

Sprawa C-96/08

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

przeciwko

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Pest Megyei Bíróság)

Swoboda przedsiębiorcy – Opodatkowanie bezpodstawnie – Składka na szkolenie zawodowe – Podstawa obliczania składki do opłacenia przez przedsiębiorstwa mające siedzibę na terytorium krajowym – Uwzględnienie kosztów wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w oddziałach w innym państwie członkowskim – Podwójne opodatkowanie – Możliwość obniżenia kwoty brutto składki

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorcy – Ograniczenia*

(art. 43 WE, 48 WE)

2. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorcy – Ograniczenia*

(art. 43 WE, 48 WE)

1. Samo w sobie nie stanowi ograniczenia zakazanego przez traktat, ewentualne podwójne opodatkowanie wynikające ze spoczywającego na przedsiębiorcy obowiązku opłacania po pierwsze składki na krajowe szkolenia zawodowe obliczanej na podstawie wyliczenia uwzględniającego koszty wynagrodzeń przypadające na oddział w innym państwie członkowskim i po drugie składki na państwowy politykę zatrudnienia tego państwa członkowskiego za pracowników zatrudnionych w tym oddziale, ponieważ taka niekorzystna sytuacja podatkowa wynika z równoległego wykonywania przez dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowej. W istocie prawo Unii w obecnym stanie rozwoju i w omawianej sytuacji, nie przewiduje ogólnych kryteriów służących rozgraniczeniu pomiędzy państwami członkowskimi kompetencji dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Unii Europejskiej. Wynika z tego, że w obecnym stanie rozwoju prawa Unii państwa członkowskie korzystają, z zastrzeżeniem poszanowania tego prawa, z pewnej autonomii w tej dziedzinie oraz że wobec tego nie mają obowiązku dostosowywania własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich, w szczególności w celu zniesienia podwójnego opodatkowania wynikającego z równoległego wykonywania przez rzeczne państwa ich kompetencji podatkowych.

(por. pkt 25, 27-29)

2. Artykuły 43 WE, 48 WE stoją na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na którego mocy przedsiębiorstwo mające siedzibę w tym państwie jest zobowiązane do opłacania składki takiej jak składka na krajowe szkolenia zawodowe obliczanej na podstawie wyliczenia uwzględniającego koszty wynagrodzeń przypadające na oddział w innym państwie członkowskim jeżeli w praktyce przedsiębiorstwu takiemu uniemożliwia się skorzystanie w stosunku do tego

oddzia?u z przewidzianych w tym uregulowaniu mo?liwo?ci obni?enia rzeczowej sk?adki lub dost?p do nich.

Utrudnienie w powo?ywaniu si? w praktyce wzgl?dem zak?adu znajduj?cego si? w innym pa?stwie cz?onkowskim przez spó?k? maj?c? siedzib? na terenie kraju na ?rodki przewidziane w krajowych przepisach o obni?eniu nale?nej kwoty brutto sk?adki na szkolenia zawodowe stawia spó?k? w mniej korzystnej sytuacji ni? spó?ek prowadz?cych dzia?alno?c jedynie na terytorium krajowym. Owa trudno?? mo?e równie? zniech?ca? spó?k? do korzystania ze swobody przedsi?biorczo?ci, o której mowa w art. 43 WE, 48 WE, oraz stanowi ograniczenie tej swobody.

Ograniczenie takie nie mo?e by? uzasadnione konieczno?ci? zachowania spójno?ci systemu sk?adek na szkolenia zawodowe, gdy uwzgl?dnienie ca?o?ci wynagrodze? przypadaj?cych na zak?ad znajduj?cy si? w innym pa?stwie cz?onkowskim w przypadku spó?ki maj?cej siedzib? na terenie danego pa?stwa cz?onkowskiego nie wydaje si? by? wyrównane przez ?adn? mo?liwo?? skorzystania w praktyce przez t? spó?k? z krajowych przepisów o obni?eniu nale?nej kwoty brutto sk?adki z uwagi na koszty szkolenia poniesione w takim zak?adzie. Ponadto w odniesieniu do celu jakim jest poprawa poziomu szkolenia pracowników na krajowym rynku pracy, chocia? obni?enie kwoty brutto sk?adki do op?acenia o zap?acone poza terytorium krajowym wydatki na szkolenie mog?oby rzeczywicie doprowadzi? do obni?enia dochodów przeznaczonych na realizacj? tego celu, to jednak stwierdzenie tego rodzaju ma charakter czysto ekonomiczny i nie mo?e zatem stanowi? nadrz?dnego wzgl?du interesu ogólnego uzasadniaj?cego takie ograniczenie.

(por. pkt 43-44, 47-49 i sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 15 kwietnia 2010 r.(*)

Swoboda przedsi?biorczo?ci – Opodatkowanie bezpo?rednie – Sk?adka na szkolenie zawodowe – Podstawa obliczania sk?adki do op?acenia przez przedsi?biorstwa maj?ce siedzib? na terytorium krajowym – Uwzgl?dnienie kosztów wynagrodze? pracowników zatrudnionych w oddzia?ach w innym pa?stwie cz?onkowskim – Podwójne opodatkowanie – Mo?liwo?? obni?enia kwoty brutto sk?adki

W sprawie C?96/08

maj?cej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Pest Megyei Bíróság (W?gry) postanowieniem z dnia 12 marca 2007 r., który wp?yn?? do Trybuna?u w dniu 3 marca 2008 r., w post?powaniu

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgálató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft

przeciwko

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

TRYBUNA (trzecia izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes drugiej izby, pełniący obowiązki prezesa trzeciej izby,
A. Rosas i U. Lõhmus (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 lutego 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgálató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft, przez D. Deáka, ügyvéd,
- w imieniu rządu węgierskiego, przez J. Fazekasa, M. Fehéra oraz K. Veres, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, przez R. Hilla, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala oraz K. Talabér-Ritz, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 grudnia 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 43 WE, 48 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgálató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft (zwaną dalej „CIBA”) a Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály (APEH) (głównym urzędem centralnej administracji podatkowej i kontroli finansowej) w przedmiocie kwoty składowej na szkolenie zawodowe (zwanej dalej „SSZ”), jaką opłacać musi CIBA.

Ramy prawne

Uregulowania krajowe

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény (ustawy LXXXVI z 2003 r., dotyczącej składek na szkolenie zawodowe i pomocy na podniesienie jakości szkolenia) (*Magyar Közlöny* 2003/131, zwanej dalej „ustawą z 2003”):

„do opłacania [SSZ] w związku z ustawami 3 i 4, są zobowiązane: spółki handlowe mające siedzibę na terytorium kraju [...]”.

4 Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy z 2003 r.:

„Do op?acania [SSZ] s? zobowi?zane równie? osoby prawne maj?ce siedzib?, lecz prowadz?ce dzia?alno?? handlow? na terytorium kraju, przedsi?biorstwa nie posiadaj?ce osobowo?ci prawnej, stowarzyszenia osób oraz pozosta?e podmioty maj?ce siedzib? za granic?, lecz posiadaj?ce na W?grzech sta?y zak?ad lub oddzia?.”.

5 Zgodnie z art. 3 ust. 1 tej ustawy

„Podstaw? obliczenia [SSZ] stanowi?:

a) koszty wynagrodzenia obliczone zgodnie z art. 79 ust. 2 A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (ustawy C z 2000 r. o rachunkowo?ci) [...]”.

6 Z uwag pisemnych CIBA i rz?du w?gierskiego wynika, ?e ustanowiony w Republice W?gierskiej fundusz na rzecz rynku pracy zawiera sekcj? po?wi?con? szkoleniu zawodowemu, której celem zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy z 2003 r. jest zwi?kszenie liczby specjalistów wykszta?conych wedle potrzeb gospodarki krajowej, jak te? rozwój ich umiej?tno?ci zawodowych.

7 Zgodnie z tymi uwagami kwota brutto SSZ, do jakiej op?acania na t? sekcj? zobowi?zany jest podatnik, mo?e by? obni?ona:

- przez urz?dzenie szkolenia praktycznego stosownie do art. 4 ustawy z 2003 r.,
- przez zawarcie umowy o szkolenie pracowników podatnika, do wysoko?ci 33% tej kwoty, i
- przez udzielenie dotacji instytucji szkolnictwa wy?szego lub zawodowego z przeznaczeniem na jej rozwój, do wysoko?ci 75% rzeczoney kwoty.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 CIBA jest spó?k? handlow? maj?c? siedzib? na W?grzech, podlegaj?c? obowi?zkowi op?acania SSZ. Posiada ona oddzia? w Republice Czeskiej, gdzie op?aca podatki i sk?adki za pracowników zatrudnionych w oddziale, w tym sk?adki na zabezpieczenie spo?eczne i pa?stwow? polityk? zatrudnienia przewidziane przez czeskie prawo.

9 Podczas nast?pczej kontroli za lata 2003 i 2004 w?gierskie organy podatkowe stwierdzi?y zobowi?zanie podatkowe ci???ce na CIBA. W zwi?zku z zaskar?eniem tej decyzji pozwana w post?powaniu przed s?dem krajowym potwierdzi?a istnienie tego zobowi?zania podatkowego obejmuj?cego w szczeg?lno?ci nieop?acone przez CIBA sumy SSZ.

10 CIBA zakwestionowa?a przed s?dem krajowym zgodno?? z art. 43 WE podstawy obliczania kwoty SSZ do op?acania ze wzgl?du na to, ?e obejmuje ona, w przypadku spó?ki maj?cej siedzib? na W?grzech, koszty jej wynagrodze?, w???czaj?c koszty przypadaj?ce na oddzia?y znajduj?ce si? poza terytorium krajowym. CIBA podnios?a, ?e podlega ona w konsekwencji podwójnemu obowi?zkowi op?acania takiej sk?adki za pracowników zatrudnionych w Republice Czeskiej. Co wi?cej, w przypadku tych pracowników nie jest mo?liwe czerpanie korzy?ci wynikaj?cych ze szkolenia zawodowego urz?dzanego przez s?u?by w?gierskiego rynku pracy i wykluczone jest urz?dzanie szkolenia praktycznego, zawieranie um?w o szkolenie lub udzielanie dotacji z przeznaczeniem na rozwój.

11 S?d krajowy zaznacza, ?e SSZ nie jest obj?ta zakresem stosowania podpisanej w Pradze w dniu 14 stycznia 1993 r. przez Republik? W?giersk? i Republik? Czesk? konwencji o unikaniu

podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i od majątku, z uwagi na co należałoby zbadać, czy ustawa z 2003 r., zobowiązująca spółkę mającą siedzibę na Węgrzech do opłacenia SSZ, nawet jeżeli zatrudnia ona pracowników poza granicami tego państwa, zawiera ograniczenie wykonywania swobody przedsiębiorczości.

12 W tej sytuacji Pest Megyei Bíróság postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy w świetle zasady swobody przedsiębiorczości ujętej w art. 43 WE, 48 WE można sprzeciwić się regulacji, zgodnie z którą spółki handlowe mające siedzibę na Węgrzech również wtedy powinny płacić [SSZ], gdy zatrudniają pracowników w swoich zagranicznych oddziałach i wypełniają swoje obowiązki w zakresie podatków i zabezpieczenia społecznego od tych pracowników w państwie siedziby oddziału?”.

W przedmiocie wątpliwości Trybunału

13 Spór przed sądem krajowym dotyczy lat obrachunkowych 2003 i 2004 CIBA, podczas gdy Republika Węgierska przystąpiła do Unii Europejskiej dopiero w dniu 1 maja 2004 r.

14 Trybunał jest wątpliwym do dokonywania wykładni postanowień traktatu WE jedynie w zakresie, w jakim dotyczy to ich stosowania w nowym państwie członkowskim od momentu przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-302/04 Ynos, Zb.Orz. s. I-371, pkt 36; z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-64/06 Telefónica O2 Czech Republic, Zb.Orz. s. I-4887, pkt 23).

15 Jako że okoliczności faktyczne są oczywiście późniejsze od tej daty, Trybunał jest wątpliwym, by udzielił odpowiedzi na zadane pytanie.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16 Sąd krajowy zasadniczo zmierza w swoim pytaniu do ustalenia, czy art. 43 WE, 48 WE stoją na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na którego mocy przedsiębiorstwo mające siedzibę w tym państwie członkowskim zobowiązane jest opłacać składek tak jak SSZ, której kwota obliczana jest na podstawie kosztów wynagrodzeń, w tym także koszty dotyczące oddziału tego przedsiębiorstwa w innym państwie członkowskim, w którym opłaca ono również podatki i składki za pracowników zatrudnionych w tym oddziale.

17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem swoboda działalności gospodarczej, której art. 43 WE przyznaje obywatelom państw członkowskich i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek, oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo zakładania przedsiębiorstw i zarządzania nimi na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego powołania przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutów siedzib, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii Europejskiej prawo wykonywania działalności w danych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 30; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 42; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-314/08 Filipiak, Zb.Orz. s. I-11049, pkt 59).

18 Nawet jeżeli brzmienie przepisów odnoszących się do swobody działalności gospodarczej wskazuje, że mają na celu zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w

przyjmującym państwie czeskim, to jednocześnie wspomniane przepisy stoją na przeszkodzie temu, aby państwo czeskie pochodzenia utrudniało wykonywanie działalności w innym państwie czeskim przez swego obywatela albo spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. wyroki: z dnia 6 grudnia 2007 r. C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 33; z dnia 23 października 2008 r. w sprawie, C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 29; ww. wyrok w sprawie Filipiak, pkt 60).

19 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy uznać wszelkie środki, które zakazują korzystania z tej swobody, ograniczają je lub zmniejszają jego atrakcyjność (zob. ww. wyroki: w sprawie Columbus Container Services, pkt 34; w sprawie Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 30).

20 CIBA uważa, że uregulowania krajowe dotyczące SSZ mogą zniechęcać przedsiębiorstwa mające siedzibę na terytorium węgierskim do utworzenia zakładu w innym państwie czeskim. Jej zdaniem obowiązek zapłaty kwoty tytułem SSZ obliczanej na podstawie kosztów wynagrodzeń takiego przedsiębiorstwa, wliczając koszty dotyczące pracowników tego zakładu, prowadzi do podwójnego obciążenia, gdy państwo czeskie, w którym znajduje się ów zakład, nakłada podobne obciążenie w stosunku do rzeczonych pracowników. W tym przypadku CIBA jest zobowiązana do wypełnienia obowiązku w zakresie takiego obciążenia z tytułu składek na państwowy polityk zatrudnienia w Republice Czeskiej za pracowników zatrudnionych w jej oddziale w tym państwie czeskim.

21 CIBA podniosła ponadto, że SSZ nie stanowi podatku, ponieważ po pierwsze płacona jest na sekcję publicznego funduszu powiąconego z szkoleniu zawodowemu, odrębnie od budżetu państwowego, a po drugie istnieje bezpośredni związek między składekami i wypłatami z tego funduszu przeznaczonymi dla instytucji szkolenia zawodowego i/lub szkolnictwa zgodnie z prawem krajowym.

22 W tym zakresie z postanowienia odsyłającego i z uwag przedłożonych Trybunałowi wynika, że SSZ stanowi obciążenie, któremu podlegają spółki objęte zakresem stosowania ustawy z 2003 r., określonym w jej art. 2 ust. 1, 2 i które oblicza się zgodnie z art. 3 tej samej ustawy w stosunku do ich kosztów wynagrodzeń. Opłaty na SSZ zasilają sekcję węgierskiego funduszu na rzecz rynku pracy, udzielając – jak wskazuje CIBA – dotacji instytucjom szkolenia zawodowego na Węgrzech.

23 Ani okoliczności, iż SSZ oblicza się na podstawie kosztów wynagrodzeń podlegających jej spółek, a nie ich dochodów lub zysków, ani okoliczności, iż opłacona jest ona na rzecz odrębnego od centralnego budżetu państwa funduszu przeznaczonego do szczególnego użytku, nie może sama w sobie wykluczyć, że należy ona do dziedziny podatków bezpośrednich.

24 Ponadto rzecznik generalny zaznaczył w pkt 21 opinii, iż nie wydaje się, aby rzeczone spółki otrzymywały jakiegokolwiek świadczenia bezpośrednio w zamian za kwotę opłaconej SSZ. W tym zakresie rzecznik węgierski podkreśla w jego uwagach, że SSZ nie jest opłatą o charakterze składowym dającą pracownikom indywidualne prawo do uczestnictwa w szkoleniu zawodowym. Decyzja dotycząca formy, w jakiej płacona kwota ma być przeznaczona na poprawę poziomu szkolenia zawodowego na węgierskim rynku pracy, należy bowiem do państwa. Do sądu krajowego należy jednak sprawdzenie tych stwierdzeń.

25 Należy zauważyć, że zakładając, iż SSZ należy do dziedziny podatków bezpośrednich i że obowiązek opłacenia przez CIBA po pierwsze SSZ na podstawie wyliczenia uwzględniającego koszty wynagrodzeń przypadające na oddział w Republice Czeskiej i po drugie składek na państwowy polityk zatrudnienia tego państwa czeskiego za pracowników zatrudnionych w

tym oddziale może być uznany za podwójne opodatkowanie, taka niekorzystna sytuacja podatkowa wynika z równoległego wykonywania przez dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. s. I-10967, pkt 20; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08 Block, Zb.Orz. s. I-883, pkt 28).

26 W tym zakresie konwencje zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu służą zniesieniu lub złagodzeniu niekorzystnych dla funkcjonowania rynku wewnętrznego skutków współistnienia przywołanych w poprzednim punkcie krajowych systemów podatkowych (ww. wyroki: w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 21; w sprawie Block, pkt 29).

27 Prawo Unii w obecnym stanie rozwoju i w sytuacji, z jaką mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, nie przewiduje ogólnych kryteriów służących rozgraniczeniu pomiędzy państwami członkowskimi kompetencji dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Unii Europejskiej. W rzeczywistości bowiem poza dyrektywą Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6), konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powołanych (Dz.U. L 225, s. 10) oraz dyrektywą Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłaconych odsetek (Dz.U. L 157, s. 38) do chwili obecnej w ramach prawa Unii nie zostały przyjęte żadne przepisy ujednolicające lub harmonizujące, mające na celu unikanie przypadków podwójnego opodatkowania (ww. wyroki: w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 22; w sprawie Block, pkt 30).

28 Wynika z tego, że w obecnym stanie rozwoju prawa Unii państwa członkowskie korzystają, z zastrzeżeniem poszanowania tego prawa, z pewnej autonomii w tej dziedzinie oraz że wobec tego nie mają obowiązku dostosowywać własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich, w szczególności w celu zniesienia podwójnego opodatkowania wynikającego z równoległego wykonywania przez rzeczne państwa ich kompetencji podatkowych (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Columbus Container Services, pkt 51; w sprawie Block, pkt 31).

29 W konsekwencji przy założeniu, że podnoszone przez CIBA podwójne opodatkowanie istnieje, samo w sobie nie stanowi ono ograniczenia zakazanego przez traktat (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 Orange European Smallcap Fund, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 42; z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-128/08 Damseaux, Zb.Orz. s. I-6823, pkt 27).

30 Komisja Wspólnot Europejskich twierdzi jednak, że SSZ jest podatkiem pobieranym w interesie pracowników, który można utożsamiać z płaconymi przez pracodawców skłatkami budżetowymi przedmiotem sporu przed sądem krajowym, w którym zapadł wyrok z dnia 23 listopada 1999 r. w sprawach połączonych C-369/96 i C-376/96 Arblade i in., Rec. s. I-8453.

31 W pkt 50 tego wyroku Trybunał stwierdził, że uregulowanie krajowe, zgodnie z którym pracodawca białoczy świadczy usługi w rozumieniu traktatu zobowiązany jest do dodatkowego opłacania składek na rzecz funduszu państwa przyjmującego oprócz składek opłaconych już na fundusz państwa czeskiego, w którym ma on siedzibę, stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług, ponieważ zobowiązanie takie powoduje dodatkowe koszty oraz obciążenia administracyjne i ekonomiczne na niekorzyść przedsiębiorstw mających siedzibę w innym państwie czeskim, co prowadzi do nierównego traktowania pod względem konkurencji tych przedsiębiorstw w porównaniu z pracodawcami mającymi siedzibę w państwie przyjmującym, co z kolei może powstrzymywać je od świadczenia usług w państwie przyjmującym.

32 W odróżnieniu jednak od rzeczonych składek, które musiałyby być opłacone na cele ochrony socjalnej za każdego pracownika delegowanego (zob. ww. wyrok w sprawie Arblade i in., pkt 48, 49, 80), jak zaznaczono to w pkt 22 i 24 niniejszego wyroku, nie wydaje się, aby SSZ była opłacana przez podlegające jej przedsiębiorstwa w celu przyznania im bezpośrednio korzyści a tym bardziej ich pracownikom, lecz zasila państwowy fundusz udzielający dotacje instytucjom szkolenia zawodowego na Węgrzech. SSZ nie może zatem, z zastrzeżeniem wskazanego w pkt 24 sprawdzenia przez sąd krajowy, być utożsamiana ze składekami których dotyczy ww. wyrok w sprawie Arblade i in.

33 CIBA i Komisja przywołują również dwa aspekty uregulowania dotyczącego SSZ, które ich zdaniem utrudniają swobodę przedsiębiorczości niezależnie od istnienia podwójnego opodatkowania.

34 Po pierwsze obowiązek opłacania tej składki dotyczy całkowitych kosztów wynagrodzeń przedsiębiorstwa mającego siedzibę na Węgrzech, lecz posiadającego zakłady poza granicami tego państwa czeskiego, podczas gdy jedynie pracownicy zatrudnieni na jego terytorium korzystają mogąc ze szkoleń finansowanych z węgierskiego funduszu na rzecz rynku pracy.

35 Po drugie przedsiębiorstwo mające siedzibę na Węgrzech, lecz posiadające zakłady poza granicami tego państwa czeskiego zobowiązane jest do opłacania SSZ za pracowników, względem których wykluczone są przewidziane przez prawo krajowe możliwości obniżenia należnej kwoty brutto SSZ.

36 Chociaż sąd krajowy nie zadaje wyraźnego pytania odnoszącego się do tych dwóch aspektów uregulowania krajowego będącego przedmiotem toczącego się przed nim postępowania, jak wskazano w pkt 11 niniejszego wyroku, z postanowienia odsyłającego wynika, że zastanawia się on nad zgodnością ze swobodą przedsiębiorczości obowiązku opłacania SSZ przez spółkę mającą siedzibę na Węgrzech od kosztów wynagrodzeń przypadających na oddziały tej spółki znajdujące się w innym państwie czeskim. Jako że te dwa aspekty wydają się istotne w tym kontekście, należy zbadać je w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi temu sądowi.

37 Co się tyczy argumentu, zgodnie z którym pracownicy zatrudnieni w Republice Czeskiej nie mogą korzystać ze szkoleń finansowanych z węgierskiego funduszu na rzecz rynku pracy, należy przypomnieć, że państwu czeskiemu, w którym znajduje się siedziba spółki, w przypadku braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przysuguje prawo ogólnego opodatkowania tego przedsiębiorstwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 32; z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 33).

38 Ewentualny brak możliwości skorzystania przez pracowników CIBA zatrudnionych w Republice Czeskiej z rzeczonych szkoleń stanowi jedynie konsekwencję kompetencji do

opodatkowania, jak? ma Republika W?gierska, zwa?ywszy ?e zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym SSZ nie nale?y do zakresu stosowania konwencji, o której wspomina si? w pkt 11 niniejszego wyroku. Okoliczno?? taka nie mo?e wobec tego sama w sobie stanowi? ograniczenia sprzecznego ze swobod? przedsi?biorczo?ci.

39 Je?eli chodzi o mo?liwo?ci obni?enia kwoty brutto nale?nej SSZ przez spó?k? obj?t? zakresem stosowania ustawy z 2003 r., z uwag CIBA i rz?du w?gierskiego wynika, jak wskazano w pkt 7 niniejszego wyroku, ?e spó?ka taka mo?e w tym celu urz?dzi? szkolenie praktyczne, zawrze? umow? o szkolenie w?asnych pracowników lub udzieli? dotacji instytucji szkolnictwa wy?szego lub zawodowego z przeznaczeniem na jej rozwój.

40 Jako ?e spó?ka ta poczyni?a takie kroki niezale?nie od jej obowi?zku op?acenia SSZ, co mog?oby nast?pi? w szczegó?lno?ci w przypadku urz?dzenia szkolenia dla jej w?asnych pracowników, mo?liwo?? odliczenia kosztów zwi?zanych z tymi krokami od kwoty brutto nale?nej SSZ nale?y uzna? za korzy??.

41 Jednak?e uwagi CIBA wskazuj?, ?e wy?ej wspomniane mo?liwo?ci obni?enia kwoty brutto SSZ do op?acenia okre?lone s? w w?gierskim prawie krajowym. Na rozprawie zarówno ta strona w post?powaniu przed s?dem krajowym, jak te? rz?d w?gierski zaznaczy?, i? tak urz?dzone ?wiadczenia szkoleniowe powinny mie? miejsce na terytorium w?gierskim. Wed?ug CIBA, chocia? pracownicy zatrudnieni w jej oddziale w Republice Czeskiej nie s? wykluczeni z uczestnictwa w tych ?wiadczeniach, takie uczestnictwo wywo?uje dodatkowe koszty zwi?zane w szczegó?lno?ci z kosztami podró?y i ze wzgl?du na ró?nice mi?dzy w?gierskim i czeskim systemem szkolenia jest nieprzydatne.

42 Do s?du krajowego nale?y sprawdzenie szczegó?lnych cech systemu przywo?anych w poprzednich punktach, jak te? ich praktycznych skutków. Z zastrze?eniem tego sprawdzenia wydaje si?, i? w przypadku spó?ki takiej jak skar??ca w post?powaniu przed s?dem krajowym mo?liwo?ci obni?enia kwoty brutto SSZ do op?acenia przewidziane przez w?gierskie prawo nie mog? w praktyce mie? zastosowania do zak?adu znajduj?cego si? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

43 W takim wypadku sytuacja spó?ki, która ma siedzib? na W?grzech oraz zak?ad w innym pa?stwie cz?onkowskim, pod wzgl?dem korzy?ci okre?lonej w pkt 40 niniejszego wyroku jest mniej korzystna od sytuacji spó?ki, której dzia?alno?? ogranicza si? do terytorium w?gierskiego (zob. analogicznie ww. wyroki: w sprawie Lidl Belgium, pkt 25; w sprawie Filipiak, pkt 67).

44 Utrudnienie w powo?ywaniu si? w praktyce wzgl?dem zak?adu znajduj?cego si? w innym pa?stwie cz?onkowskim przez spó?k? maj?c? siedzib? na W?grzech na ?rodki przewidziane w w?gierskich przepisach o obni?eniu nale?nej kwoty brutto SSZ mo?e – o ile s?d krajowy je potwierdzi – zniech?ci? spó?k? do korzystania ze swobody przedsi?biorczo?ci, o której mowa w art. 43 WE, 48 WE, oraz stanowi ograniczenie tej swobody (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Filipiak, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u ?rodek ograniczaj?cy podstawowe swobody zagwarantowane traktatem mo?e by? uzasadniony, jedynie gdy d??y on do osi?gni?cia s?usznego, zgodnego z traktatem celu i jest uzasadniony nadrz?dn? racj? interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest, aby taki ?rodek zapewnia? ponadto realizacj? wspomnianego celu i nie wykracza? poza to, co jest konieczne do jego osi?gni?cia (zob. w szczegó?lno?ci wyrok z dnia 16 pa?dziernika 2008 r. w sprawie C?527/06 Renneberg, Zb.Orz. s. I?7735, pkt 81).

46 Tymczasem rząd węgierski nie podał żadnego ewentualnego uzasadnienia; takiego uzasadnienia nie wskazuje również sąd krajowy.

47 Należy w każdym razie stwierdzić, że ograniczenie jak to określone w pkt 44 niniejszego wyroku nie może być uzasadnione koniecznością zachowania spójności systemu SSZ takiego jak budżety przedmiotem postępowania przed sądem krajowym. Aby argument oparty na takim uzasadnieniu był skuteczny, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe, przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornych przepisów (zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo). W postępowaniu przed sądem krajowym, uwzględnienie całości wynagrodzeń przypadających na zakłady znajdujące się w innym państwie członkowskim w przypadku spółki mającej siedzibę na Węgrzech nie wydaje się być wyrównane przez żadną możliwość skorzystania w praktyce przez tę spółkę z węgierskich przepisów o obniżeniu należnej kwoty brutto SSZ z uwagi na koszty szkolenia poniesione w takim zakładzie.

48 Z art. 8 ust. 1 ustawy z 2003 r. oraz z uwag rządu węgierskiego wynika ponadto, że system SSZ ma na celu poprawę poziomu szkolenia pracowników na węgierskim rynku pracy. W tym zakresie obniżenie kwoty brutto SSZ do opłacenia o zapłacone poza terytorium węgierskim wydatki na szkolenie mogłoby rzeczywiście doprowadzić do obniżenia dochodów przeznaczonych na realizację tego celu. Niemniej jednak stwierdzenie tego rodzaju ma charakter czysto ekonomiczny i nie może zatem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem stanowić nadrzędnego względu interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 50; ww. wyrok w sprawie Glaxo Wellcome, pkt 82).

49 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 43 WE, 48 WE stoją na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na którego mocy przedsiębiorstwo mające siedzibę w tym państwie jest zobowiązane do opłacania składek takiej jak SSZ, której kwota obliczana jest na podstawie kosztów wynagrodzeń, wliczając koszty dotyczące oddziały tego przedsiębiorstwa w innym państwie członkowskim, jeżeli w praktyce przedsiębiorstwu takiemu uniemożliwia się skorzystanie w stosunku do tego oddziały z przewidzianych w tym uregulowaniu możliwości obniżenia rzeczonych składek lub dostępu do nich.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 43 WE, 48 WE stoją na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na którego mocy przedsiębiorstwo mające siedzibę w tym państwie jest zobowiązane do opłacania składek takiej jak składka na szkolenie zawodowe, której kwota obliczana jest na podstawie kosztów wynagrodzeń, wliczając koszty dotyczące oddziały tego przedsiębiorstwa w innym państwie członkowskim, jeżeli w praktyce przedsiębiorstwu takiemu uniemożliwia się skorzystanie w stosunku do tego oddziały z przewidzianych w tym uregulowaniu możliwości obniżenia rzeczonych składek lub dostępu do nich.

Podpisy

* Język postępowania: węgierski.