

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

17 päivänä joulukuuta 2009 1(1)

Asia C-96/08

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

vastaan

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály

(Pest Megyei Bíróság (Unkari) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Verotus – Sijoittautumisvapaus – Verona maksettavan määrän laskeminen yhtiön työntekijöistä aiheutuvien palkkakustannusten perusteella siten, että mukaan luetaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneessa sivuliikkeessä työllistetyt työntekijät

1. Tässä asiassa nousee esiin kaksi vaikeaa kysymystä. Ensimmäinen koskee sitä, missä laajuudessa EY:n perustamissopimus rajoittaa jäsenvaltioiden toimivaltaa välittömän verotuksen alalla.(2) Toinen koskee unionin tuomioistuimen roolia kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa.(3) Pest Megyei Bíróság (Pestin alueellinen tuomioistuin) tiedustelee, ovatko EY 43 ja EY 48 artikla esteenä sille, että Unkarin veroviranomaiset kantavat ”ammattikoulutusmaksun”, joka lasketaan palkkakustannusten perusteella, kun otetaan huomioon työntekijöiden määrä, johon sisältyvät myös ne työntekijät, jotka työskentelevät sivuliikkeessä, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, jossa yhtiö huolehtii näitä työntekijöitä koskevista vero- ja sosiaaliturvavelvoitteistaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

EY:n perustamissopimus

2. EY 43 artiklan ensimmäisessä kohdassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. EY 48 artiklassa määrätään, että tätä kieltoa sovelletaan myös jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettuihin yhtiöihin, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella ja jotka rinnastetaan tämän luvun määräyksiä sovellettaessa luonnollisiin henkilöihin, jotka ovat jäsenvaltion kansalaisia.(4)

Kahdenvälinen sopimus

3. Unkarin tasavallan ja Tšekin tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä ja

veronkierron ehkäisemisestä tulo- ja varallisuusverotuksessa tehdyssä sopimuksessa(5) (jäljempänä kahdenvälinen sopimus) määrätään, kuten sen nimestäkin ilmenee, sekä veronkannosta että veronkierrosta silloin, kun henkilöitä tai yhtiöitä mahdollisesti verotetaan molemmissa allekirjoittajavaltioissa.

4. Kahdenvälisen sopimuksen(6) 1 ja 2 artiklassa säädetään, että kahdenvälistä sopimusta sovelletaan Unkariin, Tšekin tasavaltaan tai molempiin valtioihin sijoittautuneisiin henkilöihin ja se koskee tulo- ja varallisuusveroja, yritysten maksamien palkkojen kokonaismäärään perustuvat verot mukaan luettuina.

Asiaa koskeva Unkarin lainsäädäntö

5. Yksi ammattikoulutusmaksusta ja koulutuksen kehittämistuesta vuonna 2003 annetun lain nro LXXXVI 1 §:ssä luetelluista tämän lain tavoitteista on mahdollistaa se, että henkilöt hankkivat Unkarin viranomaisten tunnustaman pätevyyden, jota tarvitaan työntekijän asemassa tapahtuvaan tietyn tehtävän hoitamiseen tai ammatin harjoittamiseen.

6. Lain 2 §:ssä säädetään, että ammattikoulutusmaksun ovat velvollisia maksamaan Unkariin sijoittautuneet yhtiöt. Ulkomaille sijoittautuneet oikeushenkilöt ovat myös velvollisia maksamaan ammattikoulutusmaksun, jos niillä on Unkarissa sivuliike.

7. Lain 3 §:n mukaan ammattikoulutusmaksun laskennan perustana ovat palkkakustannukset siten kuin ne on määriteltä Unkarin lainsäädännössä (kirjanpidosta vuonna 2000 annettu laki C).

8. Yhtiön, joka valitsee ammattikoulutusmaksun maksamisen suoraan veroviranomaisille, on täytettävä maksuvelvoitteensa täysimääräisesti. Lain LXXXVI 4 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään kuitenkin, että yhtiö voi järjestää asian niin, että sen kokonaismaksuvelvollisuus pienenee (ns. offset-vaihtoehto). Yhtiö, joka haluaa käyttää offset-vaihtoehtoa, voi valita jonkin neljästä mahdollisuudesta: i) yhteistyösopimuksen tekeminen ammatillisesta koulutuksesta vuonna 1993 annetun lain LXXXVI vaatimusten mukaisen korkea-asteen oppilaitoksen kanssa, ii) harjoittelua koskevan sopimuksen tekeminen sellaista koulutusta varten, joka sisältää työharjoittelun, jota seuraa lyhyt opetusjakso teknistä koulutusta antavassa laitoksessa, iii) kehittämisavustuksen suorittaminen ammatillisesta koulutusta tarjoavalle laitokselle ja iv) sen omien työntekijöiden kouluttamista koskevan sopimuksen tekeminen hyväksytyn elimen kanssa.(7)

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgálató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft (jäljempänä CIBA) on Unkariin sijoittautunut kemikaalialalla toimiva yhtiö. Sillä on sivuliike Tšekin tasavallassa, jossa osa sen työntekijöistä on työllistetty. CIBA vastaa Tšekin tasavallassa työllistettyihin työntekijöihin liittyvistä vero- ja sosiaaliturvavelvoitteista tässä valtiossa.

10. Unkarin veroviranomainen Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (jäljempänä APEH) suoritti CIBA:n veroasioita vuosina 2003 ja 2004 koskevan tarkastuksen. APEH totesi, että CIBA:n veroilmoitus noilta vuosilta oli ollut puutteellinen. Tämä johtui siitä, että CIBA ei ollut ottanut huomioon sekä sen kaikkia palkkakustannuksia Unkarissa että sen sivuliikkeen palkkakustannuksia Tšekin tasavallassa, kun se laski sen maksettavaksi kuuluvan ammattikoulutusmaksun määrää.

11. CIBA nosti kanteen Pest Megyei Bíróságissa ja väitti, että se oli jo maksanut Unkarin ammattikoulutusmaksua vastaavan maksun Tšekin tasavallassa sen Tšekissä työllistämien työntekijöiden osalta.(8)

12. Pest Megyei Bíróság totesi, että kansallisen lain perusteella CIBA oli velvollinen maksamaan ammattikoulutusmaksun Unkarissa sekä sen Tšekin tasavallassa olevan sivuliikkeen työntekijöiden että sen Unkarissa työskentelevien työntekijöiden osalta. Vaikka tuomioistuimien totesi, että CIBA oli todella maksanut sosiaaliturvamaksut ja ammattikoulutusmaksun Tšekin tasavallassa 1.4.2000–22.8.2006, se katsoi, että ammattikoulutusmaksun maksaminen Unkarissa ei kuulunut kahdenvälisen sopimuksen soveltamisalaan.

13. Mainittu tuomioistuin keskeytti kuitenkin asian käsittelyn ja esitti seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Voidaanko EY 43 ja EY 48 artiklassa vahvistetun sijoittautumisvapauden periaatteen tulkita olevan esteenä sellaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan Unkariin sijoittautuneen yhtiön on maksettava ammattikoulutusmaksu, jos sen palveluksessa on työntekijöitä sen ulkomaisessa sivuliikkeessä ja se vastaa verovelvoitteistaan ja muista työsuhteisiin perustuvista maksuvelvoitteistaan tämän työvoiman osalta sivuliikkeen sijaintivaltiossa?”

14. Kirjallisia huomautuksia esittivät CIBA, Unkarin hallitus ja komissio. Nämä kolme osapuolta esittivät yhdessä Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa suullisia huomautuksia istuntokäsittelyssä.

Arviointi

15. CIBA esittää, että velvollisuus maksaa ammattikoulutusmaksua on Unkarin 1.5.2004 tapahtuneen Euroopan unioniin liittymisen(9) jälkeen ristiriidassa sijoittautumisvapauden periaatteen kanssa. Tällä velvollisuudella rankaistaan unkarilaisia yrityksiä perustamissopimuksen mukaisen perusvapauden käyttämisestä, sillä niiden on maksettava tällainen maksu samojen työntekijöiden osalta kahdesti, ensin Unkarin veroviranomaisille (koska päätoimipaikka on Unkarissa) ja sitten Tšekin veroviranomaisille (koska sivuliike on Tšekin tasavallassa).(10) CIBA väittää, että tämä rajoittaa EY 43 ja EY 48 artiklalla taattua sijoittautumisvapautta.

Mikä ammattikoulutusmaksu tarkalleen on?

16. Asianosaiset ovat eri mieltä siitä, onko ammattikoulutusmaksu vero. Ammattikoulutusmaksun oikea luokittelu on selvästi merkityksellinen sen kannalta, kuuluuko se jäsenvaltioiden toimivaltaan välittömän verotuksen alalla, mikä puolestaan on ratkaisevaa sen kannalta, missä määrin CIBA voi nojautua EY 43 ja EY 48 artiklaan, kun se väittää, että siihen sovellettu kaksinkertainen maksuvelvollisuus on laitton.

17. Unkarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset katsovat, että ammattikoulutusmaksu on vero. Laskentaperusteen määrittäminen kuuluu siten jäsenvaltioiden toimivaltaan verotuksen alalla. Kaksinkertainen maksuvelvollisuus, joka seuraa velvollisuudesta maksaa sekä Unkarin ammattikoulutusmaksu että vastaava maksu Tšekin tasavallassa, on yksinkertaisesti seurausta siitä, että kaksi jäsenvaltiota käyttää rinnakkain itsemääräämisoikeuttaan verotuksen alalla. Tästä syystä kyse ei voi olla EY 43 ja EY 48 artiklan mukaisesta rajoituksesta.

18. CIBA katsoo, että ammattikoulutusmaksu ei ole teknisesti tarkasteltuna vero ja että kaksinkertainen maksuvelvollisuus on EY 43 ja EY 48 artiklassa tarkoitettu rajoitus.

19. Komissio määrittelee ammattikoulutusmaksun ”erityiseksi” veroksi, joka merkitsee yhtä lailla sijoittautumisvapauden rajoitusta, koska CIBA:lla on velvollisuus maksaa samanlainen maksu Tšekin tasavallassa työntekijöistä aiheutuvien palkkakustannusten perusteella. Komissio laajensi tätä väitettään istuntokäsittelyssä ja selitti, että se pitää ammattikoulutusmaksua ”erityisenä” verona, koska kannetun veron ja valtion tarjoaman edun välillä on välitön yhteys: Unkarin hallitus

käyttää ammattikoulutusmaksuna kerätyt varat nimenomaan ammatilliseen koulutukseen. Komissio katsoo, että tämä eroaa (esim.) yhteisöverosta, jonka osalta ei ole mahdollista osoittaa tällaista välitöntä yhteyttä verona kerättyjen rahojen ja niiden mahdollisen käyttötarkoituksen välillä. Komissio väittää edelleen, että unionin tuomioistuimen olisi sovellettava sijoittautumisvapauden yhteydessä analogisesti EY 49 artiklan (palvelujen tarjoamisen vapaus) perusteella jo sovellettavia periaatteita vapaan liikkuvuuden rajoituksen poistamiseksi.

20. On selvää, että ammattikoulutusmaksulla ei ole yhteisö- tai tuloveron tyyppisiä piirteitä siltä osin kuin sitä ei kanneta voiton tai tulon lähteeltä.(11) Se lasketaan sitä vastoin palkkakustannusten – siis menojen – perusteella. Lisäksi se kannetaan erityistä tarkoitusta varten, nimittäin Unkarin ammattikoulutusjärjestelmän rahoittamiseksi.

21. Tämän jälkeen on todettava, että vaikka ammattikoulutusmaksu kannetaan tätä tarkoitusta varten, CIBA ei ole osoittanut (eikä kansallinen tuomioistuin ole todennut), että ammattikoulutusmaksua koskevan maksuvelvollisuuden ja valtion yksittäiselle työnantajalle tämän työntekijöiden hyväksi tarjoaman yksittäisen palvelun välillä olisi välitöntä yhteyttä.

22. Minusta vaikuttaa siten siltä, että ammattikoulutusmaksu on työnantajien suorittama maksu, joka kerätään ammattikoulutuksen rahoittamista varten yleisesti, mutta maksetun ammattikoulutusmaksun ja työnantajan siitä omien työntekijöidensä kautta saaman hyödyn välillä ei ole välitöntä yhteyttä.

23. Tšekin tasavallassa maksetun maksun osalta unionin tuomioistuimelle ei ole esitetty tietoja, joiden perusteella sen luonnetta voitaisiin arvioida.

24. Kansallinen tuomioistuin on todennut, että Unkarissa maksettu maksu ei kuulu kahdenvälisen sopimuksen soveltamisalaan. Siten (ja riippumatta siitä, että vastaava maksu on todistetusti maksettu Tšekin tasavallassa) tätä sopimusta soveltamalla ei kaksinkertaista maksuvelvollisuutta poisteta samalla tavoin kuin se poistetaan tiettyjen muiden välittömien verojen kohdalla.

25. Unionin tasolla ei ole tähän päivään mennessä annettu yhdenmukaistamista tai yhtenäistämistä koskevaa säädöstä, jolla pyrittäisiin poistamaan kaksinkertainen verotus.(12) Ammattikoulutusmaksua koskeva maksuvelvollisuus ei ole kuitenkaan itsessään ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa(13) eikä itsessään merkitse rajoitusta sijoittautumisvapauden käyttämiselle.(14)

26. Tämän jälkeen on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tunnustetaan, että jäsenvaltioiden verotuksellisen itsemääräämisoikeuden rinnakkaisesta käyttämisestä aiheutuva kumulatiivinen rasitus ”rajoittaa” rajat ylittävää toimintaa. Hyväksyn tässä kohtaa julkisasiamies Geelhoedin asiassa ACT(15) esittämän arvion siitä, että tarkemman analyysin perusteella tällaisessa tilanteessa voi nousta esiin kaksi ”rajoitustyyppiä”. Ensimmäisen (josta hän käyttää ilmaisua ”kvasirajoitukset”) muodostavat rajoitukset, jotka seuraavat väistämättä kansallisten verojärjestelmien rinnakkaiselosta. Se aiheuttaa epäilemättä ”taloudellisen toiminnan vääristymiä, jotka johtuvat siitä, että erilaisten oikeusjärjestelmien on toimittava rinnakkain”, ja – kuten julkisasiamies Geelhoed toteaa – tulos voi olla talouden toimijoille edullinen tai haitallinen.(16) Toisen tyypin (josta hän käyttää ilmaisua ”todelliset rajoitukset”) muodostavat ”rajoitukset, jotka eivät seuraa väistämättä kansallisten verojärjestelmien rinnakkaiselosta”. Julkisasiamies Geelhoed esittää, että ”kaikki välittömään verotukseen liittyvät kansalliset toimenpiteet, jotka ovat ’todella’ rajoittavia, ovat käytännössä myös suoraan tai epäsuorasti syrjiviä”. Hän tekee myöhemmin eron ”kahden tai useamman jäsenvaltion verojärjestelmien välisistä eroista johtuvien sijoittautumisvapauden esteiden” – jotka hänen mukaansa jäävät EY 43 artiklan, mutta eivät perustamissopimuksen, soveltamisalan ulkopuolelle – ja ”syrjinnästä johtuvien

esteiden, jotka aiheutuvat yhden ainoan verotusvallan käyttäjän säännöistä”, välillä.(17)

27. Siitä, pitäisikö unionin tuomioistuimen todeta, että ensimmäinen rajoitusluokka on poistettava, on olemassa kaksi koulukuntaa.

28. Julkisasiamies Geelhoed toteaa (viitaten yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Schempp antamaan tuomioon(18)), että EY 43 artikla koskee todellisia rajoituksia, ei kvasirajoituksia, sillä ”kun sijoittautumisvapauden rajoitus johtuu puhtaasti kansallisten verohallintojen rinnakkaiselosta, kansallisten verojärjestelmien eroista tai verotusvallan jaosta kahden verojärjestelmän välillä (kvasirajoitus), sen ei pitäisi kuulua EY 43 artiklan soveltamisalaan. Sen sijaan ’todelliset’ rajoitukset eli sellaiset vapaan liikkuvuuden rajoitukset, jotka eivät johdu väistämättä pelkästä kansallisten verojärjestelmien olemassaolosta, kuuluvat EY 43 artiklassa määrätyn kiellon piiriin, elleivät ne ole perusteltuja. – – [H]aitallisen verokohtelun on aiheuduttava yhden verotusvallan käyttäjän säännöistä johtuvasta syrjinnästä eikä (kahden tai useamman) jäsenvaltion verojärjestelmien välisestä eroavuudesta tai verotusvallan jaosta, jotta se kuuluisi EY 43 artiklan piiriin”.(19)

29. Vaihtoehtoisen näkemyksen mukaan unionin tuomioistuimen olisi silloin, kun kaksinkertaisen verotuksen aiheuttama kumulatiivinen rasitus merkitsee rajat ylittävää toimintaa haittaavia rajoituksia, sovellettava analogisesti perusvapauksia koskevaa oikeuskäytäntöään tällaisten esteiden poistamiseksi.(20) Pohjimmiltaan tämä näkemys tarkoittaa sitä, että *mikä tahansa* perusvapauden käyttämistä koskeva rajoitus on ”paha asia”. Jos todelliset sisämarkkinat on lopulta määrä saadaan aikaan, ymmärrän tämän näkemyksen. Minusta on kuitenkin tärkeää korostaa, että unionin oikeudessa ei ole yleistä oikeussääntöä siitä, mikä jäsenvaltio on tällaisissa olosuhteissa ensisijainen verotusasioissa. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Saint Gobain(21) todennut, koska yhtenäistämisen- eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä ei ole toteutettu, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittämään tulojen ja varallisuuden verotusperusteet poistaakseen kaksinkertaisen verotuksen muun muassa kansainvälisillä sopimuksilla, joiden on oltava unionin säännösten mukaisia.

30. Näkemykseni mukaan Unkarissa maksettava riidanalainen ammattikoulutusmaksu ei ole kansallisten verojärjestelmien rinnakkaiselosta johtuva ”kvasirajoitus”. Se, miten unionin tuomioistuin suhtautuu kaksinkertaisesta verotuksesta aiheutuviin rajoituksiin, on sekä vaikea että merkittävä asia. Mielestäni unionin tuomioistuimen ei tarvitse kuitenkaan osallistua siitä käytävään keskusteluun tämän asian ratkaisemiseksi.

31. Minusta vaikuttaa riittävältä ottaa lähtökohdaksi julkisasiamies Geelhoedin kuvaus siitä, mitä hän tarkoittaa termillä ”todelliset rajoitukset”; ne ovat ”rajoituksia, jotka eivät seuraa väistämättä kansallisten verojärjestelmien rinnakkaiselosta ja jotka kuuluvat EY 43 artiklan soveltamisalaan”.(22)

EY 43 ja EY 48 artiklassa tarkoitettujen rajoitusten tunnistaminen

32. Komissio lähestyy ongelmaa kysymällä, riittääkö ammattikoulutusmaksua Unkarissa ja vastaavaa maksua Tšekin tasavallassa koskeva *maksuvelvollisuus* perusteeksi sille, että unionin oikeutta voidaan katsoa rikotun. Se katsoo, että tämä velvollisuus rajoittaa unkarilaisten yhtiöiden halua perustaa ulkomaisia tytäryhtiöitä, sillä yhtiöihin, jotka eivät käytä vapautta sijoittautua ulkomaille, ei sovelleta kaksinkertaista velvollisuutta maksaa ammattikoulutusmaksua tai sitä vastaavaa maksua. Vaikka komissio hyväksyy sen, että pelkkä kaksinkertaisen verotuksen olemassaolo ei ole EY 43 artiklan vastaista, se kehottaa unionin tuomioistuinta noudattamaan analogisesti yhdistetyissä asioissa Arblade ym.(23) antamaansa ratkaisua.

33. Viimeksi mainittu tuomio koski kahta yhtiötä, joiden sijoittautumisvaltio oli Ranska mutta

jotka suorittivat rakennustöitä Belgiassa ja lähettivät niiden Ranskan työvoimaan kuuluvia henkilöitä tilapäisesti Belgiaan. Belgian viranomaiset syyttivät näitä yhtiöitä Belgian sosiaaliturvalainsäädännön noudattamatta jättämisestä.(24) Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ”palvelujen tarjonnan vapautta rajoitetaan sellaisella kansallisella lainsäädännöllä, jonka mukaan työnantajan on toimiessaan perustamissopimuksessa tarkoitettuna palvelujen tarjoajana maksettava työnantajamaksuja vastaanottavan jäsenvaltion rahastoon niiden maksujen lisäksi, joita se on jo maksanut sijoittautumisjäsenvaltionsa rahastoon. Tällaisesta velvollisuudesta nimittäin aiheutuu kustannuksia ja ylimää räisiä hallinnollisia ja taloudellisia rasituksia toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille yrityksille, minkä vuoksi nämä eivät ole yhdenvertaisessa kilpailuasemassa niiden työnantajien kanssa, jotka ovat sijoittautuneet vastaanottavaan jäsenvaltioon, ja voivat tästä syystä luopua tarjoamasta palveluja vastaanottavassa jäsenvaltiossa”.(25)

34. Komissio väittää nyt käsiteltävässä asiassa, että velvollisuus maksaa ammattikoulutusmaksua Unkarissa ja vastaavaa maksua Tšekin tasavallassa merkitsee hallinnollista ja taloudellista lisärasitusta CIBA:n kaltaisille yrityksille. Komissio laajensi tätä argumenttia suullisessa käsittelyssä, kun se selitti, että kun maksulla pyritään rahoittamaan erityisesti määritettyä etua, maksun maksamisen ja tämän edun välillä on välitön yhteys. Komissio katsoo siten, että Unkari ei voi edellyttää yhtiöltä maksua vastaanottavassa jäsenvaltiossa, Tšekin tasavallassa, suoritettujen toimintojen osalta, koska alkuperämaa Unkari ei ole vastuussa maksuja vastaavien etujen tarjoamisesta Tšekin tasavallassa.

35. Mielestäni unionin tuomioistuimen ei pidä noudattaa komission kehotusta soveltaa yhdistetyissä asioissa Arblade ym. antamaansa ratkaisua analogisesti.

36. Ensinnäkään en hyväksy sitä, että työnantajan maksuvelvollisuuden luonne yhdistetyissä asioissa Arblade ym. olisi verrannollinen CIBA:n velvollisuuteen maksaa ammattikoulutusmaksu. Yhdistetyissä asioissa Arblade ym. oli olemassa mahdollinen välitön yhteys maksujen maksamisen ja Belgian niille työntekijöille, joiden puolesta tämä maksu oli maksettu, (mahdollisesti) tarjoaman sosiaalietuuden välillä.(26) Kyseisten työntekijöiden Ranskaan sijoittautunut työnantaja lähetti kuitenkin nämä työntekijät *väliaikaisesti* Belgiaan. He saivat siten jo Ranskan sosiaaliturvajärjestelmän mukaista suojaa heidän työnantajiansa Ranskan viranomaisille maksamien työnantajamaksujen perusteella. Sitä, että heidän työnantajiansa edellytettäisiin silti maksavan työnantajan sosiaaliturvamaksuja myös Belgiassa, pidettiin aivan oikein lisäkustannuksena ja taloudellisena rasituksena, minkä vuoksi heidän työnantajansa olivat palveluja tarjotessaan epäedullisessa kilpailuasemassa verrattuna belgialaisiin työnantajiin (joiden oli maksettava työntekijöidensä osalta vain Belgian työnantajamaksut).(27)

37. Nyt käsiteltävässä asiassa ammattikoulutusmaksun maksamisen ja yksittäisen työntekijän saaman edun välillä ei ole tällaista välitöntä yhteyttä.(28) CIBA ei maksa työnantajan sosiaaliturvamaksua Unkarin viranomaisille Tšekissä työllistämiensä työntekijöiden (tai edes Unkarissa työllistämiensä työntekijöiden) osalta varmistaakseen sen, että kaikki työntekijät voivat saada tietyn Unkarin valtion tarjoaman etuuden. Sen sijaan CIBA:n on maksettava Unkarissa vero, joka kannetaan unkarilaisen työvoiman ammattikoulutukseen *yleisesti*. Tilanne on siten erilainen kuin yhdistettyjen asioiden Arblade ym. tilanne.

38. Toisekseen tunnistan ”yhden verotusvallan käyttäjän [vero]säännöistä aiheutuvan” rajoituksen, joka on eri rajoitus kuin se, jonka komissio on tunnistanut.

39. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään kyseisen vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi.(29) Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti asiassa Hartlauer Handelsgesellschaft,(30) että tätä periaatetta sovelletaan tapauksissa, joissa ei ole viitteitä

kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä. Vaikka EY 43 ja EY 48 artiklan tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan sen varmistaminen, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon.(31)

40. Nyt käsiteltävässä asiassa nousee esiin uudenlainen seikka, sillä unionin tuomioistuinta ei pyydetä tutkimaan tyypillistä verosyrjintäkysymystä – esimerkiksi sitä, olisiko veronhyvitys myönnettävä siinä tilanteessa, kun taloudellinen kaksinkertainen verotus seuraa kotimaisesta ja ulkomaisesta tulonlähteestä peräisin olevien tulojen erilaisesta verokohtelusta.(32)

41. Mielestäni Unkarin lainsäädännön tutkiminen paljastaa sellaisen rajoituksen, joka aiheutuu yhden verojärjestelmän toiminnasta ja joka on selvästi haitallinen yhtiölle, joka haluaa käyttää sijoittautumisvapautta koskevaa oikeuttaan. Haitta seuraa mielestäni siitä, että ulkomaille sijoittautuvan yhtiön on otettava huomioon, että sen on maksettava kotijäsenvaltioonsa veroja, jotka perustuvat osittain sen vastaanottavassa jäsenvaltiossa työllistämästä työvoimasta aiheutuviin palkkakustannuksiin. Velvoite toimia näin voi olla lisävelvoite siihen veloitteeseen nähden, että samanlainen maksu on maksettava jäsenvaltiossa, johon yhtiö perustaa sivuliikkeen (kuten esillä olevassa asiassa). Yhtiöllä ei välttämättä ole myöskään mahdollisuutta käyttää offset-vaihtoehtoa(33) vähentääkseen ammattikoulutusmaksun maksamisesta aiheutuvia kustannuksia kotijäsenvaltiossa (Unkari). Viimeksi mainittu seikka koskee Unkarin lainsäädännön tulkintaa, joka on luonnollisesti viime kädessä kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

42. Unkarin lainsäädännössä edellytetään, että unkarilainen päätoimipaikka maksaa ammattikoulutusmaksun sekä sen oman Unkarissa työllistetyn työvoiman että sen tšekkiläisen sivuliikkeen työvoiman osalta. Unkarissa työllistämänsä työvoiman osalta se voi käyttää offset-vaihtoehtoa, kuten mikä tahansa yhtiö, jonka kotipaikka on Unkarissa. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että se ei voi tehdä vastaavaa offset-järjestelyä Tšekin tasavallassa sen Tšekissä työllistämän työvoiman osalta, sillä kaikkien offset-järjestelyjen on oltava Unkarin lainsäädännön mukaisia.(34) Sen on siten joko maksettava täysi ammattikoulutusmaksu sen Tšekissä työllistämän työvoiman osalta (jolloin se menettää mahdollisuuden käyttää offset-vaihtoehtoa sen omien erityisten liiketoiminnallisten tarpeiden kannalta hyödyllisemmän koulutuksen rahoittamiseksi ja sen maksettavaksi kuuluvan veron kokonaismäärän vähentämiseksi) tai, jos se on tehnyt näiden työntekijöiden osalta offset-vaihtoehtoon mukaisia järjestelyjä *Unkarissa*, sen on kärsittävä ylimääräinen vaiva ja kustannukset Tšekissä työllistettyjen työntekijöiden kuljettamisesta Unkariin ja heidän majoittamisestaan Unkarissa, jotta he voisivat hyötyä koulutuksesta, jonka rahoitukseen yhtiö on osallistunut.

43. Unkari väittää, että sen lainsäädännön mukaan kaikkia yhtiöitä – myös niitä, joilla on ulkomaisia sivuliikkeitä – kohdellaan samalla tavalla eikä syrjintää siten tapahdu. Unkari korostaa, että CIBA:lla (kuten pelkästään Unkariin sijoittautuneella yhtiöllä) on oikeus pienentää kokonaismaksuvelvollisuuttaan käyttämällä offset-vaihtoehtoa.

44. Vaikka tämä on epäilemättä totta, se ei mielestäni koske asian keskeistä kysymystä.

45. Yhtiön, joka haluaa käyttää offset-vaihtoehtoa, on täytettävä sen Unkarin lainsäädännön, jossa neljä offset-mahdollisuutta esitetään, erityiset säännökset. Seuraavassa tarkastelen kaikkia näitä vaihtoehtoja vuorollaan lyhyesti.

46. Vaihtoehto i) on yhteistyösopimuksen tekeminen vuonna 1993 annetun lain LXXXVI vaatimusten mukaisen korkea-asteen oppilaitoksen kanssa. Tämä laki vaikuttaa olevan laadittu siten, että vain unkarilainen korkea-asteen oppilaitos täyttää sen vaatimukset ja on siten hyväksyttävä kumppani tällaisen yhteistyösopimuksen kannalta.

47. Vaihtoehto ii) on harjoittelua koskevan sopimuksen tekeminen sellaista koulutusta varten, joka sisältää työharjoittelun, jota seuraa lyhyt opetusjakso teknistä koulutusta antavassa laitoksessa. On epäselvää, voiko alussa suoritettava työharjoittelu toteutua Unkarin sijasta Tšekin tasavallassa sijaitsevassa yksikössä. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että ainakin järjestelyn toisen osan on tapahduttava Unkarin viranomaisten hyväksymässä laitoksessa. Tämä sulkisi pois Tšekin tasavallassa sijaitsevan laitoksen käytön.

48. Vaihtoehto iii) on kehittämisavustuksen suorittaminen ammatillista koulutusta tarjoavalle laitokselle. Unionin tuomioistuimen käytössä olevan aineiston perusteella tämä vaihtoehto näyttäisi rajoittuvan Unkarissa sijaitseviin laitoksiin.

49. Viimeinen vaihtoehto iv) koskee sitä, että yhtiö tekee hyväksytyn elimen kanssa sopimuksen sen omien työntekijöiden kouluttamisesta. Unionin tuomioistuimen käytössä olevan aineiston perusteella näyttäisi taas siltä, että "hyväksytty elin" tarkoittaa Unkarin lainsäädännön mukaisesti hyväksyttyä elintä. Vaikka oletettaisiin, että tällainen elin olisi valmis tekemään sopimuksen CIBA:n Tšekissä työllistämien työntekijöiden kouluttamisesta Tšekin tasavallassa ja että tämä olisi Unkarin lainsäädännön mukaan sallittua, lienee perusteltua olettaa, että se laskuttaisi tämän koulutuksen järjestämisestä enemmän kuin samanlaisen Unkarissa suoritettun koulutuksen järjestämisestä.

50. Vaikuttaa siten mahdolliselta katsoa, että offset-vaihtoehto on varsinaisesti käytettävissä vain silloin, kun yhtiö käyttää koulutuskumppaninaan unkarilaista laitosta. Mielestäni rajat ylittävää toimintaa harjoittavalta yhtiöltä viedään näin käytännössä mahdollisuus soveltaa offset-vaihtoehtoa siihen osaan työvoimastaan, jonka se työllistää toisessa jäsenvaltiossa.

51. Kansallisen tuomioistuimen (jolla on etunaan asiaa koskevan kansallisen lainsäädännön parempi saatavuus) on kuitenkin viime kädessä tarkastettava, a) sallitaanko Unkarin lainsäädännössä se, että CIBA soveltaa jotakin offset-mahdollisuuteen kuuluvista neljästä järjestelystä käyttämällä koulutuskumppaneita Unkarin sijasta Tšekin tasavallassa, ja jos näin on, b) ovatko tällaisesta järjestelystä aiheutuvat kustannukset verrannollisia siitä, että offset-vaihtoehtoa käytettäisiin unkarilaisen koulutuskumppanin kanssa, aiheutuviin kustannuksiin nähden.

52. Jos olen ymmärtänyt oikein, tällaisia yhtiöitä koskee ainakin kolme (toisiinsa liittyvää) haittatekijää verrattuna yhtiöön, joka toimii ainoastaan Unkarissa. Ensinnäkään se ei voi valita sitä, että se täyden ammattikoulutusmaksua koskevan maksuvelvollisuuden sijaan rahoittaisi työntekijöidensä erityiskoulutusta, josta olisi välitöntä hyötyä sen omien liiketoiminnallisten tarpeiden kannalta, Tšekin tasavallassa; sillä on siten vähemmän joustonvaraa strategiavalinnoissaan. Toisekseen kun se on maksanut ammattikoulutusmaksun (jota sitten käytetään yleisesti unkarilaisen työvoiman osaamistason parantamiseen), sen on silti pohdittava, onko sen *tämän lisäksi* käytettävä varoja sen omien työntekijöiden osaamisen parantamiseen tarkoitettuun koulutukseen. Tässä mielessä se saattaa joutua maksamaan kahden (sekä Unkarin että Tšekin lainsäädännön mukaisen) koulutusmaksun lisäksi myös työtä vastaavasta erityiskoulutuksesta (mitä ei yleensä tapahtuisi sellaiselle yhtiölle, joka asuu ainoastaan Unkarissa ja voi käyttää offset-vaihtoehtoa). Kolmanneksi jos se käyttää offset-vaihtoehtoa koulutuksen järjestämiseksi Unkarissa sen Tšekissä työllistämille työntekijöille, sen on hyväksyttävä lisäkustannukset ja hallinnolliset rasitukset, jotka aiheutuvat sen Tšekissä työllistämien

työntekijöiden kuljettamisesta Unkariin koulutusohjelmaan osallistumista varten sekä heidän majoituksensa järjestämisestä ja elinkustannustensa korvaamisesta siltä ajalta, jonka he viettävät siellä.

53. Katson siten, että tapa, jolla ammattikoulutusmaksu on asetettu – ja joka seuraa suoraan yhden jäsenvaltion, Unkarin, verolainsäädännöstä – merkitsee rajoitusta, koska se tekee sijoittautumisvapautta koskevan oikeuden käyttämisestä vähemmän houkuttelevaa.(35)

54. Tällainen sijoittautumisvapauden rajoittaminen voi olla sallittua, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä, sillä voidaan taata kyseessä olevan tavoitteen saavuttaminen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.(36)

55. Unkarin hallitus ei esittänyt kirjallisissa huomautuksissaan mitään oikeuttamisperusteita. Se ei käyttänyt mahdollisuutta esittää oikeuttamista koskevia seikkoja, kun siltä istuntokäsittelyssä nimenomaisesti kysyttiin tätä.

56. Tämän perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin toteaa, että sijoittautumisoikeutta on rajoitettu eikä rajoittamista oikeuttavia perusteita ole esitetty.

Ratkaisuehdotus

57. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Pest Megyei Bíróságin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Ammattikoulutusmaksuna verotettavan määrän laskeminen yhtiön työntekijöistä aiheutuvien palkkakustannusten perusteella siten, että mukaan luetaan yhtiön sen toiseen jäsenvaltioon perustamassa sivuliikkeessä työllistämät työntekijät (siitä huolimatta, että yhtiö huolehtii tällaisista työntekijöistä aiheutuvista vero- ja sosiaaliturvavelvoitteistaan sivuliikkeen sijaintivaltiossa), on EY 43 ja EY 48 artiklassa tarkoitettu rajoitus, jos se tekee sijoittautumisvapauden käyttämisestä vähemmän houkuttelevaa.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Ks. asia C-446/03, Marks and Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok., s. I-10837, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuoreempi asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007 (Kok., s. I-10451, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

3 – Kaksinkertainen verotus määritellään tuloverojen osalta joko lakiin perustuvaksi (juridiseksi) kaksinkertaiseksi verotukseksi (saman tulon verottaminen kahteen kertaan samalta veronmaksajalta) tai taloudelliseksi kaksinkertaiseksi verotukseksi (saman tulon verottaminen kahdelta eri veronmaksajalta – esimerkiksi samoista voitoista peritään ensin yrityksen maksama yhtiövero ja sitten tulovero, kun voitto jaetaan osakkeenomistajalle). Ks. julkisasiamies Geelhoedin 23.2.2006 antama ratkaisuehdotus asiassa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (jäljempänä ACT), tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11673, ratkaisuehdotuksen 4 ja 5 kohta, joissa hän käsittelee näitä käsitteitä).

4 – Ks. esim. asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009 (Kok., s. I-0000, 37 kohta).

5 – Allekirjoitettu Prahassa 14.1.1993, eli ennen näiden jäsenvaltioiden liittymistä Euroopan unioniin.

6 – Kahdenvälinen sopimus ratifioitiin Unkarissa vuonna 1996 annetulla lailla nro XXCIII.

7 – Olen kiteyttänyt vuonna 2003 annetun lain nro LXXXVI 1 §:n ja 4 §:n 1 ja 2 momentin sisällön CIBA:n kirjallisten huomautusten liitteenä olevan asiakirjan perusteella. Vaihtoehdot i ja ii on esitetty lain nro LXXXVI 4 §:n 1 momentissa. Vaihtoehtoihin iii ja iv on viitattu molempien pääasian asianosaisten huomautuksissa.

8 – Näin se katsoi olevan sosiaalivakuutusmaksuista ja valtion työllistämismaksuista Tšekin tasavallassa annetun lain nro 589/1992 perusteella.

9 – Kansallinen tuomioistuin tutkii CIBA:n verovelvollisuutta vuosina 2003 ja 2004. On kuitenkin selvää, että ristiriita yhteisön oikeuden kanssa ei ole mahdollinen ennen Unkarin liittymistä Euroopan unioniin: ks. asia C-302/04, Ynos kft, tuomio 10.1.2006 (Kok., s. I-371, 35 ja 36 kohta).

10 – CIBA esitti pääasian oikeudenkäynnissä varmennetun selvityksen samanlaisen, myös työntekijöistä aiheutuviin palkkakustannuksiin perustuvan maksun maksamisesta Tšekin tasavallassa. Unkarin lainsäädännöstä ilmenee, että jos CIBA olisi ollut tšekkiläinen yhtiö, jonka kotipaikka olisi Prahassa, mutta jolla olisi sivuliike Budapestissa, se joutuisi silloinkin maksamaan ammattikoulutusmaksun (ks. 6 kohta edellä).

11 – Viittaaan yhteisöveroon ja tuloveroon ilmeisinä esimerkkeinä välittömistä veroista, sillä molemmat verot ovat yhteisiä kaikille jäsenvaltioille.

12 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Columbus Container Services, tuomion 45 kohta ja asia C-513/04, Kerckhaert ja Morres, tuomio 14.11.2006 (Kok., s. I-10967, 22 kohta).

13 – Ammattikoulutusmaksu ei kuulu tähän mennessä annettujen osittaisten yhdenmukaistamistoimien, joita ovat eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettu neuvoston direktiivi 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6), kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 23.7.1990 tehty sopimus (EYVL L 225, s. 10) ja säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta 3.6.2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/48/EY (EUVL L 157, s. 38), soveltamisalaan.

14 – Ks. esim. asia C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt, tuomio 23.10.2008 (Kok., s. I-8061, 50 kohta).

15 – Seuraavissa kohdissa käsitellään yleisesti (ja kiitollisuudella) edellä alaviitteessä 3 mainitun julkisasiamies Geelhoedin asiassa ACT esittämän ratkaisuehdotuksen 2 a luvussa (EY 43 artiklan soveltaminen välitöntä verotusta koskeviin sääntöihin: johdanto) eli 32–41 kohdassa esitettyä arviointia.

16 – Ei ole yllättävää, että edullisesta tuloksesta harvoin seuraa rasitetun veronmaksajan ja veroviranomaisten välisiä kansallisissa tuomioistuimissa käytäviä riitoja, jotka johtaisivat ennakkoratkaisupyyntöä esittämiseen, kuten julkisasiamies Geelhoed on ratkaisuehdotuksensa 38 kohdassa todennut.

17 – Em. ratkaisuehdotuksen 46 kohta; ks. myös asia C-293/06, Deutsche Shell, tuomio 28.2.2008 (Kok., s. I-1129, ratkaisuehdotuksen 40–44 kohta ja tuomion 28–30 kohta).

18 – Asia C-403/03, Schempp, tuomio 12.7.2005 (Kok., s. I-6421, 45 kohta).

19 – Ratkaisuehdotuksen 55 kohta, kursivointi tässä.

20 – Ks. esim. Vanistendael, F., "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 – Asia C-307/97, Saint-Gobain, tuomio 21.9.1999 (Kok., s. I-6161, 56 ja 57 kohta).

22 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia ACT, ratkaisuehdotuksen 40 kohta.

23 – Yhdistetyt asiat C-369/96 ja C-376/96, Arblade ym., tuomio 23.11.1999 (Kok., s. I-8453).

24 – Kyseessä ollut Belgian lainsäädäntö sisälsi velvollisuudet maksaa "timbres-intempéries" ja "timbres-fidélité" -maksuja ("sääolosuhde- ja toimialauskollisuusjärjestelmien" mukaiset työnantajamaksut), joihin uskon komission esillä olevassa asiassa esittämissään huomautuksissa keskittyvän.

25 Ks. edellä alaviitteessä 23 mainitut yhdistetyt asiat Arblade ym., tuomion 50 kohta (joka koskee erityisesti "sääolosuhde- ja toimialauskollisuusjärjestelmien" mukaisten työnantajamaksujen maksamista).

26 – Tuomiossa jätettiin kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi se, perustiko Belgiassa maksettava työnantajamaksu asianomaisille työntekijöille siellä oikeuden todelliseen sosiaalietuuteen; ks. tuomion 53 kohta.

27 – Osa tätä pohdintaa oli luultavasti se, että "lähetetyt" työntekijät eivät tarvinneet ja/tai eivät välttämättä saaneet lisäetuja Belgiassa; ks. tuomion 51–54 kohta.

28 – Ks. edellä 21 kohta.

29 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Columbus Container Services, tuomion 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

30 – Asia C-169/07, Hartlauer Handelsgesellschaft, tuomio 10.3.2009 (Kok., s. I-0000, 33 kohta).

31 – Ks. asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008 (Kok., s. I-3601, 18 ja 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); ks. myös asia C-196/04, Cadbury Schweppes, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7995, 41 ja 42 kohta).

32 – Ks. asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004 (Kok., s. I-7063), jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kotimaisia osinkoja koskeva tuloverokohteluvaihtoehto oli ulotettava myös ulkomailta saataviin osinkoihin. Ks. myös asia C-170/05, Denavit International, tuomio 14.12.2006 (Kok., s. I-11949), jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että EY 43 ja EY 48 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa ristiriidassa on kansallinen lainsäädäntö, jolla asetetaan ulkomailta asuvan emoyhtiön vastattavaksi osinkojen verotuksesta aiheutuva rasitus mutta vapautetaan lähes täysin tästä rasituksesta maassa asuvat emoyhtiöt.

33 – Ks. edellä 8 kohta.

34 – Tutkin tätä tarkemmin jäljempänä 45–49 kohdassa.

35 – Arvioinnissani ei käsitellä kysymystä siitä, kuuluisiko etuoikeus ammattikoulutusmaksun perimiseen Unkarille vai Tšekin tasavallalle (mikä tapahtuisi, jos kyse olisi kahden eri jäsenvaltion kahden verojärjestelmän vertailusta). Rajoitus seuraa pelkästään tavasta, jolla Unkarin lainsäädäntö on laadittu.

36 – Ks. edellä alaviitteessä 31 mainittu asia Lidl Belgium, tuomion 27 kohta.