TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 15. aprīlī*

Lieta C-96/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Pest Megyei Bíróság* (Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 12. martā un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 3. martā, tiesvedībā

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft

pret

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: otrās palātas priekšsēdētājs, kas pilda trešās palātas priekšsēdētāja pienākumus, H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] un U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] (referents),

* Tiesvedības valoda — ungāru.

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 18. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft* vārdā — D. Deāks [*D. Deák*], *ügyvéd*,

— Ungārijas valdības vārdā — J. Fazekaša [*J. Fazekas*], M. Fehērs [*M. Fehér*] un K. Veresa [*K. Veres*], pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — R. Hils [*R. Hill*], pārstāvis,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un K. Talabēra-Rica [*K. Talabér-Ritz*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2009. gada 17. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 43. un 48. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft* (turpmāk tekstā — "*CIBA*") un *Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály* (Iemaksu un finanšu kontroles iestādes galvenais birojs) par arodmācību nodevas (turpmāk tekstā — "nodeva") apmēru, kas ir jāmaksā *CIBA*.

Atbilstošās tiesību normas

Valsts tiesiskais regulējums

3 Atbilstoši 2003. gada Likuma Nr. LXXXVI par arodmācību nodevu un atbalstu izglītības attīstības veicināšanai (*A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének*

támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény) (*Magyar Közlöny* 2003/131, turpmāk tekstā — "2003. gada likums") 2. panta 1. punktam:

"Ņemot vērā 3. un 4. punktā noteikto, [nodevu] ir pienākums maksāt: komercsabiedrībām ar juridisko adresi valsts teritorijā [..]."

4 Saskaņā ar 2003. gada likuma 2. panta 2. punktu:

"[Nodevu] ir pienākums maksāt arī juridiskām personām, kuru juridiskā adrese ir ārvalstīs, bet kuras veic komercdarbību valsts teritorijā, ar juridiskas personas statusu neapveltītiem uzņēmumiem, personu apvienībām un pārējām organizācijām, ja to juridiskā adrese ir ārvalstīs, bet tām Ungārijā ir pastāvīgs dibinājums vai filiāle."

5 Atbilstoši šī likuma 3. panta 1. punktam:

"[Nodevas] aprēķina bāze ir:

a) algu izmaksas, kas aprēķinātas saskaņā ar 2000. gada Grāmatvedības likuma Nr. C (*A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény*) 79. panta 2. punktu [..]."

6 No *CIBA* un Ungārijas valdības rakstiskajiem apsvērumiem izriet, ka Ungārijas Republikā nodibinātie darba tirgus fondi ietver sadaļu, kas ir atvēlēta arodmācībai, kuras mērķis atbilstoši 2003. gada likuma 8. panta 1. punktam ir speciālistu, kuri būtu mācīti atbilstoši valsts ekonomikas prasībām, skaita pieaugums, kā arī viņu profesionālo spēju attīstība.

7 Saskaņā ar minētajiem apsvērumiem nodevas bruto summu, kuru nodokļu maksātājam ir pienākums maksāt šajā sadaļā, var samazināt:

— profesionālo mācību iestāde saskaņā ar 2003. gada likuma 4. pantu,

— līdz 33 % no šīs summas, noslēdzot arodizglītības līgumu par labu nodokļa maksātāja darbiniekiem, un

— līdz 75 % no minētās summas, piešķirot atbalstu augstākās vai profesionālās izglītības iestādes attīstībai.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

8 *CIBA* ir uzņēmums, kura juridiskā adrese ir Ungārijā un uz kuru attiecas pienākums maksāt nodevu. Tam ir filiāle Čehijas Republikā, kur tas maksā nodokļus un nodevas,

kuras ir saistītas ar šajā filiālē nodarbinātajiem darbiniekiem, tajā skaitā Čehijas valsts tiesībās paredzētās iemaksas valsts nodarbinātības politikai.

9 Vēlākas pārbaudes par 2003. un 2004. gadu laikā Ungārijas nodokļu iestādes konstatēja, ka *CIBA* ir nodokļu parāds. Izskatot pārsūdzību par šo lēmumu, atbildētāja pamata lietā apstiprināja šo parādu, ko veido summas par nodevu, ko *CIBA* nebija samaksājusi.

10 Iesniedzējtiesā *CIBA* apstrīdēja maksājamās nodevas aprēķina bāzes saderību ar EKL 43. pantu, jo tā attiecībā uz uzņēmumu, kura juridiskā adrese ir Ungārijā, ietver tā algu izmaksas, tostarp ārpus valsts teritorijas reģistrēto filiāļu algu izmaksas. *CIBA* norādīja, ka tādējādi tā ir pakļauta dubultam pienākumam maksāt šādu nodevu par tās darba ņēmējiem Čehijas Republikā. Turklāt attiecībā uz šiem darba ņēmējiem nebūtu iespējams izmantot priekšrocības, kas ir saistītas ar arodmācībām, ko organizē Ungārijas valsts darba tirgus dienesti, un būtu liegta praktisku mācību organizēšana, līgumu par mācībām slēgšana vai atbalsta piešķiršana attīstībai.

11 Iesniedzējtiesa norāda, ka nodeva neietilpst 1993. gada 14. janvārī Prāgā parakstītās Ungārijas Republikas un Čehijas Republikas Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un īpašuma nodokļiem piemērošanas jomā, tāpēc ir jāpēta, vai 2003. gada likums, ciktāl ar to sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir Ungārijā, ir noteikts pienākums maksāt nodevu, pat ja tā nodarbina darba ņēmējus ārpus šīs dalībvalsts, ietver brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanas ierobežojumu.

12 Šajos apstākļos *Pest Megyei Bíróság* [Peštas apgabala tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [EKL] 43. un [..] 48. pantā noteikto brīvību veikt uzņēmējdarbību var interpretēt tādējādi, ka tā nepieļauj tiesību normu, saskaņā ar kuru komercsabiedrībai ar juridisko adresi Ungārijā ir jāmaksā [nodeva] pat tad, ja tā nodarbina darbiniekus savā ārvalstu filiālē un savus ar šīm darba tiesiskajām attiecībām saistītos nodokļus un nodevas maksā filiāles valstī?"

Par Tiesas kompetenci

13 Pamata lieta attiecas uz *CIBA* 2003. un 2004. finanšu gadu, kaut arī Ungārijas Republika pievienojās Eiropas Savienībai tikai 2004. gada 1. maijā.

14 Tiesas kompetence EK līguma normu interpretēšanā attiecas vienīgi uz tā piemērošanu jaunajā dalībvalstī pēc šīs dalībvalsts pievienošanās Eiropas Savienībai (šajā ziņā skat. 2006. gada 10. janvāra spriedumu lietā C-302/04 *Ynos*, Krājums, I-371. lpp., 36. punkts, kā arī 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-64/06 *Telefónica O2 Czech Republic*, Krājums, I-4887. lpp., 23. punkts).

15 Tā kā pamata lietas faktiskie apstākļi daļēji ir pēc minētā datuma, Tiesa ir kompetenta atbildēt uz uzdoto jautājumu.

Par prejudiciālo jautājumu

16 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 43. un 48. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru uzņēmumam, kura juridiskā adrese ir šajā valstī, ir pienākums maksāt tādu nodevu kā nodeva, kuras summa ir aprēķināta, pamatojoties uz tā algu izmaksām, tostarp tām, kuras attiecas uz šī uzņēmuma citā dalībvalstī reģistrētu filiāli, kurā tas tāpat maksā nodokļus un nodevas par šajā filiālē nodarbinātajiem darbiniekiem.

17 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas ar EKL 43. pantu ir piešķirta dalībvalstu pilsoņiem un kas ietver arī viņu tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenā atrašanās vieta ir Eiropas Savienībā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. it īpaši 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 30. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 42. punkts, kā arī 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-314/08 *Filipiak*, Krājums, I-11049. lpp., 59. punkts).

18 Lai gan atbilstoši to redakcijai noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis ir nodrošināt ārvalstu pilsoņiem un sabiedrībām uzņēmējā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā šīs valsts pilsoņiem, tie arī aizliedz izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus kādam savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (skat. 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services*, Krājums, I-10451. lpp., 33. punkts; 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am*

Wannsee-Seniorenheimstatt, Krājums, I-8061. lpp., 29. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Filipiak*, 60. punkts).

19 Tāpat saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Columbus Container Services*, 34. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 30. punkts).

20 *CIBA* uzskata, ka valsts tiesiskais regulējums par nodevu var atturēt uzņēmumu, kura juridiskā adrese ir Ungārijas teritorijā, no iestādes dibināšanas citā dalībvalstī. Pēc tā domām, pienākums maksāt nodevu, kura ir aprēķināta, pamatojoties uz šāda uzņēmuma algu izmaksām, tostarp tām, kuras attiecas uz šīs iestādes darbiniekiem, radot nodokļu dubultu uzlikšanu, jo dalībvalsts, kurā šī iestāde atrodas, par minētajiem darbiniekiem nosaka līdzīgu maksu. Šajā gadījumā *CIBA* ir jāmaksā šāda maksa iemaksu Čehijas Republikas nodarbinātības politikai veidā par tās filiālē šajā citā dalībvalstī nodarbinātajiem darbiniekiem.

21 Turklāt *CIBA* norāda, ka nodeva nav nodoklis, jo, pirmkārt, tā tiek maksāta kā iemaksa sabiedriskā fondā, kas veltīts no valsts budžeta neapmaksātai arodmācībai, un, otrkārt, pastāv tieša saikne starp iemaksām un šī fonda maksājumiem arodmācības iestādēm un/vai izglītībai atbilstoši valsts tiesībām.

22 Šajā sakarā no iesniedzējtiesas lēmuma un Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka nodeva ir maksa, kurai ir pakļautas tādas sabiedrības, uz ko attiecas 2003. gada

likuma piemērošanas joma, kuras ir minētas tā 2. panta 1. un 2. punktā, un kura tiek aprēķināta atbilstoši minētā likuma 3. pantam salīdzinājumā ar šo sabiedrību algu izmaksām. Nodevu maksājumi veido daļu no Ungārijas fonda darba tirgum, kas, kā to norāda *CIBA*, sniedzot atbalstu arodmācību iestādēm Ungārijā.

23 Tomēr ne tas, ka nodeva tiek aprēķināta, pamatojoties uz tai pakļauto sabiedrību algu izmaksām, nevis uz to ienākumiem vai priekšrocībām, ne arī tas, ka tā tiek maksāta no valsts centrālā budžeta nodalītam fondam, kurš ir paredzēts konkrētam nolūkam, pats par sevi neizslēdz, ka tā izriet no tiešo nodokļu jomas.

24 Turklāt, kā secinājumu 21. punktā norādīja ģenerāladvokāte, nešķiet, ka minētās sabiedrības par samaksāto nodevu summu tieši saņemtu pretī kādus pakalpojumus. Šajā sakarā Ungārijas valdība savos apsvērumos apgalvo, ka nodeva nav maksājums, kura raksturs būtu atkarīgs no iemaksām, kurš piešķirtu nodarbinātajiem individuālas tiesības piedalīties arodmācībās. Valstij būtu jāizlemj, kādā veidā samaksātā summa ir jāpiešķir arodmācību līmeņa uzlabošanai Ungārijas darba tirgū. Tomēr šie secinājumi ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

25 Jānorāda, ka, pieņemot, ka nodeva ietilpst tiešo nodokļu jomā, un pieņemot, ka *CIBA* pienākums, pirmkārt, maksāt nodevu, pamatojoties uz aprēķinu, kurā ņemtas vērā algu izmaksas, kas attiecas uz tās Čehijas Republikā esošo filiāli, un, otrkārt, iemaksas šīs dalībvalsts nodarbinātības politikai par šajā filiālē nodarbinātajiem darbiniekiem varētu uzskatīt par nodokļu dubultu uzlikšanu, tāda neizdevīga nodokļu situācija izriet no divu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas (šajā ziņā skat.

2006. gada 14. novembra spriedumu lietā C-513/04 *Kerckhaert* un *Morres*, Krājums, I-10967. lpp., 20. punkts, kā arī 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-67/08 *Block*, Krājums, I-883. lpp., 28. punkts).

26 Šajā sakarā konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu palīdz novērst vai mazināt negatīvās sekas iekšējā tirgus darbībai, kas izriet no iepriekšējā punktā norādīto valstu nodokļu sistēmu līdzāspastāvēšanas (iepriekš minētais spriedums lietā *Kerckhaert* un *Morres*, 21. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Block*, 29. punkts).

27 Taču [Eiropas] Savienības tiesības to pašreizējā attīstības stadijā un tādā situācijā kā pamata lietā nenosaka vispārējus kritērijus kompetenču sadalei starp dalībvalstīm attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Eiropas Savienībā. Līdz ar to, abstrahējoties no Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem [sabiedrībām] un meitas uzņēmumiem [sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), no 1990. gada 23. jūlija Konvencijas par nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu, koriģējot asociēto uzņēmumu peļņu (OV L 225, 10. lpp.), un no Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvas 2003/48/EK par tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.), [Eiropas] Savienības tiesību sistēmā līdz šai dienai nav ieviests nekāds unificēšanas vai saskaņošanas pasākums nodokļu dubultās uzlikšanas gadījumu novēršanai (iepriekš minētais spriedums lietā *Kerckhaert* un *Morres*, 22. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Block*, 30. punkts).

28 No tā izriet, ka Eiropas Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā dalībvalstīm, ar nosacījumu, ka tiek ievērotas šīs tiesības, ir zināma neatkarība šajā jomā un attiecīgi tām nav pienākuma saskaņot savas nodokļu sistēmas ar citu dalībvalstu dažādajām nodokļu sistēmām, lai tostarp izvairītos no dubultas nodokļu uzlikšanas, kas rodas, minētajām dalībvalstīm paralēli īstenojot savu nodokļu kompetenci (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Columbus Container Services*, 51. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Block*, 31. punkts).

29 Līdz ar to *CIBA* apgalvotā dubultā uzlikšana, pieņemot, ka tā pastāv, pati par sevi nav Līgumā aizliegts ierobežojums (šajā ziņā skat. 2008. gada 20. maija spriedumu lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Krājums, I-3747. lpp., 42. punkts, kā arī 2009. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-128/08 *Damseaux*, Krājums, I-6823. lpp., 27. punkts).

30 Eiropas Kopienu Komisija tomēr norāda, ka nodeva ir īpašs nodoklis, kurš ir ieturēts darbinieku interesēs, kas ir pielīdzināms darba devēju iemaksām, kuras ir priekšmets pamata prāvai, par kuru ir pasludināts 1999. gada 23. novembra spriedums apvienotajās lietās C-369/96 un C-376/96 *Arblade* u.c. (*Recueil*, I-8453. lpp.).

31 Šī sprieduma 50. punktā Tiesa uzskatīja, ka valsts tiesību normas, kurās ir 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, jo 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 tajā.

32 Tomēr atšķirībā no minētajām iemaksām, kuras bija jāmaksā par katru norīkoto darbinieku viņa sociālajai aizsardzībai (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Arblade* u.c., 48., 49. un 80. punkts), nešķiet, ka nodokļu maksātāji uzņēmumi, kā tas tika norādīts šī sprieduma 22. un 24. punktā, maksātu nodevu, lai saņemtu tiešu priekšrocību no tās, un vēl jo mazāk — lai priekšrocību saņemtu to darbinieki, bet lai uzturētu valsts fondu, kurš sniedz atbalstu arodmācības iestādēm Ungārijā. Līdz ar to nodeva, ņemot vērā minētajā 24. punktā norādīto iesniedzējtiesas pārbaudi, nav

pielīdzināma iemaksām, kuras tika aplūkotas iepriekš minētajā spriedumā apvienotajās lietās *Arblade* u.c.

33 *CIBA* un Komisija norāda arī uz diviem tiesiskā regulējuma attiecībā uz nodevu aspektiem, kuri, saskaņā ar to viedokli neatkarīgi no nodokļu dubultas uzlikšanas esamības vai neesamības, rada šķēršļus brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

34 Pirmkārt, pienākums maksāt šo nodevu attiecoties uz visām uzņēmuma, kura juridiskā adrese ir Ungārijā, bet kuram ir iestādes ārpus šīs dalībvalsts, algu izmaksām, kaut arī tikai tās teritorijā nodarbinātie darbinieki varot piedalīties Ungārijas darba tirgus fonda finansētajās mācībās.

35 Otrkārt, uzņēmumam, kura juridiskā adrese ir Ungārijā, bet kuram ir iestādes ārpus šīs dalībvalsts, esot pienākums maksāt nodevu par darbiniekiem, attiecībā uz kuriem nevarētu izmantot valsts tiesībās paredzēto iespēju samazināt maksājamās nodevas bruto summu.

36 Pat ja iesniedzējtiesa neuzdod tiešu jautājumu saistībā ar šiem diviem valsts tiesiskā regulējuma aspektiem pamata lietā, tomēr no iesniedzējtiesas lēmuma, kā tas ir norādīts šī sprieduma 11. punktā, izriet, ka tā jautā par sabiedrības, kuras juridiskā adrese ir Ungārijā, pienākuma maksāt nodevu par šīs sabiedrības citā dalībvalstī esošas filiāles algu izmaksām saderīgumu ar brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tā kā šie abi aspekti šajā kontekstā šķiet atbilstoši, tie ir jāpārbauda, lai sniegtu šai tiesai lietderīgu atbildi.

37 Attiecībā uz argumentu, ka Čehijas Republikā nodarbinātie darba ņēmēji nevar piedalīties Ungārijas darba tirgus fonda finansētajās mācībās, jāatgādina, ka dalībvalstij, kurā ir uzņēmuma juridiskā adrese, nepastāvot konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, ir tiesības uzlikt šim uzņēmumam nodokli vispārējā veidā (šajā ziņā skat. 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker*, Krājums, I-225. lpp., 32. punkts, kā arī 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium*, Krājums, I-3601. lpp., 33. punkts).

38 Tas, ka Čehijas Republikā nodarbinātajiem *CIBA* darbiniekiem iespējams nebūtu iespējas piedalīties minētajās mācībās, būtu tikai Ungārijas Republikai esošo tiesību uzlikt nodokļus un maksājumus sekas, ņemot vērā, ka saskaņā ar iesniedzējtiesas lēmumu nodeva neietilpst šī sprieduma 11. punktā minētās konvencijas piemērošanas jomā. Tātad šāds apstāklis pats par sevi nav brīvībai veikt uzņēmējdarbību pretējs ierobežojums.

39 Kas attiecas uz sabiedrības, kura ietilpst 2003. gada likuma piemērošanas jomā, iespējām samazināt maksājamo nodevas bruto summu, no *CIBA* un Ungārijas Republikas apsvērumiem izriet, kā tas norādīts arī šī sprieduma 7. punktā, ka šāda sabiedrība šādā nolūkā var organizēt praktiskas mācības, noslēgt līgumu par savu darbinieku mācībām vai piešķirt atbalstu augstākās izglītības vai arodmācības iestādes attīstībai.

40 Ciktāl šāda sabiedrība, lai arī tai ir pienākums maksāt nodevu, būtu veikusi šos soļus, kā tas varētu būt attiecībā uz mācību organizēšanu saviem darbiniekiem, ir jāapsver iespēja atskaitīt šo mācību izmaksas no maksājamās nodevas bruto summas kā priekšrocību.

41 Tomēr *CIBA* apsvērumos ir norādīts, ka iepriekš minētās iespējas samazināt maksājamās nodevas bruto summu ir noteiktas Ungārijas tiesībās. Tiesas sēdē gan šis pamata lietas dalībnieks, gan Ungārijas valdība norādīja, ka šādi organizētai mācību sniegšanai esot jānotiek Ungārijas teritorijā. Pēc *CIBA* viedokļa, pat ja tās Čehijas Republikas filiālē nodarbinātais personāls nav nošķirts no piedalīšanās šajās mācībās, šāda dalība radītu papildu izdevumus, tostarp ceļa izdevumus un, ņemot vērā atšķirības starp Ungārijas un Čehijas mācību sistēmām, tas nebūtu lietderīgi.

42 Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda iepriekšējos trīs punktos minētās sistēmas īpatnības, kā arī to praktiskās sekas. Ņemot vērā šo pārbaudi, šķiet, ka Ungārijas tiesībās paredzētās iespējas tādai sabiedrībai, kāda ir prasītāja pamata lietā, samazināt maksājamās nodevas bruto summu praksē nevar piemērot uzņēmumam, kurš ir citā dalībvalstī.

43 Tādā gadījumā sabiedrības, kuras juridiskā adrese ir Ungārijā un kurai ir iestāde citā dalībvalstī, situācija, kas attiecas uz šī sprieduma 40. punktā norādīto priekšrocību, ir mazāk labvēlīga nekā sabiedrībai, kura savu darbību veic tikai Ungārijas teritorijā (skat. pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 25. punkts, un lietā *Filipiak*, 67. punkts).

44 Sabiedrības, kuras juridiskā adrese ir Ungārijā, grūtības praktiski atsaukties uz Ungārijas tiesiskajā regulējumā paredzētajiem pasākumiem, lai samazinātu maksājamās nodevas bruto summu attiecībā uz citā dalībvalstī esošu uzņēmumu, var, ciktāl to apstiprina iesniedzējtiesa, atturēt šo sabiedrību no EKL 43. un 48. pantā noteiktās brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanas un būt šķērslis šai brīvībai (skat.

pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Filipiak*, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Saskaņā ar Tiesas judikatūru Līgumā garantēto pamatbrīvību ierobežojošs pasākums ir pieļaujams tikai tad, ja tas ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Pat ja tas tā būtu, ar šāda pasākuma piemērošanu katrā ziņā jāgarantē, ka tiek īstenots tā mērķis un netiek pārsniegts tas, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. it īpaši 2008. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-527/06 *Renneberg*, Krājums, I-7735. lpp., 81. punkts).

46 Tomēr ne Ungārijas valdība, ne arī iesniedzējtiesa šādu iespējamu pamatojumu nav minējušas.

47 Katrā ziņā jākonstatē, ka tādu ierobežojumu kā šī sprieduma 44. punktā identificētais nevar pamatot vajadzība nodrošināt tādas sistēmas kā pamata lietā aplūkotā nodeva saskaņotību. Lai arguments ar šādu pamatojumu tiktu atbalstīts, Tiesa prasa, lai pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļu maksājumus, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgo tiesību aktu mērķi (šajā ziņā skat. 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Krājums, I-8591. lpp., 78. punkts un tajā minētā judikatūra). To, ka pamata lietā attiecībā uz sabiedrību, kuras juridiskā adrese ir Ungārijā, tiek ņemts vērā citā dalībvalstī esošas iestādes algu fonds, šķiet, ka nekompensē neviena iespēja šai sabiedrībai praksē izmantot Ungārijas tiesiskajā regulējumā paredzētos pasākumus, lai samazinātu maksājamās nodevas bruto summu šādā iestādē notikušo mācību izmaksu apmērā.

48 Turklāt no 2003. gada likuma 8. panta 1. punkta, kā arī Ungārijas valdības apsvērumiem izriet, ka nodevas sistēmas mērķis ir paaugstināt darbinieku mācību līmeni Ungārijas darba tirgū. Šajā sakarā ārpus Ungārijas teritorijas veikto mācību izdevumu atskaitīšana no maksājamās nodevas bruto summas, protams, varētu samazināt ienākumus, kuri paredzēti šī mērķa īstenošanai. Tomēr šādam apsvērumam ir tīri ekonomisks raksturs un līdz ar to saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tas nevar būt primārs vispārējo interešu iemesls (šajā ziņā skat. 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X* un *Y*, *Recueil*, I-10829. lpp., 50. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Glaxo Wellcome*, 82. punkts).

49 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka EKL 43. un 48. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru uzņēmumam, kura juridiskā adrese ir šajā valstī, ir pienākums maksāt tādu nodevu kā nodeva, kuras summa ir aprēķināta, pamatojoties uz tā algu izmaksām, tostarp tām, kuras attiecas uz šī uzņēmuma citā dalībvalstī reģistrētu filiāli, ja praktiski šim uzņēmumam attiecībā uz šādu filiāli tiek traucēts izmantot šajā tiesiskajā regulējumā paredzētās iespējas samazināt minēto nodevu vai piekļūt šīm iespējām.

Par tiesāšanās izdevumiem

50 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

EKL 43. un 48. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru uzņēmumam, kura juridiskā adrese ir šajā valstī, ir pienākums maksāt tādu nodevu kā arodmācību nodeva, kuras summa ir aprēķināta, pamatojoties uz tā algu izmaksām, tostarp tām, kuras attiecas uz šī uzņēmuma citā dalībvalstī reģistrētu filiāli, ja praktiski šim uzņēmumam attiecībā uz šādu filiāli tiek traucēts izmantot šajā tiesiskajā regulējumā paredzētās iespējas samazināt minēto nodevu vai piekļūt šīm iespējām.

[Paraksti]