

SHARPSTON

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2009. december 17.1(1)

C?96/08. sz. ügy

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

**kontra**

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

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

„Adózás – Letelepedés szabadsága – A más tagállamban létrehozott fióktelepen foglalkoztatott munkavállalókat is tartalmazó bérköltségen alapuló hozzájárulás kiszámítása”

1. A jelen ügyben két kényes kérdés merül fel. Az els? kérdés arra vonatkozik, hogy az EK?Szerz?dés milyen mértékben határolja körül a tagállamok közvetlen adókra vonatkozó hatáskörét.(2) A második kérdés a Bíróságnak a kett?s adóztatás elkerülésében betöltött szerepét érinti.(3) A Pest Megyei Bíróság arra vár választ, hogy az EK 43. és az EK 48. cikkel ellentétes?e, hogy a magyar adóhatóságok olyan „szakképzési hozzájárulás” (a továbbiakban: hozzájárulás) fizetését írják el?, amelynek alapját a munkavállalók – beleértve a más tagállamban lévő fióktelepen foglalkoztatott munkavállalókat is, akik tekintetében a társaság a fióktelep szerinti tagállamban tesz eleget az adó? és járulékfizetési kötelezettségeinek – bérköltsége képezi.

## **Jogi háttér**

*Az EK?Szerz?dés*

2. Az EK 43. cikk megtiltja a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történ? szabad letelepedésére vonatkozó korlátozásokat. Az EK 48. cikk el?írja, hogy e tilalom alkalmazandó a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságra is, amelynek létesít? okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének f? helye a Közösség területén van, és ugyanolyan elbánásban részesül, mint azok a természetes személyek, akik a tagállamok állampolgárai.(4)

*A kétoldalú egyezmény*

3. A Magyar Köztársaság és a Cseh Köztársaság között létrejött, a jövedelem- és a vagyonadók területén a kett?s adóztatás elkerülésér?l, és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló egyezmény (a továbbiakban: kétoldalú egyezmény)(5), amint az elnevezéséb?l is következik, mind az adó kivetését, mind az adó elkerülését szabályozza azon

személyek és a társaságok tekintetében, akik mindkét aláíró államban adóalanyok lehetnek.

4. A kétoldalú egyezmény(6) 1. és 2. cikke elírja, hogy a kétoldalú egyezmény azokra a személyekre terjed ki, akik az egyik vagy mindkét Szerződő Államban belföldi illetőségűek, illetve hatálya alá a jövedelem- és vagyoadók tartoznak, beleértve a vállalkozások által fizetett bérek vagy fizetések teljes összege utáni adókat.

#### *A vonatkozó magyar jogszabályok*

5. A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény 1. §-ában felsorolt egyik cél, hogy lehetővé tegye a személyek számára valamely tevékenység vagy foglalkozás gyakorlásához szükséges, a magyar hatóságok által elismert képesítés megszerzését.

6. A 2. § elírja, hogy hozzájárulásra kötelezettek a magyarországi székhelyű gazdasági társaságok. Hozzájárulásra kötelezettek a külföldi székhelyű jogi személyek is, amennyiben Magyarországon fiókteleppel rendelkeznek.

7. A 3. § szerint a hozzájárulás alapja a magyar jogszabályokban (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) meghatározott bérköltség.

8. Az a társaság, amely a hozzájárulást közvetlenül az adóhatósághoz kívánja befizetni, a hozzájárulás teljes összegét köteles teljesíteni. Mindazonáltal a 1993. évi LXXXVI. törvény 4. §-ának (1) és (2) bekezdése lehetővé teszi, hogy a társaság csökkentse bruttó kötelezettségét (a továbbiakban: megváltás). A megváltással élni kívánó társaság négy lehetőség közül választhat: i. a szakképzésről szóló 1993. évi LXXXVI. törvényben foglalt követelményeknek megfelelően együttműködési megállapodást köt valamely felsőoktatási intézménnyel; ii. „tanulószerződést” köt szakmai gyakorlatra, amely magában foglal „munkahelyi elhelyezést”, amelyet a szakképző iskolánál eltöltött képzési idő követ; iii. fejlesztési támogatást nyújt valamely szakképző iskolának; vagy iv. szerződést köt valamely elismert intézménnyel a saját munkavállalóinak képzésére.(7)

#### **Az alapeljárások és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés**

9. A CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (a továbbiakban: CIBA) magyarországi székhellyel rendelkező gazdasági társaság, amely vegyipari tevékenységet folytat. A Cseh Köztársaságban a munkaerejének egy részét foglalkoztató fióktelepet működtet. A CIBA a Cseh Köztársaságban foglalkoztatott munkavállalók utáni adó és járulékfizetési kötelezettségnek ez utóbbi államban tesz eleget.

10. A magyar adóhatóság, az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (a továbbiakban: APEH), adóellenőrzést végzett a CIBA-nál a 2003–2004-es évek vonatkozásában. Az APEH adóhiányt állapított meg a CIBA-nál. Ennek oka az volt, hogy a CIBA nem vette figyelembe sem a magyarországi, sem pedig a Cseh Köztársaságban lévő fióktelepénél felmerülő teljes bérköltségét az esedékes hozzájárulás összegének kiszámításakor.

11. A CIBA fellebbezést nyújtott be a Pest Megyei Bírósághoz, úgy érvelve, hogy a Cseh Köztársaságban már fizetett a magyarországi szakképzési hozzájáruláshoz hasonló hozzájárulást a cseh munkavállalók vonatkozásában.(8)

12. A Pest Megyei Bíróság úgy ítélte meg, hogy a nemzeti jog szerint a CIBA köteles a Cseh Köztársaságban lévő fióktelepén foglalkoztatott munkavállalók, valamint a magyarországi munkavállalók tekintetében is hozzájárulást fizetni Magyarországon. Bár a bíróság úgy ítélte meg, hogy a CIBA valóban fizetett társadalombiztosítási járulékot és szakképzési hozzájárulást a Cseh

Köztársaságban 2001. árpilis 1?jét?l 2006. augusztus 22?ig, álláspontja szerint a magyar a hozzájárulás befizetése nem tartozott a kétoldalú egyezmény hatálya alá.

13. Mindazonáltal a bíróság felfüggesztette az eljárást, és az alábbi kérdést terjesztette el?zetes döntéshozatalra:

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

14. A CIBA, a magyar kormány és a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. E három fél mellett az Egyesült Királyság tett szóbeli észrevételeket a tárgyaláson.

## Elemzés

15. A CIBA úgy érvel, hogy Magyarország Európai Unióhoz való 2004. május 1?jei csatlakozását(9) követ?en a szakképzésihozzájárulás?fizetési kötelezettség összeegyeztethetetlen a letelepedés szabadságának elvével. A hivatkozott kötelezettség hátrányosan érinti a Szerz?désben foglalt alapvet? szabadságjogukat gyakorló magyar vállalkozásokat, mivel ugyanazon munkavállalók vonatkozásában kétszer kötelesek hasonló hozzájárulást fizetni: a magyar adóhatóságok (mivel az anyavállalat Magyarországon rendelkezik székhellyel) és a cseh adóhatóságok (mivel a fióktelep a Cseh Köztársaság található) részére.(10) A CIBA állítása szerint ez korlátozza az EK 43. és az EK 48. cikkben biztosított letelepedési szabadságot.

### *Mi is pontosan a hozzájárulás?*

16. A felek között vitatott a szakképzési hozzájárulás adó jellege. A hozzájárulás pontos besorolása egyértelm?en jelent?séggel bír azon kérdés megválaszolásakor, hogy a hozzájárulás a tagállamok közvetlen adókra vonatkozó hatáskörébe tartozik-e, ami tehát meghatározza, hogy a CIBA milyen mértékben hivatkozhat az EK 43. és az EK 48. cikkekre az általa fizetend? kett?s teher jogszer?ségének vitatása érdekében.

17. Magyarország és az Egyesült Királyság Kormánya úgy érvel, hogy a szakképzési hozzájárulás adónak min?sül. Ennélfogva alapjának meghatározása a tagállamok adójogi hatáskörébe tartozik. Az a tény, hogy a kett?s teher a szakképzési hozzájárulásnak Magyarországon, valamint valamely hasonló tehernek a Cseh Köztársaságban való megfizetésére irányuló kötelezettségb?l ered, egyszer?en két tagállam adójogi hatásköre párhuzamos gyakorlásának a következménye. Ennélfogva nem vezethet az EK 43. és az EK 48. cikk szerinti korlátozáshoz.

18. A CIBA úgy érvel, hogy a hozzájárulás jellegét tekintve nem adó, és a kett?s teher valójában az EK 43. és az EK 48. cikk szerinti korlátozás.

19. A Bizottság állítása szerint a hozzájárulás „különleges” adó, amely mindazonáltal akadályozza a letelepedés szabadságát, mivel a CIBA köteles hasonló, a munkavállalók bérköltségén alapuló terhet fizetni a Cseh Köztársaságban. A tárgyaláson a Bizottság kifejtette ezen állítását, el?adva, hogy azért tekinti a hozzájárulást „különleges” adónak, mivel közvetlen kapcsolat áll fenn a kivetett adó és az állam által nyújtott el?ny között: a hozzájárulás révén összegy?jtött összeget a magyar kormány kifejezetten szakképzésre fordítja. A Bizottság úgy érvel, hogy különbözik például a társasági adótól, amely esetében nem lehet ilyen közvetlen

kapcsolat az adó által beszedett összegek és azok rendeltetése között. Következésképpen a Bizottság azt javasolja, hogy a Bíróság analógia útján alkalmazza a letelepedés szabadsága összefüggésében az EK 49. cikk (a szolgáltatásnyújtás szabadsága) szerint amúgy is alkalmazandó elveket a szabad mozgás akadályainak kiküszöbölése érdekében.

20. Nyilvánvaló, hogy a hozzájárulás nem rendelkezik a társasági vagy a jövedelemadó jellemzőivel, mivel nem hasznot vagy jövedelmet terhel,<sup>(11)</sup> hanem a – kiadásnak minősül? – bérköltségen alapul. Sőt különleges célt szolgál, úgymint a szakképzési rendszer magyarországi finanszírozását.

21. Következésképpen, bár a hozzájárulást e célból kell fizetni, a CIBA nem bizonyította (és a nemzeti bíróság sem állapította meg), hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a hozzájárulásfizetési kötelezettség és az állam által a magánmunkáltatónak a munkavállalói javára nyújtott egyedi szolgáltatás között.

22. Ennélfogva úgy tűnik számomra, hogy a hozzájárulás a munkáltatók pénzügyi hozzájárulása, amelyet a szakképzés általános finanszírozása érdekében szednek be; nem áll fenn azonban közvetlen kapcsolat a befizetett hozzájárulás és az adott munkáltató által a saját munkavállalói tekintetében kapott előnyök között.

23. A Cseh Köztársaságban fizetett hozzájárulás tekintetében a Bíróság nem rendelkezik adatokkal, amelyek lehetővé tennék jellegének megállapítását.

24. A nemzeti bíróság úgy ítélte meg, hogy a magyar hozzájárulás nem tartozik a kétoldalú egyezmény hatálya alá. Következésképpen (és a Cseh Köztársaságban bizonyítottan megfizetett hasonló hozzájárulás ellenére) a kettős terhet nem kerül el a hivatkozott egyezmény oly módon, ahogy azt bizonyos más közvetlen adók esetében teszi.

25. Közösségi szinten még nem fogadtak el egységesítésre, illetve összehangolásra irányuló intézkedéseket a kettős adóztatás elkerülése érdekében.<sup>(12)</sup> Ennélfogva a hozzájárulásfizetési kötelezettség magában nem minősül a közösségi jog megsértésének,<sup>(13)</sup> és nem vezet automatikusan a letelepedési szabadság gyakorlásának korlátozásához.<sup>(14)</sup>

26. Ugyanakkor a Bíróság ítélkezési gyakorlata elismeri, hogy azon összeadódó terhek, amelyek a tagállamok adóügyi szuverenitásának párhuzamos gyakorlásából erednek, „korlátozhatják” a határokon átnyúló tevékenységeket. E tekintetben csatlakozom Geelhoed főtanácsnoknak az ACT-ügyre vonatkozó indítványában kifejtett elemzéséhez,<sup>(15)</sup> amely szerint az esetet közelebbről megvizsgálva ilyen körülmények között kétfajta „korlátozás” keletkezhet. Az első (amelyet „kvázi korlátozásnak” nevez) a nemzeti adórendszerek egyidejű létezéséből elkerülhetetlenül eredő korlátozás. Kétségtelenül „a gazdasági tevékenység olyan torzulásai[hoz vezet], amelyek a jogrendszerek kényszerű egymás melletti létezéséből fakadnak”, és – amint Geelhoed főtanácsnok kiemeli – az eredmény hátrányos vagy kedvező lehet a gazdasági szereplőkre.<sup>(16)</sup> A második fajta (amelyet „valós korlátozásnak” nevez) „olyan korlátozások[at foglal magában] [...] amelyek távolabbra mutatnak a nemzeti adórendszerek párhuzamos létéből elkerülhetetlenül következőknél”. Geelhoed főtanácsnok azt javasolta, hogy „szinte valamennyi »valóban« korlátozó jellegű közvetlen adózási nemzeti rendelkezés a gyakorlatban közvetlen vagy közvetett hátrányos megkülönböztetést okozó intézkedésnek is minősíthető”. Ezek után különbséget tett „a letelepedés szabadságának a két vagy több tagállam adórendszere közötti eltérésekből vagy különbségekből fakadó akadályai” – amelyek álláspontja szerint nem tartoznak az EK 43. cikk hatálya alá, jóllehet a Szerződés hatálya alá esnek – és az olyan „akadályok[...] [között] amelyek olyan hátrányos megkülönböztetésből fakadnak, amely kizárólag egyetlen adórendszerből ered”(17).

27. Két irányzat létezik a tekintetben, hogy a Bíróságnak úgy kellene-e határoznia, hogy a korlátozások el?bbi csoportját ki kell küszöbölni.

28. Így Geelhoed f?tanácsnok (a Bíróság Schempp?ügyben hozott ítéletére(18) hivatkozva) úgy érvelt, hogy az EK 43. cikk a valós korlátozásokat érinti, nem pedig a kvázi korlátozásokat: „[...] amennyiben a letelepedés szabadságának korlátozása tisztán és egyszer?en két nemzeti adóigazgatás párhuzamos létéb?l, a nemzeti adórendszerek közötti eltérésekb?l vagy két adórendszer közötti adóztatási joghatóság megosztásból fakad (kvázi korlátozás), nem tartozik az EK 43. cikk hatálya alá. Ellenben a »valós« korlátozások, azaz a letelepedés szabadságának azon korlátozásai, amelyek túlmutatnak a nemzeti adórendszerek létezéséb?l elkerülhetetlenül származó korlátozásokon, az EK 43. cikk tilalma alá tartoznak, ha azokat nem igazolják. [...] [A]hhoz, hogy a kedvez?tlen adózási bánásmód az EK 43. cikk hatálya alá essen, olyan hátrányos megkülönböztetésb?l kell származnia, amely egyetlen adórendszer szabályaiból, és nem a két vagy több tagállam adórendszere közötti eltérésekb?l vagy az adóztatási joghatóság megosztásából fakad.”(19)

29. A másik nézet szerint, amennyiben a kett?s adóztatásból ered? összeadódó terhek a határokon átnyúló tevékenységek korlátozásához vezetnek, ennek elkerülése érdekében a Bíróságnak analógia útján alkalmaznia kellene az alapvet? szabadságjogokra vonatkozó ítélkezési gyakorlatát(20). Lényegét tekintve az érvelés arra vonatkozik, hogy az alapvet? szabadságok gyakorlásának bármely korlátozása „rossz dolog”. Amennyiben végs? soron valóban egységes piacot akarunk megvalósítani, látom ezen érvelés meggy?z? erejét. Lényegesnek tartom azonban rámutatni, hogy jelenleg nem létezik arra vonatkozó általános közösségi szabály, hogy ilyen körülmények között melyik tagállam élvez els?bbséget az adóztatás tekintetében. A Bíróság Saint Gobain ügyben hozott ítélete(21) szerint a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak meghatározni a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeit a kett?s adóztatás – adott esetben egyezmény révén történ? – elkerülése érdekében.

30. Álláspontom szerint a jelen ügyben vitatott magyar hozzájárulás nem a nemzeti adórendszerek párhuzamos létéb?l ered? „kvázi korlátozás”. Nyilvánvaló, hogy érzékeny kérdés, és jelent?séggel bír, hogy a Bíróság miként értékeli a kett?s adóztatás tényleges fennállásából ered? korlátozásokat. Mindazonáltal nem hiszem, hogy a Bíróságnak e kérdéssel foglalkoznia kellene a jelen ügy megoldása érdekében.

31. Itt kiindulópontként elegend?nek t?nik számomra Geelhoed f?tanácsnok „valós korlátozásra” vonatkozó meghatározása, azaz hogy ezek „olyan korlátozások[...], amelyek távolabbra mutatnak a nemzeti adórendszerek párhuzamos létéb?l elkerülhetetlenül következ?knél, és az EK 43. cikk hatálya alá tartoznak”(22).

#### *Az EK 43. és az EK 48. cikk szerinti korlátozások meghatározása*

32. A Bizottság azt a kérdést vizsgálva közelíti meg a problémát, hogy a hozzájárulásfizetési kötelezettség Magyarországon és a hasonló teher a Cseh Köztársaságban elegend??e a közösségi jog megsértéséhez. Úgy érvel, hogy a hivatkozott kötelezettség visszatartja a magyar vállalkozásokat külföldi telephelyek létesítését?l, mivel a letelepedés szabadságát külföldön nem gyakorló vállalkozások nincsenek kitéve a kett?s hozzájárulás? vagy annak megfelel? teherfizetési kötelezettségnek. Annak elfogadása mellett, hogy a kett?s adóztatás önmagában nem sérti az EK 43. cikket, a Bizottság az Arblade és társai ügyben hozott ítéletének(23) analógia útján történ? alkalmazását javasolja a Bíróságnak.

33. Az Arblade és társai ügy két, franciaországi székhellyel rendelke?, azonban építési

munkálatok Belgiumban való kivitelezésére kötelezettséget vállaló vállalkozást érintett, amelyek francia munkaerejük egy részét ideiglenesen Belgiumban foglalkoztatták. A belga hatóságok a belga társadalombiztosítási jogszabályok megsértése miatt eljárás indítottak ellenük.(24) A Bíróság úgy ítélte meg, hogy az „olyan [...] nemzeti jogi szabályozás [...], amely a Szerződés értelmében szolgáltatást nyújtóként tevékenykedő munkaadókat kötelezi, hogy a már a székhelyük szerinti tagállamok alapjaiba befizetett munkaadói járulékokat a fogadó állam alapjába is fizessék be [...], a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozás[ának minősül]. [Az] ilyen kötelezettség a másik tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozásoknak további igazgatási és gazdasági költségeket és terheket okoz, amelynek következtében ezek a vállalkozások a verseny szempontjából nincsenek egyenlő helyzetben a fogadó tagállamban székhellyel rendelkező munkaadókkal, és ezáltal visszatartják őket attól, hogy a fogadó államban a szolgáltatást nyújtsanak”(25).

34. A jelen ügyben a Bizottság úgy érvel, hogy a magyarországi hozzájárulásfizetési kötelezettség és a hasonló teherfizetési kötelezettség a Cseh Köztársaságban további igazgatási és gazdasági teherrel sújtja az olyan vállalkozásokat, mint például a CIBA. A tárgyaláson a Bizottság részletezte ezen érvelését, eladva, hogy amennyiben a hozzájárulás pontosan meghatározott elnyújtásának finanszírozására irányul, közvetlen kapcsolat áll fenn a hozzájárulás fizetése és a hivatkozott elny között. Ennélfogva a Bizottság úgy érvelt, hogy Magyarország nem írhat el hozzájárulásfizetési kötelezettséget olyan vállalkozás számára, amely a fogadó államban, a Cseh Köztársaságban kíván tevékenységet folytatni, mivel a származás szerinti ország, Magyarország, nem felel meg a hivatkozott elnyök Cseh Köztársaságban való nyújtásáért.

35. Nem hiszem, hogy a Bíróságnak követnie kellene a Bizottságnak az Arblade és társai ügyben hozott ítélet analógia útján történő alkalmazására vonatkozó javaslatát.

36. Először is nem fogadom el, hogy a munkáltatónak az Arblade és társai ügyben a „bélyegilletékek” fizetésére irányuló kötelezettsége hasonló a CIBA hozzájárulásfizetési kötelezettségéhez. Az Arblade és társai ügyben potenciálisan közvetlen kapcsolat állt fenn a hozzájárulásfizetés („bélyegilleték”) és a fizetést teljesítő által foglalkoztatott munkavállalók részére Belgium által (esetlegesen) nyújtott szociális elny között.(26) Mindazonáltal az érintett munkavállalókat ideiglenesen helyezte át Belgiumba a franciaországi székhelyű munkáltatójuk. Ennélfogva azok már a francia társadalombiztosítási rendszer védelme alá tartoztak a munkáltatók által a francia hatóságokhoz fizetett hozzájárulások révén. Annak megkövetelése a munkáltatójuktól, hogy Belgiumban is fizessen társadalombiztosítási járulékokat, jogosan minősült további kiadásnak és gazdasági tehernek, amely munkáltatójukat a szolgáltatásnyújtás terén versenyhátrányhoz juttatta a belga munkáltatókhoz viszonyítva (amelyeknek csak a belga hozzájárulásokat kellett munkavállalóik tekintetében megfizetniük).(27)

37. A jelen ügyben nem áll fenn ilyen közvetlen kapcsolat a hozzájárulás fizetése és a munkavállaló által kapott egyéni elny között.(28) A CIBA a cseh munkavállalói, és mellesleg a magyar munkavállalói tekintetében sem valamiféle társadalombiztosítási járulékot fizet a magyar hatóságokhoz annak biztosítása érdekében, hogy minden egyes munkavállaló megkaphasson valamely, a magyar állam által nyújtott elnyt. Éppen ellenkezőleg, a CIBA olyan adót köteles fizetni Magyarországon, amelynek célja, hogy szakképzést nyújtsanak általában véve a magyar munkaerő részére. A helyzet ennélfogva eltér az Arblade és társai ügyben szereplőtől.

38. Másodszor véleményem szerint olyan „egyetlen adórendszer szabályaiból [...] fakadó” korlátozás áll fenn, amely eltér a Bizottság által megállapított korlátozástól.

39. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja vagy kevésbé vonzóvá

teszi.(29) A Hartlauer Handelsgesellschaft ügyben(30) a Bíróság megerősítette, hogy a hivatkozott elv olyan esetekben alkalmazandó, ahol nem áll fenn állampolgársági alapon történő hátrányos megkülönböztetés. Bár az EK 43. és az EK 48. cikk szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok kizárják azt is, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen.(31)

40. A jelen ügy új kérdést vet fel annyiban, amennyiben a Bíróságnak nem szokványos, az adóztatás terén megvalósuló hátrányos megkülönböztetés tekintetében kell határoznia, például, hogy adómentességet kell-e nyújtani a belföldi és a külföldi jövedelem eltérő adóztatása okán kialakuló gazdasági kettős adóztatás esetében.(32)

41. Álláspontom szerint a magyar jogszabályok vizsgálata olyan korlátozást tár fel, amely a letelepedési szabadságukkal élni kívánó vállalkozásokat nyilvánvalóan hátrányos módon érintő differenciálatlan adószabályozás alkalmazásából ered. A hátrány álláspontom szerint azon tényből ered, hogy a külföldi telephelyet létrehozni kívánó vállalkozásnak figyelembe kell vennie, hogy olyan hozzájárulást köteles a származása szerinti tagállamban fizetni, amely részben a fogadó tagállamban lévő munkaerejének bérköltségén alapul. Az erre irányuló kötelezettség kiegészítheti (mint a jelen esetben) az azon tagállamban fennálló, hasonló teherfizetési kötelezettséget, ahol a vállalkozás létrehozta a fióktelepét. Végül lehet, hogy a vállalkozás nem tud élni a megváltás lehetőségével(33) a származás szerinti tagállamban (Magyarország) fennálló hozzájárulásfizetési kötelezettsége költségének csökkentése érdekében. Az utóbbi szempont a magyar jogszabályok értelmezésétől függ, amely természetesen végső soron a nemzeti bíróság feladata.

42. A magyar jogszabályok hozzájárulásfizetési kötelezettséget írnak elő a magyar anyavállalat számára mind a magyarországi munkaereje, mind pedig a cseh fióktelepén foglalkoztatott munkavállalói tekintetében. Élhet a megváltás lehetőségével a Magyarországon foglalkoztatott munkaereje vonatkozásában, csakúgy mint bármely más magyarországi székhelyű vállalkozás. Mindazonáltal úgy tűnik, hogy a Cseh Köztársaságban nem áll fenn a megváltás lehetősége az ott foglalkoztatott munkaereje tekintetében, mivel a megváltásra irányuló valamennyi tevékenységnek meg kell felelnie a magyar jognak.(34) Ennélfogva vagy be kell fizetnie a hozzájárulás teljes összegét a telephelyének a Csehországban foglalkoztatott munkaerejére tekintettel (elveszítve ezáltal a saját üzleti szükségletei szempontjából nagyobb jelentőséggel bíró, gyakorlati hely létesítésére irányuló megváltás és az általános hozzájárulásfizetési kötelezettségének csökkentésére irányuló lehetőséget), vagy a megváltás lehetősége alapján *Magyarországon* megállapodást kötve el kell fogadnia a Csehországban foglalkoztatott munkavállalók Cseh Köztársaságból Magyarországra szállításából és magyarországi elhelyezésétől eredő további nehézségeket és kiadásokat annak érdekében, hogy részt vegyenek a segítségével létrehozott gyakorlati képzésben.

43. Magyarország úgy érvel, hogy jogszabályai szerint valamennyi vállalkozás – a külföldi fiókteleppel rendelkezőket is ideértve – ugyanolyan bánásmódban részesül, és így nem áll fenn hátrányos megkülönböztetés. Magyarország rámutat arra, hogy a CIBA (a kizárólag magyarországi illetőséggel rendelkező vállalkozásokhoz hasonlóan) jogosult bruttó kötelezettségének megváltással történő csökkentésére.

44. Bár ez kétségtelenül igaz, számomra úgy tűnik, hogy nem releváns.

45. A megváltással élni kívánó vállalkozásnak meg kell felelnie a megváltás négy lehetőségét szabályozó magyar jogszabályokban foglalt különleges rendelkezéseknek. Röviden tekintsük át sorjában az egyes lehetőségeket.

46. Az i. lehetőség abban áll, hogy a 1993. évi LXXXVI. törvényben foglalt követelményeknek

megfelelően együttműködési megállapodást kötnek valamely felsőoktatási intézménnyel. A hivatkozott jogszabály úgy tényleg bizonyos módon korlátokat szab, amennyiben csak magyar felsőoktatási intézmény felel meg a követelményeknek, és minősül elfogadható félnek ezen együttműködési megállapodáshoz.

47. A ii. lehetőség „tanulószerződés” kötése szakmai gyakorlatra, amely magában foglal „munkahelyi elhelyezést”, amelyet a szakképző iskolánál eltöltött képzési idő követ. Nem világos, hogy a kezdeti munkahelyi elhelyezés Magyarország helyett történhet-e a Cseh Köztársaságban is. Mindenesre úgy tényleg, hogy legalább a megállapodás második felében foglalt követelménynek a magyar hatóságok által jóváhagyott szakképző iskolában kell eleget tenni. A Cseh Köztársaságban lévő szakképző iskola igénybevétele nem felel meg ennek.

48. A iii. lehetőség abban áll, hogy fejlesztési támogatást nyújtanak valamely szakképző iskolának. A Bíróság rendelkezésére álló adatok alapján e lehetőség a magyarországi intézményekre korlátozott.

49. Végül a iv. lehetőség szerint a vállalkozás szerződést köthet valamely elismert intézménnyel saját munkavállalóinak képzésére. A Bíróság rendelkezésére álló adatok alapján szintén úgy tényleg, hogy az „elismert intézmény” magyar jog szerinti intézményt jelent. Még ha feltételezzük is, hogy valamely ilyen intézmény hajlandó szerződést kötni a CIBA csehországi munkavállalóinak Cseh Köztársaságban történő képzésére, és ez megfelel a magyar jognak, feltételezhetjük, hogy ez költségesebb lenne a vállalkozás számára, mint a hasonló, Magyarországon lezajló képzés.

50. Így arra az álláspontra helyezkedhetünk, hogy a megváltás lehetősége alapvetően csak akkor áll fenn, ha a vállalkozás képző félként magyar intézményt vesz igénybe. Számomra úgy tényleg, hogy gyakorlatilag ez megfosztja a határokon átnyúlóan működő vállalkozást attól, hogy a más tagállamban lévő munkavállalói tekintetében éljen a megváltás lehetőségeivel.

51. Végül azonban (a nemzeti jogszabályokhoz teljesebb hozzáféréssel bíró) nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy (a) a magyar jogszabályok alapján a CIBA élhet-e a megváltás négy lehetősége közül valamelyikkel a Magyarország helyett Cseh Köztársaságban lévő képzőintézmények igénybevételeivel, és hogy (b) igenlő válasz esetében az ilyen megállapodás költségei hasonlóképpen a megváltás során magyarországi képzőintézmény igénybevétele esetében felmerülő költségekhez.

52. Amennyiben nem tévedek, legalább három (kapcsolódó) hátrány éri az ilyen vállalkozást a kizárólag Magyarországon működő vállalkozáshoz viszonyítva. Először is a hozzájárulás teljes összegének befizetése helyett nem választhatja, hogy a saját vállalkozása szükségleteihez közvetlenül kapcsolódó különleges képzést a Cseh Köztársaságban szervezze a munkavállalói számára; ennél fogva a stratégiája kiválasztásában rugalmatlanabb. Másodszor, bár befizette a hozzájárulást (amelyet főszabályként a magyar munkavállalók szakképzettségének fejlesztésére fordítanak), továbbra is felmerül a kérdés, hogy szüksége van-e ezen felül a saját munkavállalói szakképzettségét fejlesztő képzés megszervezésére. Ebben az esetben nemcsak hogy két (a magyar és a cseh jog szerinti) szakképzési hozzájárulást kell végül megfizetnie, hanem a munkaspecifikus képzés további költségét is (amely főszabály szerint nem fordul elő a kizárólag magyarországi illetőséggel rendelkező és a megváltási lehetőséget kihasználni képes vállalkozások esetében). Harmadszor, amennyiben a magyarországi képzés cseh munkavállalói részére történő megszervezése révén él a megváltás lehetőségeivel, el kell fogadnia a Csehországban lévő munkavállalóinak a képzési programban való részvételük érdekében való Magyarországra szállításával járó további költségeket és igazgatási terheket, továbbá szálláshelyet kell biztosítania, valamint fedeznie kell e munkavállalók megélhetési költségeit az ott-tartózkodásuk során.



53. Ennélfogva azt a következtetést vonom le, hogy a hozzájárulás elírásának módja – amely közvetlenül egyetlen tagállam, Magyarország adójogi jogszabályaiból következik – korlátozáshoz vezet, mivel kevésbé vonzóvá teszi a letelepedés szabadságának gyakorlását.(35)

54. A letelepedés szabadságának ilyen korlátozása elfogadható, ha azt közérdeken alapuló kényszerít? ok igazolja és alkalmazása alkalmas az elérni kívánt cél megvalósítására, és nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.(36)

55. A magyar kormány az írásbeli észrevételeiben nem terjesztett el? semmilyen igazolást. A magyar kormány akkor sem élt a bizonyítás lehet?ségével, amikor a tárgyalás folyamán a Bíróság kifejezetten rákérdezett, hogy kíván?e bármiféle igazolásra vonatkozó észrevételt tenni.

56. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy fennáll a letelepedés szabadságának korlátozása, amelynek tekintetében nem terjesztettek el? igazolást.

### **Véggkövetkeztetések**

57. Ennélfogva az a véleményem, hogy a Bíróságnak a Pest Megyei Bíróság által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre a következ? választ kellene adnia:

„A társaság munkavállalóinak – a más tagállamban lév? fióktelepen foglalkoztatott munkavállalókat is beleértve – bérköltségén alapuló szakképzési hozzájárulás kiszámításának módja (jóllehet a társaság a fióktelep szerinti államban foglalkoztatott munkavállalók tekintetében is eleget tesz az adó? és járulékfizetési kötelezettségeinek) az EK 43. és az EK 48. cikk szerinti korlátozásnak min?sül, mivel kevésbé vonzóvá teszi a letelepedés szabadságának gyakorlását.”

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – Lásd a C?446/03. sz. Marks and Spencer plc ügyben 2005. december 13?án hozott ítélet (EBHT 2005., I?10837. o.) 29. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint az újabb, C?298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6?án hozott ítélet (EBHT 2007., I?10451. o.) 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

3 – Kett?s adóztatásról a jövedelemadó összefüggésében jogi kett?s adóztatásként (ugyanazon adóalany ugyanazon jövedelmének kétszeres megadóztatása) vagy gazdasági kett?s adóztatásként (ugyanazon jövedelem két különböz? adóalanynál történ? megadóztatása – például ugyanazon haszonra els?ként a társaság által fizetett társasági adó, majd az üzletrész?tulajdonosok számára történ? nyereségfelosztáskor jövedelemadó kivetése) beszélhetünk. Lásd Geelhoed f?tanácsnok C?374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (a továbbiakban: ACT?) ügyre vonatkozó indítványának (EBHT 2006., I?11673. o.) ezen elméletekkel foglalkozó 4. és 5. pontját.

4 – Lásd például a C?303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18?án hozott ítélet (az EBHT?ban még nem tették közzé) 37. pontját.

5 – A kétoldalú egyezményt 1993. január 14?én Prágában írták alá, ennélfogva az megel?zi a hivatkozott tagállamok Európai Unióhoz való csatlakozását.

6 – A kétoldalú egyezményt a 1996. évi XCIII. törvény hirdette ki Magyarországon.

7 – Összefoglaltam a CIBA írásbeli észrevételeihez csatolt mellékletben foglalt 2003. évi LXXXVI. törvény 1. §?ának, 4. §?a (1) és (2) bekezdésének a lényegét. Az i. és az ii. pont alatti lehet?ségek a 2003. évi LXXXVI. törvény 4. §?ának (1) bekezdését tükrözik. Az iii. és az iv. pont

alatti lehetőségekre mindkét, az alapeljárásban részt vevő fél hivatkozik az észrevételeiben.

8 – A Cseh Köztársaságnak a társadalombiztosítási díjról és az állami foglalkoztatási hozzájárulásról szóló 589/1992. számú törvénye alapján.

9 – A nemzeti bíróság a CIBA 2003. és 2004. évre vonatkozó adókötelezettségét vizsgálja. Mindazonáltal egyértelmű, hogy nem állhat fenn közösségi joggal való összeegyeztethetlenség Magyarország EU-hoz való csatlakozásának időpontját megelőzően: lásd a C-302/04. sz. Ynos Kft.-ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-371.o.) 35. és 36. pontját.

10 – Az alapeljárásban a CIBA hiteles jelentést nyújtott be arról, hogy hasonló, szintén a munkavállalók bérköltségén alapuló hozzájárulást fizetett a Cseh Köztársaságban. A magyar jogszabályokból kitűnik, hogy amennyiben a CIBA prágai székhelyű, budapesti fiókteleppel rendelkező cseh vállalkozás lenne, szintén köteles lenne a hozzájárulás megfizetésére (lásd a fenti 6. pontot).

11 – A közvetlen adók nyilvánvaló példájaként a társasági és a jövedelemadóra hivatkoztam, mivel e két adó valamennyi tagállamban megtalálható.

12 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Columbus Container Services ügyben hozott ítélet 45. pontját és a C-513/04. sz. Kerckhaert and Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-10967. o.) 22. pontját.

13 – A szakképzési hozzájárulás nem tartozik a mostanáig elfogadott, részleges harmonizációt előíró intézkedések, úgymint a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.), a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló, 1990. július 23-i egyezmény (HL 1990 L 225., 10. o.) és a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló, 2003. június 3-i 2003/48/EK tanácsi irányelv (HL L 157., 38. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 369. o.) hatálya alá.

14 – Lásd például a C-157/07. sz. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-8061. o.) 50. pontját.

15 – Az alábbi pontok általában (és hálával) utalnak Geelhoed főtanácsnoknak a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott ACT-ügyben előterjesztett indítványa 32–41. pontjában található 2.a) szakaszban („Az EK 43. cikk alkalmazása a közvetlen adókra vonatkozó szabályok tekintetében: bevezetés”) szereplő elemzésére.

16 – Nem meglepő, az arra irányuló korábbi tendencia, hogy nem indult előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel végződő jogvita a nemzeti bíróságok előtt a sérelmet szenvedett adóalany és az adóhatóságok között, mint azt Geelhold főtanácsnok az indítványának 38. pontjában megjegyezte.

17 – Indítványának 46. pontjában; lásd továbbá a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyre vonatkozó indítványom (EBHT 2008., I-1129. o.) 40–44. pontját és az ezen ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet 28–30. pontját.

18 – A C-403/03. sz. ügyben 2005. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-6421. o.) 45. pontja.

19 – Az 55. pont. A kiemelés tőlem.

20 – Lásd például 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. szám, 52. o.

21 – A C-307/97. sz. ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 56. és 57. pontja.

22 – Geelhoed főtanácsnok fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott ACT-ügyre vonatkozó indítványának 40. pontja.

23 – A C-369/96. és C-376/96. sz. egyesített ügyekben hozott ítélet (EBHT 1999., I-8453. o.).

24 – Az érintett belga jogszabályok kötelezettségeket tartalmaztak: „timbres-intempéries” (rosszidő-bélyegilleték) és „timbres-fidélité” (hőség-bélyegilleték) fizetésére irányuló kötelezettség, amelyre értelmezésem szerint a Bizottság a jelen ügyben elterjesztett észrevételét összpontosítja.

25 – Lásd a 23. lábjegyzetben hivatkozott Arblade és társai ügyben hozott ítélet 50. pontját (amely különösen a „timbres-intempéries” és a „timbres-fidélité” fizetési kötelezettséggel foglalkozik).

26 – Az ítélet a nemzeti bíróságra bízta annak megítélését, hogy a Belgiumban fizetendő hozzájárulások vezettek-e bármiféle tényleges szociális elnyhöz az érintett munkavállalók tekintetében: lásd az ítélet 53. pontját.

27 – Úgy látszik, hogy az érvelés részben azon alapul, hogy az „áthelyezett” munkavállalóknak nem volt szükségük további elnyökre, illetve nem szükségképpen jutottak további elnyökhöz Belgiumban: lásd az ítélet 51–54. pontját.

28 – Lásd a fenti 21. pontot.

29 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Columbus Container Services ügyben hozott ítélet 34. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

30 – A C-169/07. sz. ügyben 2009. március 10-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 33. pont.

31 – Lásd a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-3601. o.) 18. és 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; lásd továbbá a C-196/04. sz. Cadbury Schweppes ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 41. és 42. pontját.

32 – Lásd a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítéletet (EBHT 2004., I-7063. o.), ahol a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a belföldi osztalékra alkalmazható adójogi bánásmódot ki kell terjeszteni a külföldi eredetű osztalékra is. Lásd továbbá a C-170/05. sz. Denkavit International ügyben 2006. december 14-én hozott ítéletet (EBHT 2006., I-11949. o.), ahol a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az EK 43. és EK 48. cikkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a külföldi illetőségű anyavállalatra hárítja az osztalék adózásának terhet, míg szinte teljes mértékben mentesíti e teher alól a belföldi illetőségű anyavállalatokat.

33 – Lásd a fenti 8. pontot.

34 – A lenti 45–49. pontban vizsgálom részletesebben e kérdést.

35 – Elemzésem szerint nem kell vizsgálni, hogy Magyarország vagy a Cseh Köztársaság élvez-e

elnyit a szakképzési hozzájárulás megkövetelésekor (amely akkor merülne fel, ha két tagállam különböző adórendszerét hasonlítanánk össze). A korlátozás tisztán a magyar jogszabályok szövegéből ered.

36 – Lásd a 31. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 27. pontját.