par Tiesas lomu, novēršot dubulto aplikšanu ar nodokļiem³. *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 darbaņēmēju skaitu, ietverot arī tos, kuri strādā filiālē citā dalībvalstī, ja sabiedrība izpilda savus ar nodokļiem un sociālo apdrošināšanu saistītos pienākumus attiecībā uz minētajiem darbaņēmējiem.

Tiesiskais regulējums

EK līgums

2. EKL 43. pantā ir aizliegti ierobežojumi dalībvalstu pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. EKL 48. pantā 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 pilsoņi⁴.

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 pēc sadalīšanas akcionāriem). Skat. ģenerāldavokāta Hēlhuda [*Geelhoed*] 2006. gada 23. februāra secinājumus 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 viņš apspriež šos jēdzienus.

Divpusējā konvencija

3. Ungārijas Republikas un Čehijas Republikas Konvencija par nodokļu dubultās

4 — Skat., piemēram, 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alph* (Krājums, I-5145. lpp., 37. punkts).

uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un īpašuma nodokļiem⁵ (turpmāk tekstā — “Divpusējā konvencija”), kā liek domāt tās nosaukums, regulē gan nodokļu iekasēšanu, gan to nemaksāšanas novēršanu gadījumos, kad personas vai sabiedrības potenciāli ir pakļautas nodokļu uzlikšanai abās valstīs, kas parakstījušas šo konvenciju.

4. Divpusējās konvencijas⁶ 1. un 2. pantā paredzēts, ka šo konvenciju piemēro personām, kuras ir Ungārijas, Čehijas Republikas vai abu valstu rezidenti, un ienākuma un īpašuma nodokļiem, tostarp nodokļiem, ko uzliek uzņēmumu izmaksātajai darba algu vai darba samaksu summai.

iestāžu atzītās kvalifikācijas, kas nepieciešamas, lai veiktu darbības vai pildītu profesiju darba spēkā.

6. 2. pantā ir paredzēts, ka nodeva ir jāmaksā sabiedrībām, kas veic uzņēmējdarbību Ungārijā. Ari 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.

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 — ļaut personām iegūt Ungārijas

5 — Tā tika parakstīta Prāgā 1993. gada 14. janvārī un tādējādi pirms dalībvalstu pievienošanās Eiropas Savienībai.

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

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 sabiedrībām organizēt savus darījumus tādā veidā, kas samazina tās bruto saistības (turpmāk tekstā — “ieskaita izvēle”). Sabiedrība, kas vēlas izmantot ieskaita izvēli, var izvēlēties vienu no četrām 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 darbiniekus⁷.

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 tādēļ, 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.

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 ķimikāliju 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.

11. *CIBA* iesniedza apelāciju *Pest Megyei Bíróság*, apgalvojot, ka tā jau bija samaksājusi maksājumu, kas līdzīgs Ungārijas nodevai, par arodmācību Čehijas Republikas attiecībā uz tās Čehijas darba ņēmējiem⁸.

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

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 izklāstīta 2003. gada Likuma Nr. LXXXVI 4. panta 1. punktā. iii) un iv) iespēja ir norādīta abu lietas dalībnieku pamata prāvā apsvērumos.

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

Ungārijas nodevas maksājumi neietilpa Divpusējās konvencijas piemērošanas jomā.

Vērtējums

13. Tomēr tiesa apturēja tiesvedību un uzdeva šādu jautājumu prejudiciālā nolēmuma sniegšanai:

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

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

15. *CIBA* apgalvo, ka kopš Ungārijas pievienošanās Eiropas Savienībai 2004. gada 1. maijā⁹ pienākums maksāt arodmācību nodevu neatbilst uzņēmējdarbības brīvības principam. Šis pienākums sodot Ungārijas uzņēmumus, kas izmanto Līgumā paredzētu pamatbrīvību, jo tiem jāmaksā pielīdzināma nodeva attiecībā uz vieniem un tiem pašiem darba ņēmējiem divkārt: Ungārijas nodokļu iestādēm (jo mātes sabiedrība veic uzņēmējdarbību Ungārijā) un Čehijas nodokļu iestādēm (jo filiāle veic uzņēmējdarbību Čehijas 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 vienisprātis par to, vai arodmācību nodeva ir nodoklis.

9 — Valsts tiesa izvērtē *CIBA* nodokļu saistības par 2003. un 2004. gadu. Tomēr ir skaidrs, ka nevar pastāvēt neatbilstība Kopienų 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 līdzīgas nodevas samaksa Čehijas Republikā, kura arī ir balstīta uz darba ņēmēju algu izmaksām. No Ungārijas tiesiskā regulējuma ir redzams, ka, ja *CIBA* būtu Čehijas sabiedrība no Prāgas, kas būtu izveidojusī filiāli Budapeštā, tai tāpat būtu bijusi jāmaksā nodeva (skat. iepriekš 6. punktu).

Acīmredzami tas, kā klasificējama nodeva, ir nozīmīgi jautājumam par to, vai tā ietilpst dalībvalstu 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 arodmācību nodeva ir nodoklis. Izlemt par aprēķina bāzi tādēļ ietilpstot dalībvalstu nodokļu kompetencē. Apstākļi, ka dubultā uzlikšana ir rezultāts pienākumam samaksāt gan arodmācību nodevu Ungārijā, gan līdzvērtīgu maksājumu Čehijas Republikā, ir vienīgi sekas tam, ka divas dalībvalstis paralēli īsteno 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 mērķu viedokļa.

19. Komisija apgalvo, ka nodeva ir, kā tā apraksta, “speciāls” nodoklis, kas tomēr ir kavēklis uzņēmējdarbības brīvībai, jo *CIBA* ir pienākums maksāt līdzīgu maksājumu Čehijas Republikā, pamatojoties uz darbaņēmēju 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 līdzekļus Ungārijas valdība īpaši piemēro arodmācībām. Komisija apgalvo, ka tas atšķiras (piemēram) no sabiedrību nodokļa, kura gadījumā nav iespējams konstatēt jebkādu šādu tiešu saikni starp naudas līdzekļiem, kas iekasēti ar nodokli, un mērķiem, kuriem tie var tikt izmantoti. Līdz ar to Komisija norāda, ka Tiesai pēc analogijas uzņēmējdarbības veikšanas brīvības jomā būtu jāpiemēro principi, kas jau ir piemērojami saskaņā ar EKL 49. pantu (pakalpojumu sniegšanas brīvība), lai novērstu kavēkli brīvai aprītei.

20. Ir acīmredzams, ka nodevai nav sabiedrību vai ienākuma nodokļa iezīmes, ciktāl tā netiek iekasēta par peļņas vai ienākuma avotu¹¹. Tā vietā tā tiek aprēķināta pēc darba algas izmaksām — izdevumiem. Turklāt tā tiek iekasēta konkrētam mērķim, proti, lai finansētu arodmācību sistēmu Ungārijā.

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

21. Tomēr, lai gan nodeva tiek iekasēta šim mērķim, *CIBA* nav pierādījusi (un tāpat to nav konstatējusi valsts tiesa), ka pastāv tieša saikne starp pienākumu maksāt nodevu un individuālu pakalpojumu, ko valsts sniedz individuālam darba devējam par labu tā darbiniekiem.

22. Tāpēc man liekas, ka nodeva ir finansiāla līdzdalība no darba devēju puses, kas tiek iekasēta, lai finansētu arodmācības kopumā, taču nepastāv tieša saikne starp samaksāto nodevu un labumu, ko darba devējs gūst attiecībā uz saviem darba ņēmējiem.

23. Kas attiecas uz Čehijas Republikā samaksāto nodevu, Tiesai nav informācijas, kas ļautu novērtēt tās raksturu.

24. Valsts tiesa atzina, ka Ungārijas nodeva atrodas ārpus Divpusējās konvencijas piemērošanas jomas. Līdz ar to (un neraugoties uz pierādīto ekvivalentās nodevas samaksu

Čehijas Republikā) ar šīs konvencijas darbību netiek novērsta dubultā uzlikšana tādā veidā, ka tiek novērsta zināma cita tiešo nodokļu uzlikšana.

25. Kopienas līmenī vēl nav pieņemts neviens vienots vai harmonizējošs pasākums, kas paredzēts, lai novērstu dubultu nodokļu uzlikšanu¹². Tādējādi pienākums maksāt nodevu pats par sevi nav Kopienu tiesību pārkaupums¹³ un *per se* nav uzņēmējdarbības veikšanas brīvības izmantošanas ierobežojums¹⁴.

26. Bet tomēr Tiesas judikatūra atzīst, ka kumulētais apgrūtinājums, kas izriet no dalībvalstu fiskālās suverenitātes paralēlas izmantošanas "ierobežo" pārrobežu aktivitātes. Šajā

12 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras 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 līdz šim pieņemto daļējas harmonizācijas pasākumu piemērošanas jomā, proti, Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem [mātes sabiedrībām] un meitasuzņēmumiem [meitas sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), 1990. gada 23. jūlija Konvencija par dubultās 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 tādu ienākumu 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 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (Krājums, I-8061. lpp., 50. punkts).

jautājumā es piekrītu ģenerālvokāta Hēlhuda vērtējumam lietā *ACT*¹⁵, ka, vērtējot detalizētāk, pastāv divu veidu “ierobežojumi”, kas var rasties šādos apstākļos. Pirmie (ko viņš nodēvēja par “kvaziierobežojumiem”) ir ierobežojumi, kas neizbēgami izriet no valstu nodokļu sistēmu līdzaspastāvēšanas. Neapšaubāmi tie izraisa “ekonomisko aktivitāšu izkropļojumus, kas izriet no apstākļa, ka līdzās pastāv dažādas tiesību sistēmas” un — kā norādīja ģenerālvokāts Hēlhuds — rezultāts tirgus dalībniekiem var būt labvēlīgs vai nelabvēlīgs¹⁶. Otrie (ko viņš nodēvēja par “reāliem” ierobežojumiem) ir “ierobežojumi, kas pārsniedz no valstu nodokļu sistēmas līdzaspastāvēšanas neizbēgami izrietošo”. Ģenerālvokāts Hēlhuds ierosināja, ka “būtībā visi “reālie” ierobežojošie valsts tiešie nodokļu pasākumi praksē arī ir kvalificējami par tieši vai netieši diskriminējošiem pasākumiem”. Turpinot viņš nošķīra “no atšķirībām vai nesaskaņām starp divu vai vairāku dalībvalstu nodokļu sistēmām izrietošos šķēršļus brīvībai veikt uzņēmējdarbību” — kas, kā viņš apgalvoja, neietilpst EKL 43. panta piemērošanas jomā, lai gan tie ietilpst Līguma

piemērošanas jomā, — un “no diskriminācijas izrietošos šķēršļiem, kas rodas tikai vienas nodokļu sistēmas normu rezultātā”¹⁷.

27. Pastāv divi teorijas virzieni attiecībā uz to, vai Tiesai būtu jānolemj, ka pirmā ierobežojumu kategorija būtu jānovērš.

28. Tādējādi ģenerālvokāts Hēlhuds apgalvoja (atsaucoties uz Tiesas spriedumu lietā *Schempp*¹⁸), ka EKL 43. pants attiecas uz reāliem ierobežojumiem, nevis kvaziierobežojumiem, “ja brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums pilnībā izriet no divu valstu nodokļu administrācijas līdzaspastāvēšanas, no atšķirībām starp valstu nodokļu sistēmām vai no kompetences nodokļu jomā sadalījuma starp divām nodokļu sistēmām (kvaziierobežojums), uz to nebūtu jāattiecas EKL 43. panta piemērošanas jomai. Savukārt uz “reāliem ierobežojumiem”, tādiem kā brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi, kas ir plašāki par tiem, kuri neizbēgami izriet no valstu

15 — Nākamie punkti vispārīgi (un pateicīgi) izmanto vērtējumu iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto ģenerālvokāta Hēlhuda secinājumu lietā *ACT* 2.a nodaļā (“EKL 43. panta piemērošana attiecībā uz normām tiešo nodokļu jomā: ievads”), 32.–41. punkts.

16 — Nav pārsteidzoši, ka pirmajam nav tendences izraisīt tiesvedību valstu tiesās starp cietušo nodokļa maksātāju un nodokļa iestādēm, kā rezultātā tiek iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, kā to 38. punktā norādīja ģenerālvokāts Hēlhuds.

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).

nodokļu sistēmu pastāvēšanas, attiecas EKL 43. panta aizliegums, ja vien tie nav pamatoti, [...] lai *uz neizdevīgu attieksmi nodokļu jomā* varētu attiecināt EKL 43. pantu, *tās pamatā ir jābūt diskriminācijai, 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 apgrūtinājumi, ko izraisa dubulta nodokļu uzlikšana, ir ierobežojumi, kas kavē pārrobežu darbības, Tiesai pēc analogijas būtu jāpiemēro tās judikatūra par pamatbrīvībām, lai novērstu šādus šķēršļus²⁰. Pašos tā pamatos arguments ir, ka *ikviens* kavēklis pamatbrīvības izmantošanai ir “slikts”. Ar mērķi beigu beigās izveidot patiesu vienoto tirgu es saskatu šī argumenta spēku. Tomēr man liekas svarīgi norādīt, ka šobrīd nepastāv vispārējs Kopienų noteikums, kas regulētu to, kurai dalībvalstij šādos apstākļos ir prioritāte nodokļu mērķiem. Kā Tiesa nosprieda spriedumā lietā *Saint Gobain*²¹, ja nepastāv Kopienų unificēšanas vai saskaņošanas pasākumi, dalībvalstu kompetencē ir noteikt kritērijus ienākumu un īpašuma

aplūkšanai 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 līdzspastāvēšanas. Acīmredzami jautājums par to, kā Tiesa attiecas pret ierobežojumiem, kas izriet no dubultās nodokļu uzlikšanas pastāvēšanas 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 šķiet pietiekami par izejas punktu izvēlēties ģenerāldokvāta Hēlhuda aprakstu tam, ko viņš nodēvēja par “reāliem” ierobežojumiem: “proti, ierobežojumi, kas pārsniedz no valstu nodokļu sistēmas līdzspastāvēšanas neizbēgami izrietošo, kas ietilpst EKL 43. panta piemērošanas jomā”²².

19 — 55. punktā mans uzsverums.

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. zemsviras piezīmē minētā lieta *ACT*, ģenerāldokvāta Hēlhuda secinājumu 40. punkts.

Ierobežojumu identificēšana EKL 43. un 48. panta mērķiem

32. Komisija problēmu risina, izvirzot jautājumu par to, vai *pienākums* maksāt nodevu Ungārijā un ekvivalentu maksājumu Čehijas Republikā ir pietiekams, lai pārkāptu Kopienu tiesības. Tā apgalvo, ka šis *pienākums* attur Ungārijas sabiedrības no meitas sabiedrību izveidošanas ārvalstīs, jo sabiedrības, kas neizmanto savu brīvību veikt uzņēmējdarbību ārvalstīs, nav pakļautas divkāršajam *pienākumam* maksāt nodevu vai tās ekvivalentu. Lai gan Komisija piekrīt, ka dubultās nodokļu uzlikšanas pastāvēšana vien nepārkāpj EKL 43. pantu, tā aicina Tiesu pēc analogijas piemērot tās nolēmumu apvienotajās lietās *Arblade u.c.*²³.

33. *Arblade u.c.* attiecās uz divām sabiedrībām, kas veica uzņēmējdarbību Francijā, taču bija noligtas 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 neievērošanu²⁴. 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, kurā tas veic uzņēmējdarbību, ir ierobežojums pakalpojumu sniegšanas brīvībai. Šāds *pienākums* rada papildu izmaksas un administratīvus un ekonomiskus apgrūtinājumus uzņēmumiem, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, kā rezultātā šādi uzņēmumi no konkurences viedokļa nav vienlīdzīgā 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* maksāt nodevu Ungārijā un maksāt līdzīgu maksājumu Čehijas Republikā izraisa papildu administratīvus un ekonomiskus apgrūtinājumus tādiem uzņēmumiem kā *CIBA*. Tiesas sēdē Komisija plašāk iztīrāja šo argumentu, paskaidrojot, ka gadījumos, kad iemaksa ir paredzēta, lai finansētu īpaši noteiktu labumu, pastāv tieša saikne starp

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 izskatāmajā lietā.

25 — Skat. iepriekš 23. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās *Arblade u.c.*, 50. punkts (īpaši attiecībā uz iemaksu veikšanu “*timbres-intempéries*” un “*timbres-fidélité*”).

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

iemaksas samaksu un šo labumu. Šī iemesla dēļ, apgalvoja Komisija, Ungārija nedrīkst pieprasīt šādu iemaksu no sabiedrības, kas vērsta uz Čehijas Republikā, uzņēmējā dalībvalsti, veiktajām darbībām, jo Ungārija, izcelsmes dalībvalsts, nav atbildīga par šo labumu nodrošināšanu Čehijas Republikā.

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 tāpat 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.

35. Es nedomāju, ka Tiesai būtu jāseko Komisijas uzaicinājumam pēc analogijas 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. pastāvēja iespējama tieša saikne starp iemaksas veikšanu ("timbres") un (iespējamu) sociālo priekšrocību sniegšanu Beļģijā tiem darba ņēmējiem, kuriem par labu maksājums bija veikts²⁶. Tomēr attiecīgos darba ņēmējus viņu Francijā esošais darba devējs *uz laiku* bija nosūtījis uz Beļģiju.

37. Izskatāmajā lietā šādas tiešas saiknes starp nodevas samaksāšanu un individuāla darba ņēmēju saņemtu labumu nav²⁸. *CIBA* neveic sociālās apdrošināšanas iemaksas Ungārijas iestādēm par labu tās darba ņēmējiem Čehijā (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

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

27 — Daļa no pamatojuma šķiet ir bijusi tas, ka "nosūtītajiem" darba ņēmējiem nevajadzēja un/vai tie obligāti nesaņēma papildu labumus Beļģijā: skat. sprieduma 51.–54. punktu.

28 — Skat. iepriekš 21. punktu.

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 izmantošanu²⁹. 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 tādu pašu attieksmi kā šis valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībām, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai³¹.

40. Izskatāmā lieta izraisa jaunu jautājumu, ciktāl Tiesai nav lūgts apsvērt tipisku nodokļu diskriminācijas gadījumu, piemēram, vai būtu jāpiešķir atbrīvojums ekonomiskas dubultās nodokļu uzlikšanas apstākļos, kas radusies tādēļ, ka pastāv atšķirības, apliekot ar nodokļiem ienākumus no vietēja avota, salīdzinājumā ar ārvalstu avotu³².

41. Manuprāt, Ungārijas tiesību aktu analīze parāda ierobežojumu, kas izriet no vienas 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 uzsākt uzņēmējdarbību 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 līdzīgu maksājumu dalībvalstī, kurā sabiedrība izveido filiāli. Visbeidzot,

29 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Columbus Container Services*, 34. punkts un tajā minētā judikatūra.

30 — 2009. gada 10. marta spriedums lietā *C-169/07* (Krājums, I-1721. lpp., 33. punkts).

31 — Skat. 2008. gada 15. maija spriedumu lietā *C-414/06 Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp., 18. un 19. punkts un tajos minētā judikatūra); skat. arī 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā *C-196/04 Cadbury Schweppes* (Krājums, I-7995. lpp., 41. un 42. punkts).

32 — Skat. 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā *C-315/02 Lenz* (Krājums I-7063. lpp.), kurā Tiesa nosprieda, ka ienākuma nodokļa režīms, kas ir pieejams attiecībā uz vietējām dividendēm, ir jāattiecinā arī uz ārvalstu avota dividendēm. Skat. arī 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā *C-170/05 Denkavit International* (Krājums, I-11949. lpp.), kur Tiesa nosprieda, ka EKL 43. un 48. pants nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, jo tajā ir paredzēts nodoklis par mātes sabiedrībai nerezidentei samaksātajām dividendēm un gan drīz pilnībā no tā atbrīvotas mātes sabiedrības rezidentes.

sabiedrība var nespēt izmantot ieskaita izvēli³³, lai samazinātu nodevas maksājuma izmaksas mītnes dalībvalstī (Ungārijā). Šis pēdējais jautājums ir atkarīgs no Ungārijas tiesību aktu interpretācijas, kas, protams, galu galā ir jautājums valsts tiesai.

bāzētos darba ņēmējus no Čehijas Republikas uz Ungāriju un izmitinot tos Ungārijā, lai tie varētu gūt labumu no mācībām, ko tā palīdzējusi finansēt.

42. Ungārijas tiesību akti izvirza prasību, lai Ungārijas mātes sabiedrība maksā nodevu attiecībā gan uz tās pašas darba spēku Ungārijā, gan tās Čehijas filiāli. Tā var izmantot ieskaita izvēli tāpat kā ikviena cita sabiedrība, kas veic uzņēmējdarbību Ungārijā. Tomēr šķiet, ka tā nevar īstenot tādu pašu ieskaita kārtību Čehijas Republikā attiecībā uz tās Čehijā bāzēto darba spēku, jo visiem ieskaistiem ir jāatbilst Ungārijas tiesiskajam regulējumam³⁴. Tāpēc tai ir vai nu jāmaksā pilna nodeva attiecībā uz tās Čehijā bāzēto darba spēku (tādējādi zaudējot labumu, ko sniedz ieskaita izvēles izmantošana, lai finansētu mācības, 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 Čehijā

43. Ungārija apgalvo, ka saskaņā ar tās tiesību aktiem pret visām sabiedrībām ir vienāda attieksme, ietverot sabiedrības, kam ir filiāles ārvalstīs, un ka tādēļ 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 četras ieskaita izvēles iespējas. Aplūkosim īsumā katru no šīm iespējām pēc kārtas.

33 — Skat. iepriekš 8. punktu.

34 — Es to apskatu detalizētāk tālāk 45.–49. punktā.

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

47. Ir iespēja ii) noslēgt “mācību” līgumu profesionālajām mācībām, kas ietver “darba praksi”, kam seko īss mācību periods tehnisko mācību skolā. Nav skaidrs, vai sākotnējā darba prakse varētu notikt telpās Čehijas Republikā, nevis Ungārijā. Katrā ziņā šķiet, ka vismaz otrajai no šīs kārtības daļām būtu jānotiek tehnisko mācību skolā, ko atzinušas Ungārijas iestādes. Šķiet, ka tas izslēdz tehnisko mācību skolas Čehijas Republikā izmantošanu.

48. Ir iespēja iii) sniegt attīstības grantu profesionālo mācību 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 atzītu iestādi, lai mācītu savus darbiniekus. Arī šajā jautājumā Tiesai pieejamie lietas materiāli liek domāt, ka “atzīta iestāde” nozīmē iestādi, kas atzīta saskaņā ar Ungārijas tiesībām. Pat pieņemot, ka šāda iestāde būtu gatava noslēgt līgumu par *CIBA* Čehijas darba ņēmēju Čehijas Republikā mācībām un ka to pieļauj Ungārijas tiesību akti, šķiet ticami, ka tās noteiktā cena par šādām mācībām būtu augstāka nekā cena, ko tā prasītu par līdzvērtīgām mācībām, kas veiktas Ungārijā.

50. Tāpēc šķiet iespējams uzskatīt, ka ieskaite izvēle būtībā ir pieejama vienīgi tad, ka sabiedrība par savu mācību partneri izmanto Ungārijas iestādi. Man šķiet, ka praksē tas liedz sabiedrībai, kas darbojas pāri robežai, iespēju izmantot ieskaite 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 pieļautu, ka *CIBA* izmanto vienu no četrām ieskaite izvēles iespējām, izmantojot mācību

partnerus Čehijas Republikā, nevis Ungārijā, un vai b) šādā gadījumā šādas izvēles izmaksas būtu salīdzināmas ar izmaksām, izmantojot ieskaita izvēli ar mācību partneri Ungārijā.

izmanto tās Čehijas darba ņēmēji, tai ir jāuzņemas papildu izdevumi un administratīvie apgrūtinājumi, kas saistīti ar tās Čehijā bāzētā darba spēka pārvadāšanu uz Ungāriju, lai tie piedalītos mācību programmā, un ar apmešanās vietas un dzīvošanas izdevumu nodrošināšanu, kamēr tie ir tur.

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 mācības saviem darba ņēmējiem Čehijas Republikā, kuras būtu tieši nozīmīgas 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 mācības, lai uzlabotu pašas darba ņēmēju prasmes. Šajā izpratnē tā var galu galā būt spiesta maksāt nevien divas mācību nodevas (saskaņā ar Ungārijas un Čehijas tiesībām), bet arī tālāku summu attiecībā uz darbam specifiskām mācībām (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 mācības Ungārijā

53. Es tādēļ 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 uzņēmējdarbību³⁵.

54. Šāds brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums var būt pieļaujams, ja tas ir balstīts uz objektīviem iemesliem, kuru pamatā ir primārie vispārējo interešu iemesli, un tā piemērošana attiecīgo mērķu sasniegšanai ir atbilstoša un nepārsniedz to, kas šī mērķa sasniegšanai ir vajadzīgs³⁶.

35 — Manā vērtējumā nerodas jautājums par to, vai Ungārijai vai Čehijas Republikai būtu jābūt prioritātei, iekasējot arodmācību nodevu (kā tas būtu gadījumā, ja tiktu salīdzinātas divu dažādu dalībvalstu nodokļu sistēmas). Ierobežojums rodas tikai no tā, kādā veidā ir formulēti Ungārijas tiesību akti.

36 — Skat. iepriekš 31. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 27. punkts.

55. Ungārijas valdība savos rakstveida apsvērumos nemēģināja izvirzīt nekādu attaisnojumu. Kad tai tiesas sēdē tika tieši jautāts, vai tā vēlētos sniegt kādus apsvērumus 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. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka Tiesai uz *Pest Megyei Bíróság* iesniegto jautājumu būtu jāatbild šādi:

Arodmācību nodevas maksājuma aprēķināšana, balstoties uz sabiedrības darbaņēmēju algas izmaksām, ietverot darbaņēmējus, ko tā nodarbināja citā dalībvalstī nodibinātā filiālē (lai gan sabiedrība tāpat pienācīgi pilda tās ar nodokļiem un sociālo apdrošināšanu saistītos pienākumus attiecībā uz minētajiem darbaņēmējiem valstī,