

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. SHARPSTON

fremSAT den 17. december 2009 1(1)

Sag C-96/08

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

mod

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Pest Megyei Bíróság (Ungarn))

»Skat – etableringsfrihed – en ved beskatning opkrævet afgift, hvis beregningsgrundlag omfatter lønomkostninger for ansatte, inklusive ansatte i en filial i en anden medlemsstat«

1. Denne sag rejser to delikate problemstillinger. Den første angår medlemsstaternes kompetence vedrørende direkte beskatning og det omfang, hvori denne begrænses af EF-traktaten (2). Den anden vedrører Domstolens rolle i ophævelsen af dobbeltbeskatning (3). Pest Megyei Bíróság (byretten i Pest) har forespurgt, om artikel 43 EF og 48 EF er til hindrer for, at de ungarske skattemyndigheder opkræver en »erhvervsuddannelsesafgift« (herefter »afgiften«), som beregnes på grundlag af lønomkostningerne for de ansatte, inklusive de ansatte, som arbejder i en filial i en anden medlemsstat, hvor selskabet opfylder sine skatte- og socialsikringsmæssige forpligtelser med hensyn til disse ansatte.

Retsforskrifter

EF-traktaten

2. Artikel 43 EF indeholder et forbud mod restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Artikel 48 EF bestemmer, at dette forbud ligeledes gælder for selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, idet disse ligestilles med fysiske personer, der er statsborgere i medlemsstaterne (4).

Den bilaterale overenskomst

3. Overenskomsten mellem Republikken Ungarn og Den Tjekkiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskat og formueskat (5) (herefter »den bilaterale overenskomst«) omhandler, som navnet indikerer, både skatteopkrævning og skatteunddragelse i tilfælde, hvor personer eller selskaber potentielt vil

kunne underlægges beskatning i begge de kontraherende stater.

4. Artikel 1 og 2 i den bilaterale overenskomst (6) bestemmer, at den finder anvendelse på personer, der er hjemmehørende i Ungarn, i Den Tjekkiske Republik eller i begge disse stater, og på indkomst- og formueskat, herunder skat pålagt den samlede lønsum, der udbetales af virksomheder.

Relevant ungarsk lovgivning

5. Et af de formål, som er opregnet i artikel 1 i lov nr. LXXXVI af 2003 om bidrag til erhvervsuddannelse og støtte til forbedring af denne uddannelse, er at gøre det muligt for personer at erhverve kvalifikationer, der anerkendes af de ungarske myndigheder som nødvendige for at virke eller udøve et erhverv inden for arbejdsstyrken.

6. Artikel 2 bestemmer, at selskaber, der har hjemsted i Ungarn, er forpligtede til at betale afgiften. Juridiske personer med hjemsted i andre lande er ligeledes forpligtede til at betale afgiften, hvis de har en ungarsk filial.

7. Ifølge artikel 3 udgør lønomkostninger som defineret i ungarsk lovgivning (lov C af 2000 om regnskabsføring) grundlaget for påligning af afgiften.

8. Et selskab, som vælger at betale afgiften direkte til skattemyndighederne, er forpligtet til at betale afgiftsbeløbet fuldt ud. Artikel 4, stk. 1 og 2, i lov nr. LXXXVI tillader imidlertid et selskab at arrangere sig på en måde, som begrænser dets bruttoforpligtelse (herefter »modregningsordningen«). Et selskab, som ønsker at benytte modregningsordningen, kan vælge mellem fire muligheder: i) indgå en samarbejdsaftale med en videregående uddannelsesinstitution, som opfylder kravene i lov nr. LXXXVI af 1993 om erhvervsuddannelse, ii) indgå en »lærlingekontrakt« om praktisk uddannelse, som indeholder et »arbejdsforløb« efterfulgt af et undervisningsforløb ved en teknisk skole, iii) betale en udviklingsydelse til en erhvervsuddannelsesinstitution eller iv) indgå en kontrakt med en godkendt institution om uddannelse af dets egne ansatte (7).

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (herefter »CIBA«) er et selskab, der er hjemmehørende i Ungarn, og som virker inden for kemikalieindustrien. Det har en filial i Tjekkiet, hvor en del af dets arbejdsstyrke er ansat. CIBA opfylder sine skatte- og socialsikringsforpligtelser for de i Tjekkiet ansatte medarbejdere i denne stat.

10. De ungarske skattemyndigheder (Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, herefter »APEH«) efterprøvede CIBA's skatteforhold for årene 2003 og 2004. APEH fandt, at CIBA's selvangivelse for disse år var mangelfuld. Dette skyldtes, at CIBA havde undladt at medregne både selskabets fulde lønomkostninger i Ungarn og dets tjekkiske filials lønomkostninger ved beregningen af det selskabets påhvilende afgiftsbeløb.

11. CIBA anlagde sag ved Pest Megyei Bíróság og anførte herunder, at det allerede betalte en afgift svarende til den ungarske erhvervsuddannelsesafgift i Tjekkiet for dets tjekkiske ansatte (8).

12. Pest Megyei Bíróság fandt, at CIBA i henhold til national lovgivning var forpligtet til at betale afgift i Ungarn for de ansatte i dets filial i Tjekkiet såvel som for dets ansatte i Ungarn. Selv om retten fandt, at CIBA vitterligt havde betalt socialsikringsbidrag og erhvervsuddannelsesafgift i Tjekkiet fra den 1. april 2000 til den 22. august 2006, var betalingen af den ungarske afgift ikke

omfattet af den bilaterale overenskomsts anvendelsesområde.

13. Retten udsatte imidlertid sagen og anmodede Domstolen om at træffe afgørelse vedrørende følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er princippet om etableringsfrihed i artikel 43 EF og 48 EF til hinder for en retsforordning, hvorefter handelsselskaber med hjemsted i Ungarn også skal betale erhvervsuddannelsesbidrag, når de beskæftiger arbejdstagere i en udenlandsk afdeling og betaler skat og socialbidrag for disse arbejdstagere i den stat, hvor afdelingen er beliggende?«

14. Der er blevet indgivet skriftlige indlæg af CIBA, den ungarske regering og Kommissionen. Alle tre parter, såvel som Det Forenede Kongerige, afgav mundtlige indlæg ved retsmødet.

Analyse

15. CIBA anfører, at ved Ungarns tiltrædelse af Den Europæiske Union den 1. maj 2004 (9) blev forpligtelsen til at betale erhvervsuddannelsesafgift uforenelig med princippet om den frie etableringsret. Denne forpligtelse straffer ungarske virksomheder, der udøver en fundamental traktatmæssig frihed, idet de forpligtes til at betale en sammenlignelig afgift to gange for de samme ansatte: til de ungarske skattemyndigheder (fordi moderselskabet er etableret i Ungarn) og til de tjekkiske skattemyndigheder (fordi datterselskabet er etableret i Tjekkiet). (10). CIBA anfører, at dette hindrer den frie etableringsret, som er garanteret ved artikel 43 EF og 48 EF.

Nærmere karakteristik af afgiften

16. Parterne er uenige om, hvorvidt erhvervsuddannelsesafgiften er en skat. Karakteriseringen af afgiften har klart relevans for spørgsmålet om, hvorvidt den falder inden for medlemsstaternes kompetence vedrørende direkte beskatning, hvilket igen er afgørende for, i hvilket omfang CIBA kan støtte sit anbringende om retsstridigheden af den dobbelte afgiftspålæggelse, som CIBA er underlagt, på artikel 43 EF og 48 EF.

17. Den ungarske regering og Det Forenede Kongeriges regering anfører, at erhvervsuddannelsesafgiften er en skat. Det falder derfor inden for medlemsstaternes skattemæssige kompetence at fastsætte beregningsgrundlaget. Den omstændighed, at der opstår en dobbelt forpligtelse til at betale både erhvervsuddannelsesafgift i Ungarn og en sammenlignelig afgift i Tjekkiet, er ganske enkelt en konsekvens af, at to medlemsstater udøver deres skattemæssige suverænitet parallelt. Af denne grund kan dette ikke udgøre en restriktion i henhold til artikel 43 EF og 48 EF.

18. CIBA anfører, at afgiften teknisk set ikke er en skat, og at den dobbelte pålæggelse er en restriktion set i relation til artikel 43 EF og 48 EF.

19. Kommissionen anfører, at afgiften er, hvad den beskriver som en »særskat«, som ikke desto mindre udgør en hindring for udøvelsen af etableringsfriheden, idet CIBA er forpligtet til at betale en sammenlignelig afgift i Tjekkiet på basis af lønudgifterne til medarbejdere. Ved retsmødet uddybede Kommissionen dette anbringende og forklarede, at den anså afgiften for at være en særskat, fordi der er en direkte forbindelse mellem det indkrævede beløb og det af staten ydede gode: De midler, som opkræves af den ungarske regering, anvendes specifikt til erhvervsuddannelse. Kommissionen anfører, at dette afviger fra (eksempelvis) selskabsskatten, hvor der ikke forekommer nogen sådan direkte sammenhæng mellem de ved skatten opkrævede midler og de formål, disse måtte finde anvendelse på. Kommissionen anfører således, at Domstolen bør anvende de allerede fastsatte principper i artikel 49 EF (den frie udveksling af tjenesteydelser) analogt for derved at eliminere hindringer for udøvelsen af den frie bevægelighed.

20. Det er åbenlyst, at afgiften ikke har samme karakter som en selskabsskat eller indkomstskat, for så vidt den ikke opkræves på basis af overskud eller indkomst (11). Tværtimod beregnes afgiften på basis af lønomkostninger – altså en udgift. Derudover opkræves den med et bestemt formål, nemlig at finansiere erhvervsuddannelsesordningen i Ungarn.

21. Når det er sagt, og selv om afgiften opkræves med dette formål, har CIBA imidlertid ikke påvist (og den forelæggende ret har ikke fundet), at der er en direkte forbindelse mellem forpligtelsen til at betale afgiften og en konkret ydelse, som staten yder den enkelte arbejdsgiver til gavn for dennes ansatte.

22. Det er således min opfattelse, at afgiften er et økonomisk bidrag fra arbejdsgiverne, opkrævet med det formål at finansiere erhvervsuddannelse i almindelighed, men at der ikke består nogen direkte forbindelse mellem den betalte afgift og det gode, den pågældende arbejdsgiver opnår i forhold til sine egne ansatte.

23. For så vidt angår den afgift, som betales i Tjekkiet, har Domstolen ikke modtaget information, som tillader en vurdering af dennes karakter.

24. Ifølge den forelæggende ret falder den ungarske afgift uden for den bilaterale overenskomsts anvendelsesområde. Som følge deraf (og trods det, at en lignende afgift bevisligt er betalt i Tjekkiet) ophæves dobbeltbeskatningen ikke i kraft af denne overenskomst, sådan som visse andre former for direkte beskatning ophæves.

25. Der er endnu ikke vedtaget ensartede eller harmoniserende tiltag på fællesskabsniveau med henblik på at eliminere dobbeltbeskatning (12). Således er forpligtelsen til at betale afgiften ikke i sig selv i strid med fællesskabsretten (13) og udgør ikke i sig selv en hindring for udøvelsen af den frie etableringsret (14).

26. Domstolens retspraksis anerkender imidlertid, at de kumulative byrder, som følger af den samtidige udøvelse af medlemsstaternes skattemæssige suverænitet, »hindrer« grænseoverskridende virksomhed. I den sammenhæng tilslutter jeg mig generaladvokat Geelhoeds analyse i ACT-sagen (15), hvorefter der ved nærmere undersøgelse findes to typer af »hindringer«, som kan opstå under sådanne omstændigheder. Den første type (som han kalder kvasirestriktioner) er hindringer, som uundgåeligt opstår som følge af sameksistensen af de nationale skattesystemer. Det er ubestrideligt, at disse giver anledning til »fordrejninger af økonomiske aktiviteter som følge af det forhold, at forskellige retssystemer skal eksistere side om side«, og – som generaladvokat Geelhoed pointerer – resultatet vil kunne være fordelagtigt eller ufordelagtigt for de økonomiske aktører (16). Den anden type (som han kalder »egentlige hindringer«) er »hindringer, som ikke blot uundgåeligt følger af den samtidige eksistens af forskellige nationale skattesystemer«. Generaladvokat Geelhoed anfører, at »faktisk alle »egentlige«

ationale direkte skatteforanstaltninger, som virker restriktive, i praksis også vil være at betragte som foranstaltninger, der er udtryk for direkte eller indirekte forskelsbehandling«. Efterfølgende sonderer han mellem »[h]indringer for udøvelsen af etableringsfriheden, som skyldes forskelle mellem skattesystemerne i to eller flere medlemsstater« – som han anfører falder uden for anvendelsesområdet for artikel 43 EF, men ikke uden for traktatens anvendelsesområde – og »hindringer, som skyldes forskelsbehandling som følge af bestemmelser inden for én og samme skattejurisdiktion« (17).

27. Der eksisterer to grundlæggende holdninger til spørgsmålet, om Domstolen bør bestemme, at den første type af hindringer skal fjernes.

28. Således anførte generaladvokat Geelhoed (med henvisning til Domstolens afgørelse i Schempp-sagen (18)), at artikel 43 EF vedrører egentlige hindringer og ikke kvasirestriktioner: »[...] hindringer, der alene skyldes den samtidige eksistens af nationale skatteforvaltninger, forskelle mellem de nationale skattesystemer eller fordelingen af beskatningskompetencen mellem to skattesystemer (en kvasirestriktion), [...] er [ikke] omfattet af anvendelsesområdet for artikel 43 EF. Derimod er »egentlige« hindringer, dvs. hindringer for etableringsfriheden, som ikke blot uundgåeligt følger af eksistensen af flere nationale skattesystemer, omfattet af forbuddet i artikel 43 EF, medmindre de er begrundede. [...] *[E]n mindre fordelagtig skattemæssig behandling [skal], for at være omfattet af artikel 43 EF, bero på forskelsbehandling som følge af bestemmelser, der gælder inden for én og samme skattejurisdiktion*, og ikke forskelle eller fordeling af beskatningskompetencen mellem (to eller flere) skattesystemer i medlemsstaterne« (19).

29. Det modsatte synspunkt går ud på, at Domstolen i tilfælde, hvor den samlede byrde forårsaget af dobbeltbeskatning udgør en restriktion, som hindrer grænseoverskridende virksomhed, bør anvende retspraksis vedrørende de grundlæggende friheder analogt med det formål at fjerne disse hindringer (20). I sin kerne er argumentet, at *enhver* hindring for udøvelsen af en grundlæggende frihed er »noget slemt«. Jeg kan se styrken i dette argument, hvis et egentligt indre marked skal virkeliggøres med tiden. Det forekommer mig dog vigtigt at pointere, at der ikke for tiden findes en generel fællesskabsretlig regel for, hvilken medlemsstat der har første ret til at beskatte i sådanne tilfælde. Som Domstolen fastslog i Saint Gobain-sagen (21), har medlemsstaterne, når der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, bevaret kompetencen til under overholdelse af fællesskabsretten at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af internationale aftaler, at undgå dobbeltbeskatning.

30. Efter min opfattelse er den i sagen omtvistede ungarske afgift ikke en kvasirestriktion, der skyldes den samtidige eksistens af nationale skattesystemer. Det er åbenlyst, at Domstolens behandling af restriktioner, som opstår i kraft af selve forekomsten af dobbeltbeskatning, er et både delikat og vigtigt emne. Jeg mener imidlertid ikke, at Domstolen behøver at forholde sig til den problemstilling for at afgøre denne sag.

31. Det forekommer mig tilstrækkeligt at tage udgangspunkt i generaladvokat Geelhoeds beskrivelse af, hvad han kaldte »egentlige hindringer«: »nemlig hindringer, som ikke blot uundgåeligt følger af den samtidige eksistens af forskellige nationale skattesystemer, og som falder ind under anvendelsesområdet for artikel 43 EF« (22).

Bestemmelse af hindringen jf. artikel 43 EF og 48 EF

32. Kommissionen griber spørgsmålet an ved at spørge, om *forpligtelsen* til at betale afgiften i Ungarn og en tilsvarende ydelse i Tjekkiet er tilstrækkelig til at tilsidesætte fællesskabsretten. Den anfører, at denne forpligtelse afskrækker ungarske selskaber fra at etablere udenlandske datterselskaber, idet selskaber, som ikke udøver deres etableringsfrihed, ikke er underkastet en

dobbelt forpligtelse til at betale afgiften eller en tilsvarende ydelse. Samtidig med at den anerkender, at den blotte tilstedeværelse af dobbeltbeskatning ikke tilsidesætter artikel 43 EF, opfordrer den Domstolen til at anvende afgørelsen i sagen Arblade m.fl. (23) analogt.

33. Sagen Arblade m.fl. omhandlede to selskaber med hjemsted i Frankrig, som blev hyret til at udføre anlægsarbejder i Belgien, og som midlertidigt overførte medlemmer af deres franske arbejdsstyrke til Belgien. De blev retsforfulgt af de belgiske myndigheder for overtrædelse af den belgiske socialsikringslovgivning (24). Domstolen fastslog: »Nationale regler, hvorefter en arbejdsgiver, der handler som tjenesteyder i traktatens forstand, er forpligtet til at betale arbejdsgiverbidrag til en fond i værtsmedlemsstaten ud over de bidrag, han allerede har betalt til en fond i den medlemsstat, hvor han er etableret, udgør en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser. En sådan forpligtelse medfører nemlig udgifter og yderligere administrative og økonomiske byrder for virksomheder, der er etableret i en anden medlemsstat, således at disse virksomheder ikke i konkurrencemæssig henseende behandles på lige fod med arbejdsgivere, der er etableret i værtsmedlemsstaten, og derfor muligvis vil afholde sig fra at levere tjenesteydelser i værtsmedlemsstaten« (25).

34. I den nærværende sag fremfører Kommissionen det argument, at forpligtelsen til at betale afgiften i Ungarn og til at betale en tilsvarende ydelse i Tjekkiet medfører yderligere administrative og økonomiske byrder for virksomheder som CIBA. Ved retsmødet udvidede Kommissionen dette argument og forklarede, at i tilfælde hvor en ydelse har til formål at finansiere et konkret defineret gode, er der en direkte forbindelse mellem betalingen af ydelsen og dette gode. Derfor kan Ungarn ikke, ifølge Kommissionen, pålægge et selskab afgift, som er rettet mod aktiviteter, der finder sted i Tjekkiet, værtsmedlemsstaten, fordi Ungarn, oprindelsesstaten, ikke er ansvarlig for at yde disse goder i Tjekkiet.

35. Det er ikke min opfattelse, at Domstolen bør følge Kommissionens opfordring til at anvende dommen i sagen Arblade m.fl. analogt.

36. For det første mener jeg ikke, at karakteren af arbejdsgiverens forpligtelse til at betale »timbres« i sagen Arblade m.fl. er sammenlignelig med CIBA's forpligtelse til at betale afgiften. I sagen Arblade m.fl. var der en mulig direkte forbindelse mellem betaling af ydelsen (»timbres«) og Belgiens (mulige) ydelse af sociale fordele til de ansatte, for hvem der var betalt (26). De pågældende ansatte var imidlertid *midlertidigt* udstationeret i Belgien af deres i Frankrig hjemmehørende arbejdsgivere. De var således allerede beskyttet under de franske sociale sikringsregler i kraft af de bidrag, deres arbejdsgivere havde betalt til de franske myndigheder. Et krav om, at deres arbejdsgivere alligevel skulle betale socialsikringsbidrag i Belgien, blev korrekt fundet at udgøre en yderligere omkostning og en økonomisk byrde, som udgjorde en konkurrencemæssig ulempe ved levering af tjenesteydelser set i forhold til belgiske arbejdsgivere (som kun skulle betale det belgiske bidrag for deres ansatte) (27).

37. I den nærværende sag er der ikke nogen sådan direkte forbindelse mellem betaling af afgiften og det gode, den enkelte ansatte modtager (28). CIBA betaler ikke et socialt sikringsbidrag til de ungarske myndigheder på vegne af dets tjekkiske ansatte (eller, sågar, for dets ungarske ansatte) med henblik på at sikre, at hver enkelt ansat vil kunne modtage et konkret gode ydet af den ungarske stat. Tværtimod er CIBA forpligtet til at betale en afgift i Ungarn, som anvendes til erhvervsuddannelse for den ungarske arbejdsstyrke *generelt*. Situationen er således forskellig fra dommen i sagen Arblade m.fl.

38. For det andet ser jeg en anden hindring, der »bero[r] på [skatte]bestemmelser, der gælder inden for én og samme skattejurisdiktion«, end den Kommissionen har anført.

39. Ifølge fast retspraksis skal alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller

gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, betragtes som restriktioner for denne frihed (29). Domstolen har i dommen i sagen Hartlauer Handelsgesellschaft (30) bekræftet, at dette princip finder anvendelse i sager, hvor der ikke er tale om forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Selv om formuleringen af artikel 43 EF og 48 EF lægger op til, at de skal sikre udenlandske statsborgere og selskaber national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidigt et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (31).

40. Den nærværende sag rejser et nyt spørgsmål, for så vidt som Domstolen ikke anmodes om at træffe afgørelse i et typisk anliggende om skatteretlig forskelsbehandling – som f.eks. om lempelse skal tilstås i tilfælde af økonomisk dobbeltbeskatning grundet forskellig skattemæssig behandling af indkomst fra indenlandsk og udenlandsk kilde (32).

41. Efter min opfattelse afslører en undersøgelse af den ungarske lovgivning en hindring, som skyldes funktionen af et enkelt skattesystem, som klart virker til ugunst for et selskab, der ønsker at udøve den frie etableringsret. Jeg anser denne ulempe for at være et resultat af den kendsgerning, at et selskab, der ønsker at etablere sig i udlandet, er nødt til at tage i betragtning, at det skal betale afgift i sin oprindelsesmedlemsstat, delvist på grundlag af lønudgiften for dets arbejdsstyrke i værtsmedlemsstaten. Forpligtelsen til dette kan være i tillæg (som i nærværende sag) til en forpligtelse til at betale en tilsvarende ydelse i den medlemsstat, hvor selskabet opretter en filial. Endelig vil selskabet muligvis ikke være i stand til at benytte modregningsordningen (33) til at begrænse omkostningen ved betaling af afgiften i oprindelsesmedlemsstaten (Ungarn). Dette sidste punkt afhænger af fortolkningen af ungarsk lovgivning, hvilken naturligvis i sidste instans er en opgave for den nationale ret.

42. Den ungarske lovgivning kræver, at et ungarsk moderselskab betaler afgiften både for sin egen arbejdsstyrke i Ungarn og for arbejdsstyrken i dets tjekkiske filial. Det kan gøre brug af muligheden for modregning for dets ungarske arbejdsstyrke som ethvert andet selskab med hjemsted i Ungarn. Det synes imidlertid at fremgå, at det ikke kan benytte en tilsvarende modregningsordning i Tjekkiet for dets tjekkiske arbejdsstyrke, da alle modregningsordninger skal opfylde de krav, der følger af ungarsk lovgivning (34). Derfor er det nødt til enten at betale den fulde afgift for dets tjekkiske arbejdsstyrke (og derved miste fordelene ved at bruge modregningsordningen til at finansiere uddannelse, der er mere relevant for dets egne konkrete forretningsmæssige behov og begrænse dets samlede skattetilsvær), eller også må det påtage sig yderligere besvær og udgift ved at organisere en ordning for denne arbejdsstyrke i Ungarn i henhold til modregningsordningen og transportere de tjekkiske ansatte fra Tjekkiet til Ungarn og sørge for deres ophold dér, således at de kan drage fordel af den uddannelse, som selskabet har bidraget til at finansiere.

43. Ungarn anfører, at efter ungarsk lovgivning behandles alle selskaber ens – herunder dem, som har udenlandske filialer – og at der derfor ikke foreligger nogen diskrimination. Ungarn påpeger, at CIBA (præcis som et selskab, der udelukkende er etableret i Ungarn) er berettiget til at begrænse sin bruttoforpligtelse ved anvendelse af modregningsordningen.

44. Selv om dette utvivlsomt er korrekt, er det efter min opfattelse irrelevant.

45. Et selskab, som ønsker at anvende modregningsordningen, skal overholde de konkrete krav, der stilles i den ungarske lovgivning, og som fastsætter de fire modregningsmuligheder. Lad os kort gennemgå disse muligheder.

46. Mulighed i) består i at indgå en samarbejdsaftale med en videregående uddannelsesinstitution, som opfylder kravene i lov nr. LXXXVI af 1993. Denne lov ses at være

affattet således, at kun ungarske videregående uddannelsesinstitutioner vil kunne opfylde kravene og dermed kunne godkendes som partner i en sådan samarbejdsaftale.

47. Mulighed ii) er at indgå en »lærlingekontrakt« om praktisk uddannelse, som indeholder et »arbejdsforløb« efterfulgt af et undervisningsforløb ved en teknisk skole. Det er ikke klart, om det indledende arbejdsforløb kan foregå på en lokalitet i Tjekkiet snarere end i Ungarn. Det forekommer imidlertid, at i hvert fald den anden del af arrangementet vil skulle finde sted på en teknisk skole, som er godkendt af de ungarske myndigheder. Dette må formodes at udelukke brugen af en teknisk skole i Tjekkiet.

48. Mulighed iii) er at betale en udviklingsydelse til en erhvervsuddannelsesinstitution. Det forekommer ud fra det for Domstolen foreliggende materiale, at denne mulighed er begrænset til institutioner beliggende i Ungarn.

49. Endelig indebærer mulighed iv), at selskabet indgår en kontrakt med en godkendt institution om uddannelse af dets egne ansatte. Igen forekommer det ud fra det for Domstolen foreliggende materiale, at en »godkendt institution« betyder en institution, som er godkendt efter ungarsk lovgivning. Selv hvis det antages, at en sådan institution ville være parat til at indgå en aftale om at uddanne CIBA's tjekkiske ansatte i Tjekkiet, og at dette er lovligt efter ungarsk lovgivning, forekommer det rimeligt at antage, at institutionen ville kræve en højere betaling for dette, end den ville kræve for et sammenligneligt uddannelsesforløb i Ungarn.

50. Det forekommer således muligt at anlægge det synspunkt, at muligheden for modregning i det væsentlig kun er til rådighed for et selskab, hvis det anvender en ungarsk institution som uddannelsespartner. Efter min mening betyder dette i praksis, at et selskab, der driver grænseoverskridende virksomhed, fratages muligheden for at benytte modregningsordningen for den del af dets arbejdsstyrke, som er beskæftiget i en anden medlemsstat.

51. Det tilkommer dog i sidste instans den forelæggende ret (som har fordel af en mere fuldstændig adgang til den relevante nationale lovgivning) at efterprøve, om a) ungarsk lovgivning tillader CIBA at gøre brug af en af de fire muligheder for modregning ved at anvende uddannelsespartnere i Tjekkiet snarere end i Ungarn, og om b) udgifterne ved et sådant arrangement i så tilfælde ville være sammenlignelige med udgiften ved at anvende modregningsordningen med en ungarsk uddannelsespartner.

52. Hvis jeg har ret i mine antagelser, er der mindst tre (indbyrdes forbundne) ulemper for et sådant selskab sammenlignet med et selskab, der udelukkende driver virksomhed i Ungarn. For det første kan det ikke vælge at finansiere en konkret uddannelse af dets ansatte i Tjekkiet, som har direkte relevans for dets egne forretningsmæssige behov, i stedet for at blive pålagt den fulde afgift, således at det nyder en mindre grad af frihed i dets valg af strategi. For det andet må selskabet efter at have betalt afgiften (som så vil blive anvendt til en almindelig forbedring af den ungarske arbejdsstyrkes kvalifikationsniveau) stadig spørge sig selv, om det har behov for *i tillæg dertil* at finansiere uddannelse af dets egne ansatte for at forbedre deres kvalifikationer. I den forstand kan selskabet ende med at betale ikke blot de to uddannelsesafgifter (i henhold til ungarsk og tjekkisk lovgivning), men også et yderligere beløb for arbejdsrelateret uddannelse (hvilket generelt set ikke ville være tilfældet for et selskab, der udelukkende er etableret i Ungarn, og som kan gøre brug af muligheden for modregning). For det tredje må selskabet, hvis det gør brug af muligheden for modregning ved at oprette et uddannelsesprogram i Ungarn for dets tjekkiske ansatte, påtage sig de yderligere omkostninger og administrative byrder, som er forbundet med at transportere dets tjekkiske arbejdsstyrke til Ungarn for at deltage i uddannelsesprogrammet og sørge for deres indkvartering og dække deres leveomkostninger, mens de er der.

53. Det er derfor min konklusion, at den måde, hvorpå afgiften opkræves – hvilket følger direkte af skattelovgivningen i en bestemt medlemsstat, nemlig Ungarn – medfører en hindring, idet den gør udøvelsen af den frie etableringsret mindre attraktiv (35).

54. En sådan restriktion for etableringsfriheden kan være tilladelig, hvis den finder sted på grundlag af objektive forhold, der er begrundet i tvingende almene hensyn, og dens anvendelse er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (36).

55. Den ungarske regering har ikke søgt at påberåbe sig nogen begrundelser i sit skriftlige indlæg. Da den ungarske regering udtrykkeligt blev forespurgt under retsmødet, om den ønskede at anføre nogen argumenter vedrørende berettigelse, benyttede den sig ikke af muligheden for dette.

56. Derfor foreslår jeg, at Domstolen fastslår, at der foreligger en restriktion for etableringsfriheden, for hvilken ingen berettigelse er anført.

Forslag til afgørelse

57. I lyset af det anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Pest Megyei Bíróság forelagte spørgsmål således:

»En ved beskatning opkrævet erhvervsuddannelsesafgift, der beregnes på grundlag af lønomkostningerne for et selskabs ansatte, herunder medarbejdere, som det beskæftiger i en filial oprettet i en anden medlemsstat (på trods af at selskabet også behørigt opfylder sine skatte- og socialsikringsmæssige forpligtelser med hensyn til disse medarbejdere i den stat, hvor filialen befinder sig), udgør en restriktion i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 43 EF og 48 EF, hvis det gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Jf. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis, og af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis.

3 – Dobbeltbeskatning defineres med hensyn til indkomstskat som enten lovmæssig (juridisk) dobbeltbeskatning (den samme skatteyder beskattes to gange af den samme indkomst) eller økonomisk dobbeltbeskatning (to forskellige skatteydere beskattes to gange af den samme indkomst – f.eks. hvor den samme indkomst først underlægges selskabsbeskatning ved selskabet og derefter indkomstskat ved udlodning til aktionærerne). Jf. generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse i sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (herefter »ACT-sagen«) (dom af 12.12.2006, Sml. I, s. 11673), punkt 4 og 5, hvor han behandler disse begreber.

4 – Jf. eksempelvis dom af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 37.

5 – Da denne er undertegnet i Prag den 14.1.1993, ligger den før disse medlemsstaters tiltrædelse af Den Europæiske Union.

6 – Den bilaterale overenskomst blev ratificeret i Ungarn ved lov nr. XCIII af 1996.

7 – Jeg har sammenfattet det væsentligste i artikel 1 og artikel 4, stk. 1 og 2, i lov nr. LXXXVI af 2003 på grundlag af bilaget til CIBA's skriftlige indlæg. Mulighed i) og ii) fremgår af artikel 4, stk. 1,

i lov nr. LXXXVI af 2003. Der er henvisninger til mulighed iii) og iv) i begge parterers indlæg i hovedsagen.

8 – I henhold til lov nr. 589/1992 om sociale bidrag og bidrag til den statslige arbejdsmarkedspolitik i Tjekkiet.

9 – Den nationale ret undersøger CIBA's skattetilsvær for årene 2003 og 2004. Det er imidlertid klart, at der ikke kan være tale om uforenelighed med fællesskabsretten før datoen for Ungarns tiltrædelse af EU, jf. dom af 10.1.2006, sag C-302/04, Ynos kft, Sml. I, s. 371, præmis 35 og 36.

10 – I hovedsagen fremlagde CIBA et attesteret dokument, som angav betaling af en tilsvarende afgift i Tjekkiet, som også beregnedes på grundlag af lønomkostningerne for de ansatte. Den ungarske lovgivning synes at medføre, at hvis CIBA havde været et tjekkisk selskab med hjemsted i Prag, som havde etableret en filial i Budapest, ville det ligeledes være forpligtet til at betale afgiften (jf. punkt 6 ovenfor).

11 – Jeg nævner selskabsskat og indkomstskat som typiske eksempler på direkte skatter, da begge skatter findes i alle medlemsstater.

12 – Jf. Columbus Container Services-dommen, nævnt i fodnote 2, præmis 45, og dom af 24.11.2006, sag C-513/04, Kerckhaert og Morres, Sml. I, s. 10967, præmis 22.

13 – Erhvervsuddannelsesafgiften falder ikke inden for anvendelsesområdet for de hidtil gennemførte del-harmoniseringstiltag, nemlig Rådets direktiv 90/435/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6), konvention af 23.7.1990 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT L 225, s. 10) og Rådets direktiv 2003/48/EF af 3.6.2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger (EUT L 157, s. 38).

14 – Jf. eksempelvis dom af 23.10.2008, sag C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Sml. I, s. 8061, præmis 50.

15 – De følgende punkter henter (taknemmelig) inspiration fra analysen i afsnit 2, litra a) (»Anvendelse af artikel 43 EF på bestemmelser om direkte skatter: indledning«), punkt 32-41, i generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse i ACT-sagen, nævnt i fodnote 3.

16 – Ikke overraskende giver den førstnævnte situation sjældent anledning til søgsmål ved de nationale retsinstanser mellem en forurettet skatteyder og skattemyndighederne, som kan føre til forelæggelse af en anmodning om præjudiciel afgørelse, som generaladvokat Geelhoed bemærkede i punkt 38.

17 – Jf. punkt 46 i hans forslag til afgørelse. Jf. også dom af 28.2.2008, sag C-293/06, Deutsche Shell, Sml. I, s. 1129, præmis 28-30, og punkt 40-44 i mit forslag til afgørelse.

18 – Dom af 12.7.2005, sag C-403/03, Sml. I, s. 6421, præmis 45.

19 – Punkt 55, min fremhævelse.

20 – Jf. eksempelvis 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, s. 52.

21 – Dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Sml. I, s. 6161, præmis 56 og 57.

22 – Jf. ACT-sagen, nævnt i fodnote 3, punkt 40 i generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse.

23 – Dom af 23.11.1999, forenede sager C-369/96 og C-376/96, Sml. I, s. 8453.

24 – Den omhandlede belgiske lovgivning omfattede forpligtelser til at betale bidrag til ordninger vedrørende »timbres-intempéries« (en ydelse ved ledighed på grund af vejrlig) og »timbres-fidélité« (en bonusydelse). Det er min opfattelse, at Kommissionens indlæg i nærværende sag er rettet mod disse ydelser.

25 – Jf. præmis 50 i dommen i sagen Arblade m.fl., nævnt i fodnote 23 (som specifikt omhandler betaling af ydelser vedrørende »timbres-intempéries« og »timbres-fidélité«).

26 – Dommen lod det være op til den nationale ret at afgøre, hvorvidt ydelser pålagt i Belgien medførte nogen reelle sociale fordele dér for de berørte arbejdstagere, jf. præmis 53 i dommen.

27 – En del af ræsonnementet forekommer at have været, at de udstationerede medarbejdere ikke havde behov for og/eller ikke nødvendigvis modtog nogen yderligere fordele i Belgien, jf. præmis 51-54 i dommen.

28 – Jf. punkt 21 ovenfor.

29 – Jf. Columbus Container Services-dommen, nævnt i fodnote 2, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis.

30 – Jf. dom af 10.3.2009, sag C-169/07, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 33.

31 – Jf. dom af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, præmis 18 og 19 og den deri nævnte retspraksis, og af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 41 og 42.

32 – Jf. dom af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063, hvor Domstolen fastslog, at en valgmulighed vedrørende den indkomstskattemæssige behandling af indenlandske udbytter skal udstrækkes til at omfatte udbytter med udenlandsk kilde. Jf. også dom af 14.12.2006, sag C-170/05, Denkavit Internationaal og Denkavit France, Sml. I, s. 11949, hvor Domstolen fastslog, at artikel 43 EF og 48 EF er til hinder for en national lovgivning, der pålægger et ikke-hjemmehørende moderselskab udbyttebeskatning, mens hjemmehørende moderselskaber næsten fuldstændig fritages derfor.

33 – Jf. punkt 8 ovenfor.

34 – Jeg undersøger dette mere detaljeret i punkt 45-49 nedenfor.

35 – Ifølge min analyse opstår der ikke noget spørgsmål om, hvorvidt Ungarn eller Tjekkiet bør have førsteret til at opkræve erhvervsuddannelsesafgiften (som det ville være tilfældet, hvis man sammenlignede to skattesystemer i to forskellige medlemsstater). Hindringen opstår udelukkende i kraft af den måde, den ungarske lovgivning er affattet på.

36 – Jf. Lidl Belgium-dommen, nævnt i fodnote 31, præmis 27.