

C?96/08. sz. ügy

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

kontra

Adó- és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal (APEH) Hatósági F?osztály

(a Pest Megyei Bíróság [Magyarország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Letelepedés szabadsága – Közvetlen adók – Szakképzési hozzájárulás – A belföldi székhely? vállalkozások által fizetend? hozzájárulás alapja – A másik tagállamban létesített fióktelepen foglalkoztatott munkavállalók bérköltségeinek figyelembevétele – Kett?s adóztatás – A hozzájárulás bruttó összege csökkentésének lehet?sége”

Az ítélet összefoglalása

1. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Korlátozások*

(EK 43. cikk és EK 48. cikk)

2. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Korlátozások*

(EK 43. cikk és EK 48. cikk)

1. Önmagában nem min?sül a Szerz?dés által tiltott korlátozásnak a valamely vállalkozásnak arra vonatkozó kötelezettségb?l ered? esetleges kett?s adóztatása, hogy megfizesse egyrészt a másik tagállamban lév? fióktelepén felmerül? bérköltségeket is figyelembe vev? számítás alapján a nemzeti szakképzési hozzájárulást, másrészt pedig az említett fióktelepen alkalmazott munkavállalók tekintetében az e tagállambeli állami foglalkoztatáspolitikai járulékot, mivel az ilyen adóhátrány két tagállam adóztatási jogának párhuzamos gyakorlásából ered. Ugyanis az uniós jog jelenlegi állapotában nem írja el? a tagállamok közötti hatáskörmegosztás általános feltételeit a kett?s adóztatás Európai Unión belüli kiküszöbölését illet?en. Ebb?l következik, hogy az uniós jog jelenlegi állapotában a tagállamok – ezen uniós jog tiszteletben tartása mellett – e tárgyban bizonyos autonómiával rendelkeznek, így nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam különböz? adórendszereihez igazítani annak érdekében, hogy elkerüljék az említett államok adójogi joghatóságának párhuzamos gyakorlásából ered? kett?s adóztatást.

(vö. 25., 27–29. pont)

2. Az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a belföldi székhely? vállalkozás köteles megfizetni az olyan hozzájárulást, mint amilyen a szakképzési hozzájárulás, amelynek összegét e vállalkozás bérköltségei alapján, a másik tagállamban létrehozott fióktelepén felmerül? bérköltségeket is beleértve számítják ki, ha a gyakorlatban e vállalkozást megakadályozzák abban, hogy ilyen fióktelepe tekintetében a szóban forgó hozzájárulás csökkentésének e szabályozás által biztosított lehet?ségeivel éljen, illetve azokhoz hozzáférjen.

Ugyanis az, ha a belföldi székhely? társaságnak a gyakorlatban nehézséget okoz, hogy valamely másik tagállamban lév? telephelye tekintetében igénybe vegye azon eszközöket, amelyeket a

nemzeti szabályozás a fizetendő szakképzési hozzájárulás bruttó összegének csökkentésére vonatkozóan biztosít, e társaságot kevésbé kedvező helyzetbe hozza az olyan társasághoz viszonyítva, amelynek tevékenysége kizárólag belföldre korlátozódik. Az említett nehézség így visszatárlhatja e társaságot attól, hogy kihasználja a letelepedésnek az EK 43. cikkben és EK 48. cikkben elírt szabadságát, továbbá e szabadság korlátozását jelenti.

Az ilyen korlátozást nem igazolhatja a szakképzési hozzájárulás rendszeréhez hasonló rendszer koherenciája megírésének szükségessége, mivel a belföldi székhelyű társaságnak a másik tagállamban található telephelyén keletkező bértömeg figyelembevételét a gyakorlatban nem egyenlíti ki e társaság semmiféle arra vonatkozó lehetősége, hogy az említett telephelyen felmerülő képzési költségek tekintetében igénybe vegye azon eszközöket, amelyeket a nemzeti szabályozás a fizetendő szakképzési hozzájárulás bruttó összegének csökkentése céljából biztosít. Egyébiránt a nemzeti munkaerőpiacon jelenlévő munkaerő képzettségi szintjének javítására irányuló célt illetően, jóllehet a fizetendő hozzájárulás bruttó összegének a szakmai képzés belföldön kívül felmerülő költségeivel történő csökkentése kétségtelenül az említett cél megvalósítására szánt bevételek csökkenését eredményezhetné, ez a megfontolás tisztán gazdasági jellegű, ezért nem minősülhet az ilyen korlátozás igazolására alkalmas közérdeken alapuló kényszerítő oknak.

(vö. 43., 44., 47–49. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. április 15.(*)

„Letelepedés szabadsága – Közvetlen adók – Szakképzési hozzájárulás – A belföldi székhelyű vállalkozások által fizetendő hozzájárulás alapja – A másik tagállamban létesített fióktelepen foglalkoztatott munkavállalók bérköltségeinek figyelembevétele – Kettős adóztatás – A hozzájárulás bruttó összege csökkentésének lehetősége”

A C-96/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Pest Megyei Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2008. március 3-án érkezett, 2007. március 12-i határozatával terjesztett elő az előtte

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

és

az **Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues, a második tanács elnöke, a harmadik tanács elnökeként eljárva, A. Rosas és U. Lõhmus (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezet?: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. február 18?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. képviselőjében Deák D. ügyvéd,
- a magyar kormány képviselőjében Fazekas J., Fehér M. és Veres K. meghatalmazotti min?ségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében R. Hill meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és Ritzné Talabér K. meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2009. december 17?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43. cikk és az EK 48. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (a továbbiakban: CIBA) és az Adó? és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal (APEH) Hatósági F?osztály között a szakképzési hozzájárulás CIBA által fizetend? összege tárgyában indult jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

A nemzeti szabályozás

3 A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény (Magyar Közlöny 2003/131.; a továbbiakban: 2003. évi LXXXVI. törvény) 2. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„Szakképzési hozzájárulásra kötelezett – a (3)–(4) bekezdésben foglaltak figyelembevételével – a belföldi székhely? [...] gazdasági társaság [...]”.

4 A 2003. évi LXXXVI. törvény 2. §-ának (2) bekezdése szerint:

„Szakképzési hozzájárulásra kötelezett a belföldön vállalkozási tevékenységet folytató, külföldi székhely? jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező társas cég, személyi egyesülés, egyéb szervezet is, ha belföldön telephellyel, fiókteleppel rendelkezik.”

5 E törvény 3. §-ának (1) bekezdésével összhangban:

„A szakképzési hozzájárulás alapja:

a) a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény [...] 79. §-ának (2) bekezdése által meghatározott bérköltség”.

6 A CIBA és a magyar kormány írásbeli észrevételeiből kitűnik, hogy a Magyar Köztársaság által létrehozott Munkaerőpiaci Alap tartalmaz egy képzési alaprészt, amelynek célja a 2003. évi LXXXVI. törvény 8. §-ának (1) bekezdése értelmében többek között a nemzetgazdaság igényeinek megfelelően képzett gyakorlati szakemberek számának növelése, valamint a szakemberek tudásának továbbfejlesztése.

7 Az említett észrevételek szerint a szakképzési hozzájárulás bruttó összege, amelyet a hozzájárulásra kötelezett az említett alaprészbe köteles befizetni, csökkenthető:

- a 2003. évi LXXXVI. törvény 4. cikke alapján gyakorlati képzés szervezése révén,
- a hozzájárulásra kötelezett saját alkalmazottai számára képzési jogviszonyt keletkeztető szerződés megkötése révén, a fizetendő összeg 33%-ával, illetve
- felsőoktatási intézmény vagy szakképző iskola részére fejlesztési támogatás nyújtása révén, a fizetendő összeg 75%-ával.

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés

8 A CIBA magyarországi székhellyel rendelkező vállalkozás, amelyet szakképzési hozzájárulás fizetésére vonatkozó kötelezettség terhel. E vállalkozás a Cseh Köztársaságban fióktelepet működtet, ahol a fióktelepen foglalkoztatott munkavállalók után adókat és járulékokat fizet, beleértve a cseh nemzeti jogban előírt állami foglalkoztatáspolitikai járulékot is.

9 A 2003. és 2004. évre vonatkozó utólagos ellenőrzés során a magyar adóhatóság adóhiányt állapított meg a CIBA-nál. Az alapügy alperese az adóhiányt megállapító határozattal szembeni fellebbezés alapján eljárva megerősítette az adóhiány fennállását, amely többek között a szakképzési hozzájárulás CIBA által meg nem fizetett összegeit is magában foglalta.

10 A kérdést elterjesztő bíróság előtt a CIBA vitatta, hogy a fizetendő szakképzési hozzájárulás összegének alapja megfelel az EK 43. cikknek, mivel a magyarországi székhelyű vállalkozás esetében ezen alapba tartoznak annak bérköltségei, ideértve a magyar állam területén kívül létrehozott telephelyeken felmerülő bérköltségeket is. A CIBA azzal érvel, hogy ezt ennél fogva a Cseh Köztársaságban foglalkoztatott munkavállalói tekintetében az említett hozzájárulásra vonatkozóan kettős fizetési kötelezettség terheli. Ezenkívül az említett munkavállalókat illetően nincs lehetőség a magyar munkaerőpiaci szervezetek által szervezett szakképzés elnyerésére való részesülésre, továbbá kizárt a gyakorlati képzés szervezése, a képzési jogviszonyt keletkeztető szerződések kötése, illetve a fejlesztési támogatás nyújtása.

11 A kérdést elterjeszt? bíróság megjegyzi, hogy a szakképzési hozzájárulás nem tartozik a Magyar Köztársaság és a Cseh Köztársaság között létrejött, 1993. január 14-én Prágában aláírt, a jövedelem? és a vagyonadók területén a kett?s adóztatás elkerülésér?l és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló egyezmény hatálya alá, ezért meg kell vizsgálni, hogy a 2003. évi LXXXVI. törvény – azáltal hogy a magyarországi székhely? társaságot arra kötelezi, hogy akkor is fizesse meg a szakképzési hozzájárulást, ha Magyarországon kívül foglalkoztat munkavállalókat – korlátozza-e a letelepedési szabadság gyakorlását.

12 E körülmények között a Pest Megyei Bíróság az eljárás felfüggesztésér?l határozott, és az alábbi kérdést terjesztette elzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„A letelepedési szabadság – [EK] 43. és [EK] 48. [cikkben] foglalt – elvének értelmezése alapján kifogásolható-e az olyan jogszabály, amely alapján a magyar székhely? gazdasági társaságnak abban az esetben is meg kell fizetnie a szakképzési hozzájárulást, ha külföldi fióktelepén foglalkoztat munkavállalókat, és az ottani foglalkoztatás miatt az adó? és járulékfizetési kötelezettségnek a fióktelep szerinti országban tesz eleget?”

A Bíróság hatáskörér?

13 Az alapügy a CIBA 2003-as és 2004-es üzleti évét érinti, ugyanakkor a Magyar Köztársaság az Európai Unióhoz csak 2004. május 1-jén csatlakozott.

14 Márpedig a Bíróság az EK-Szerződés rendelkezéseinek értelmezésére kizárólag annak az új tagállamban való – és az új tagállamnak az Európai Unióhoz történt csatlakozásától kezd?d? – alkalmazása tekintetében rendelkezik hatáskörrel (lásd ebben az értelemben a C-302/04. sz. Ynos-ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-371. o.] 36. pontját és a C-64/06. sz. Telefónica O2 Czech Republic ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4887. o.] 23. pontját).

15 Mivel az alapügy tényállása részben az említett id?pont után következett be, a Bíróság hatáskörrel rendelkezik az elterjesztett kérdés megválaszolására.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésr?

16 Kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a belföldi székhely? vállalkozás köteles olyan hozzájárulást fizetni, mint amilyen a szakképzési hozzájárulás, amelynek összegét a vállalkozás bérköltségei alapján számítják, beleértve azon bérköltséget is, amely e vállalkozásnak egy másik tagállambeli fióktelepén merül fel, amely tagállamban e vállalkozás szintén megfizeti az e fióktelepen alkalmazott munkavállalók után esedékes adókat és járulékokat.

17 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk biztosít a tagállamok állampolgárai számára, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történ? megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáira elírtakkal azonos feltételek szerint, az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesít? okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének f? helye az Európai Unió területén található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd különösen a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 30. pontját, a C-374/04. sz. Test

Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/11673. o.] 42. pontját, valamint a C-314/08. sz. Filipiak-ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 59. pontját).

18 Jóllehet a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések szövegének tanúbizonysága szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, e rendelkezések egyaránt kizárják, hogy a származási állam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy letelepedjen valamely másik tagállamban (lásd a C-298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I/10451. o.] 33. pontját, a C-157/07. sz. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2008., I/8061. o.] 29. pontját, valamint a fent hivatkozott Filipiak-ügyben hozott ítélet 60. pontját).

19 Úgyszintén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (lásd a fent hivatkozott Columbus Container Services ügyben hozott ítélet 34. pontját és a fent hivatkozott Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 30. pontját).

20 A CIBA úgy véli, hogy a szakképzési hozzájárulásra vonatkozó nemzeti szabályozás visszatartathat egy magyarországi székhelyű vállalkozást attól, hogy másik tagállamban telephelyet létesítsen. A CIBA szerint az ilyen vállalkozás bérköltségei alapján – az említett telephely munkavállalói tekintetében keletkezett bérköltségeket is beleértve – számított szakképzési hozzájárulás összegének megfizetésére vonatkozó kötelezettség kettős kötelezettséget eredményez annyiban, amennyiben az említett telephely szerinti tagállam az érintett munkavállalók tekintetében hasonló terhet vet ki. A konkrét esetben a CIBA köteles a Cseh Köztársaságban állami foglalkoztatáspolitikai járulék címén ilyen terhet megfizetni az e tagállamban található fióktelepén alkalmazott munkavállalók vonatkozásában.

21 A CIBA emellett azzal érvel, hogy a szakképzési hozzájárulás nem minősül adónak, mivel egyrészt azt az államháztartás külön alapjának szakképzésre szánt alaprészébe fizetik be, másrészt pedig a nemzeti jog szerint közvetlen kapcsolat van az ezen alapba történő befizetések és az ezen alapból a szakképzés és/vagy oktatási intézmények részére történő kifizetések között.

22 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a Bíróság elé terjesztett észrevételekből kitűnik, hogy a szakképzési hozzájárulás olyan teher, amelyet a 2003. évi LXXXVI. törvény 2. §-ának (1) és (2) bekezdése értelmében az e törvény hatálya alá tartozó társaságok kötelesek fizetni, és amelynek kiszámítása ugyanezen törvény 3. §-ának megfelelően az említett társaságok bérköltségei alapján történik. A szakképzési hozzájárulás befizetései a magyar munkaerőpiaci alap egyik alaprészébe kerülnek, amely – a CIBA által kifejtettek szerint – a magyarországi szakképzési intézmények támogatásának forrását adja.

23 Márpedig sem azon körülmény, hogy a szakképzési hozzájárulás számítása a hozzájárulásra kötelezett társaságok bérköltsége alapján, nem pedig bevételei vagy nyeresége alapján történik, sem az a tény, hogy e hozzájárulást az állami központi költségvetés meghatározott felhasználású külön alapjába fizetik be, önmagában nem zárhatja ki azt, hogy e hozzájárulás a közvetlen adóztatás kategóriájába tartozzon.

24 Ezenkívül amint azt a főtanácsnok indítványának 21. pontjában kifejtette, nem tűnik úgy, hogy az érintett társaságok a szakképzési hozzájárulás befizetett összege ellenében közvetlenül bármilyen szolgáltatásokat kapnának. E tekintetben a magyar kormány az észrevételeiben hangsúlyozza, hogy a szakképzési hozzájárulás nem olyan járulék jellegű befizetés, amely a munkavállalókat egyénileg jogosítaná szakképzésben való részvételre. Az államnak kell ugyanis

eldöntenie, hogy a befizetett összeget a magyar munkaerőpiac szakképzési színvonalának javítása céljából milyen formában használja fel. E megállapításokat azonban a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

25 Rá kell mutatni arra, hogy ha feltételezzük, hogy a szakképzési hozzájárulás a közvetlen adóztatás kategóriájába tartozik, és ha feltételezzük, hogy kétfős adóztatásnak tekinthető a CIBA arra vonatkozó kötelezettsége, hogy megfizesse egyrészt a csehországi fióktelepén felmerülő bérköltségeket is figyelembe vevő számítás alapján a szakképzési hozzájárulást, másrészt az említett fióktelepen alkalmazott munkavállalók tekintetében az e tagállambeli állami foglalkoztatáspolitikai járulékot, az ilyen adóhátrány két tagállam adóztatási jogának párhuzamos gyakorlásából ered (lásd ebben az értelemben a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-10967. o.] 20. pontját, valamint a C-67/08. sz. Block-ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-883. o.] 28. pontját).

26 E tekintetben a kétfős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények arra szolgálnak, hogy kiküszöböljék vagy enyhítsék azokat a káros hatásokat, amelyeket az előző pontban hivatkozott nemzeti adórendszerek egyidejű fennállása gyakorol a belső piacra (a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 21. pontja, valamint a fent hivatkozott Block-ügyben hozott ítélet 29. pontja).

27 Márpedig az uniós jog jelenlegi állapotában a szóban forgóhoz hasonló helyzetre nem írja elő a tagállamok közötti hatáskörmegosztás általános feltételeit a kétfős adóztatás Európai Unión belüli kiküszöbölését illetően. Így tehát a különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.), a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kétfős adóztatás megszüntetéséről szóló, 1990. július 23-i egyezmény (HL L 225., 10. o.) és a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló, 2003. június 3-i 2003/48/EK tanácsi irányelv (HL L 157., 38. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 369. o.) kivételével az uniós jog szintjén a mai napig semmilyen egységesítést vagy összehangolást célzó intézkedés nem született a kétfős adóztatás elkerülése terén (a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 22. pontja, valamint a fent hivatkozott Block-ügyben hozott ítélet 30. pontja).

28 A fentiekből következik, hogy az uniós jog jelenlegi állapotában a tagállamok – ezen uniós jog tiszteletben tartása mellett – e tárgyban bizonyos autonómiával rendelkeznek, így nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam különböző adórendszereihez igazítani annak érdekében, hogy elkerüljék az említett államok adójogi joghatóságának párhuzamos gyakorlásából eredő kétfős adóztatást (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Columbus Container Services ügyben hozott ítélet 51. pontját és a fent hivatkozott Block-ügyben hozott ítélet 31. pontját).

29 Következésképpen a CIBA állítása szerinti kétfős adóztatás, feltéve hogy erről van szó, önmagában nem minősül a Szerződés által tiltott korlátozásnak (lásd ebben az értelemben a C-194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3747. o.] 42. pontját és a C-128/08. sz. Damseaux-ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 27. pontját).

30 Az Európai Közösségek Bizottsága ugyanakkor azzal érvel, hogy a szakképzési hozzájárulás a munkavállalók érdekében beszedett különleges adó, amely hasonló a C-369/96. és C-376/96. sz., Arblade és társai egyesített ügyekben 1999. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-8453. o.) alapjául szolgáló eset tárgyát képező munkáltatói hozzájáruláshoz.

31 Az említett ítélet 50. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az olyan nemzeti

szabályozás, amely a Szerződés értelmében szolgáltatást nyújtóként tevékenykedő munkaadót arra kötelezi, hogy a székhelye szerinti tagállam alapjába már befizetett járulékok mellett a fogadó tagállam alapjába is fizessen be munkáltatói hozzájárulást, a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül, mivel az ilyen kötelezettség a másik tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozások számára további igazgatási és gazdasági költségeket, illetve terheket jelent, aminek következtében e vállalkozások a verseny szempontjából nincsenek egyenlő helyzetben a fogadó tagállamban székhellyel rendelkező munkaadókkal, és ez visszatárhathatja őket attól, hogy ott szolgáltatást nyújtsanak.

32 Márpedig az említett hozzájárulásoktól eltérően, amelyeket minden egyes kiküldött munkavállaló után be kellett fizetni a részére nyújtandó szociális védelem céljából (lásd a fent hivatkozott Arblade és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 48., 49. és 80. pontját), a szakképzési hozzájárulást – a jelen ítélet 22. és 24. pontjában foglaltakból kitérően – a hozzájárulásra kötelezett vállalkozások láthatólag nem azzal a céllal fizetik be, hogy ők maguk – és még kevésbé azért, hogy munkavállalóik – közvetlen elnyerhöz jussanak, hanem e hozzájárulás olyan állami alapba kerül, amely a magyarországi szakképző intézményeknek nyújtott támogatásokat finanszírozza. A szakképzési hozzájárulás tehát – fenntartva a kérdést elterjesztő bíróságnak az említett 24. pontban kimondott vizsgálati jogát – nem hasonlítható a fent hivatkozott Arblade és társai egyesített ügyekben hozott ítélet tárgyát képező hozzájáruláshoz.

33 A CIBA és a Bizottság a szakképzési hozzájárulásra vonatkozó szabályozásnak két olyan aspektusára is hivatkozik, amelyek szerintük a letelepedés szabadságának akadályát képezik, függetlenül attól, hogy fennáll-e kettős adóztatás, vagy sem.

34 Először is az e hozzájárulás megfizetésére vonatkozó kötelezettség a magyarországi székhelyű, de e tagállamon kívüli telephellyel rendelkező vállalkozás teljes bérköltségére vonatkozik, miközben csak a Magyarország területén foglalkoztatott munkavállalók részesülhetnek a magyar munkaerőpiaci alap által finanszírozott képzésekben.

35 Másodszor az a vállalkozás, amelynek székhelye Magyarországon van, de amely e tagállamon kívül telephellyel rendelkezik, köteles olyan munkavállalók tekintetében is megfizetni a szakképzési hozzájárulást, akik esetében a fizetendő szakképzési hozzájárulás bruttó összege csökkentésének a nemzeti jogban biztosított lehetőségei nem érvényesíthetők.

36 Jóllehet a kérdést elterjesztő bíróság az alapügyben érintett nemzeti szabályozás e két szempontját illetően nem tesz fel konkrét kérdést, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitérnek – amint az a jelen ítélet 11. pontjában is szerepel –, hogy e bíróság foglalkozik azzal a kérdéssel, hogy a letelepedés szabadságával összeegyeztethető-e az, ha egy magyarországi székhelyű vállalkozás a másik tagállamban működő fióktelepén keletkező bérköltségek tekintetében köteles megfizetni a szakképzési hozzájárulást. Mivel úgy tűnik, hogy ez a két szempont jelentőséggel bír ebben az összefüggésben, azokat meg kell vizsgálni ahhoz, hogy e bíróság részére hasznos választ lehessen adni.

37 Ami azt az érvet illeti, miszerint a Cseh Köztársaságban foglalkoztatott munkavállalók nem részesülhetnek a magyar munkaerőpiaci alap által finanszírozott képzésekben, emlékeztetni kell arra, hogy a vállalkozás székhelye szerinti tagállam a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmény hiányában jogosult e vállalkozás általános adóztatására (lásd ebben az értelemben a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 32. pontját és a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-3601. o.] 33. pontját).

38 Az, hogy a CIBA Cseh Köztársaságban foglalkoztatott munkavállalói esetleg nem részesülhetnek a szóban forgó képzésekben, csupán a Magyar Köztársaság adóztatási jogának és

kiadások meghatározására vonatkozó jogának következménye, figyelembe véve azt a tényt, hogy az elzeteres döntéshozatalra utaló határozat szerint a szakképzési hozzájárulás nem tartozik az ezen ítélet 11. pontjában említett egyezmény hatálya alá. Ennélfogva ez a körülmény önmagában nem minősülhet a letelepedés szabadságával ellentétes korlátozásnak.

39 Ami azt illeti, hogy a 2003. évi LXXXVI. törvény hatálya alá tartozó társaságnak több lehetősége van a fizetendő szakképzési hozzájárulás bruttó összegének csökkentésére, a CIBA és a magyar kormány észrevételeiből kiderül – amint az a jelen ítélet 7. pontjában is szerepel –, hogy az ilyen társaság e célból gyakorlati képzést szervezhet, saját munkavállalói számára képzési jogviszonyt keletkeztethet, szerződést köthet, vagy pedig fejlesztési támogatást nyújthat valamely felsőoktatási vagy szakképzési intézménynek.

40 Ha egy ilyen társaság a szakképzési hozzájárulás megfizetésére vonatkozó kötelezettségétől függetlenül ilyen lépéseket tett – mint amilyen adott esetben a saját munkavállalók számára szervezett képzés esete lehet –, elnyennek kell tekinteni, hogy e lépések költségei a szakképzési hozzájárulás bruttó összegéből levonhatók.

41 A CIBA észrevételeiben azonban az szerepel, hogy a fizetendő szakképzési hozzájárulás bruttó összege csökkentésének fent említett lehetőségeit a magyar jog határozza meg. A tárgyaláson mind az alapeljárás felperese, mind a magyar kormány úgy nyilatkozott, hogy az ilyen módon szervezett képzési szolgáltatásokat Magyarország területén kell nyújtani. A CIBA szerint, még ha a csehországi fióktelepén foglalkoztatott munkavállalók nincsenek is kizárva az e képzéseken való részvételből, az ezeken való részvétel többek között az útiköltségből adódó többletkiadással járna, továbbá annak a magyar és a cseh képzési rendszer közötti eltérések miatt nem lenne gyakorlati haszna.

42 A rendszer fenti három pontban ismertetett sajátosságait, és azok gyakorlati hatásait a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia. E vizsgálat jogát fenntartva, úgy tűnik, hogy a fizetendő szakképzési hozzájárulás bruttó összege csökkentésének a magyar jog által olyan társaság számára biztosított lehetőségei, mint amilyen az alapügy felperese, a gyakorlatban nem alkalmazhatók a másik tagállamban található telephely tekintetében.

43 Amennyiben erről van szó, akkor annak a társaságnak a helyzete, amely Magyarországon rendelkezik székhellyel, és egy másik tagállamban pedig telephellyel, a jelen ítélet 40. pontjában megnevezett elnyenneket illetően kevésbé kedvező, mint egy olyan társaság helyzete, amelynek tevékenysége kizárólag Magyarország területére korlátozódik (lásd analógia útján a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 25. pontját és a fent hivatkozott Filippiak ügyben hozott ítélet 67. pontját).

44 Ezért ha a magyarországi székhelyű társaságnak a gyakorlatban nehézséget okoz, hogy valamely másik tagállamban lévő telephelye tekintetében igénybe vegye azon eszközöket, amelyeket a magyar szabályozás a fizetendő szakképzési hozzájárulás bruttó összegének csökkentésére vonatkozóan biztosít, ez – amennyiben e tényt a kérdést előterjesztő bíróság megerősíti – visszatárhathatja e társaságot attól, hogy kihasználja a letelepedés EK 43. és EK 48. cikkben előírt szabadságát, továbbá e szabadság korlátozását jelenti (lásd analógia útján a fent hivatkozott Filippiak ügyben hozott ítélet 71. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

45 A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokat korlátozó intézkedés csak akkor fogadható el, ha azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja. Azonban még ebben az esetben is szükséges, hogy az ilyen intézkedés alkalmazása alkalmas legyen az elérni kívánt célkitűzés megvalósítására, és ne lépje túl a cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd különösen a C-527/06. sz. Renneberg-ügyben 2008. október 16-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-7735. o.] 81. pontját).

46 Márpedig a magyar kormány semmilyen esetleges igazolásra nem hivatkozott, és ilyenre a kérdést előterjesztő bíróság sem utalt.

47 Mindenesetre le kell szögezni, hogy az olyan korlátozást, mint amelyet az ezen ítélet 44. pontja megállapít, nem igazolhatja az alapügyben vitatott szakképzési hozzájárulás rendszeréhez hasonló rendszer koherenciája megteremtésének szükségessége. Az ilyen igazolásra alapított érvek helytállóságához a Bíróság megköveteli, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott kedvezmény és az ezen kedvezménynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, e kapcsolat közvetlen jellegét pedig a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell mérlegelni (lásd ebben az értelemben a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 78. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Az alapügyben úgy tűnik, hogy a magyarországi székhelyű társaságnak a másik tagállamban található telephelyén keletkező bértömeg figyelembevételét a gyakorlatban nem egyenlíti ki e társaság semmiféle arra vonatkozó lehetősége, hogy az említett telephelyen felmerülő képzési költségek tekintetében igénybe vegye azon eszközöket, amelyeket a magyar szabályozás a fizetendő szakképzési hozzájárulás bruttó összegének csökkentése céljából biztosít.

48 Egyébiránt a 2003. évi LXXXVI. törvény 8. §-ának (1) bekezdéséből és a magyar kormány észrevételeiből kitűnik, hogy a szakképzési hozzájárulási rendszer célja a magyar munkaerőpiacon jelenlévő munkaerő képzettségi szintjének javítása. E tekintetben a fizetendő szakképzési hozzájárulás bruttó összegének a szakmai képzés magyar állam területén kívül felmerülő költségeivel történő csökkentése kétségtelenül az említett cél megvalósítására szánt bevételek csökkenését eredményezhetné. Ez a megfontolás azonban tisztán gazdasági jellegű, ezért az állandó ítélkezési gyakorlat szerint nem minősülhet közérdeken alapuló kényszerítő oknak (lásd ebben az értelemben a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 50. pontját, valamint a fent hivatkozott Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet 82. pontját).

49 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a belföldi székhelyű vállalkozás köteles megfizetni az olyan hozzájárulást, mint amilyen a szakképzési hozzájárulás, amelynek összegét e vállalkozás bérköltségei alapján, a másik tagállamban létrehozott fióktelepén felmerülő bérköltségeket is beleértve számítják ki, ha a gyakorlatban e vállalkozást megakadályozzák abban, hogy ilyen fióktelepe tekintetében a szóban forgó hozzájárulás csökkentésének e szabályozás által biztosított lehetőségeivel éljen, illetve azokhoz hozzáférjen.

A költségekről

50 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

Az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a belföldi székhelyű vállalkozás köteles megfizetni az olyan hozzájárulást, mint amilyen a szakképzési hozzájárulás, amelynek összegét e vállalkozás bérköltségei alapján, a másik tagállamban létrehozott fióktelepén felmerülő bérköltségeket is beleértve számítják ki, ha a gyakorlatban e vállalkozást megakadályozzák abban, hogy ilyen fióktelepe tekintetében a szóban forgó hozzájárulás csökkentésének e szabályozás által biztosított lehetőségeivel éljen, illetve azokhoz hozzáférjen.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: magyar.