

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

SHARPSTON

föredraget den 17 december 2009¹(1)

Mål C-96/08

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

mot

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

(begäran om förhandsavgörande från Pest Megyei Bíróság (Ungern))

”Beskattning – Etableringsfrihet – Beräkning av avgift som grundar sig på lönekostnaderna för anställda inbegripet dem som är anställda i en filial i en annan medlemsstat”

1. Två delikata frågor har ställts i förevarande mål. Den första avser den utsträckning i vilken medlemsstaternas behörighet i fråga om direkt skatt begränsas av EG-fördraget.⁽²⁾ Den andra avser domstolens roll när det gäller att undanröja dubbelbeskattning.⁽³⁾ Pest Megyei Bíróság (den regionala domstolen i Pest) har ställt frågan huruvida artiklarna 43 EG och 48 EG hindrar de ungerska skattemyndigheterna från att ta ut avgift för fortbildning (nedan kallad avgiften för fortbildning), som beräknas på grundval av lönekostnader med beaktande av antalet anställda inbegripet dem som arbetar i en filial i en annan medlemsstat i vilken bolaget fullgör sina skyldigheter vad avser skatter och socialförsäkringar för nämnda arbetstagare.

Tillämpliga bestämmelser

EG-fördraget

2. Genom artikel 43 EG förbjuds inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium. I artikel 48 EG föreskrivs att förbudet även gäller för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, bolag vilka ska likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.⁽⁴⁾

Det bilaterala avtalet

3. I avtalet mellan Republiken Ungern och Republiken Tjeckien för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet⁽⁵⁾ (nedan kallat det bilaterala avtalet) regleras, såsom dess titel visar, både skatteuppbörd och skatteundandragande i de fall där personer eller bolag kan vara skattskyldiga i båda

avtalsstaterna.

4. I artiklarna 1 och 2 i det bilaterala avtalet(6) föreskrivs att det ska tillämpas på personer med hemvist i Republiken Ungern, Republiken Tjeckien eller i båda staterna och på skatter på inkomst och på förmögenhet samt skatter på de totala löner som företagen betalat.

Tillämplig ungersk lagstiftning

5. Ett av de mål som anges i artikel 1 i lag LXXXVI av år 2003 om avgifter för fortbildning och om stöd för påbyggnad av utbildningen är att möjliggöra för personer att förvärva kvalifikationer som är godkända av de ungerska myndigheterna och som krävs för att personalstyrkan ska bedriva en verksamhet eller utöva ett yrke.

6. I artikel 2 föreskrivs att bolag med hemvist i Ungern är skyldiga att erlägga avgiften för fortbildning. Även juridiska personer som har hemvist i utlandet är skyldiga att erlägga avgiften för fortbildning när de har en filial i Ungern.

7. Enligt artikel 3 gäller att underlaget för beräkningen av avgiften för fortbildningen utgörs av lönekostnader sådana de definieras i ungersk lagstiftning (lag C av år 2000 om räkenskaper).

8. Ett bolag som väljer att betala avgiften för fortbildningen direkt till skattemyndigheterna ska fullgöra sin skyldighet fullt ut. I artikel 4.1 och 4.2 i lag LXXXVI föreskrivs emellertid en möjlighet för bolag att organisera sin verksamhet så, att den totala skattskyldigheten reduceras (en så kallad kvittningsmöjlighet). Ett bolag som önskar använda sig av denna kvittningsmöjlighet kan välja mellan fyra alternativ. Det kan i) ingå ett samarbetsavtal med en högre utbildningsanstalt som uppfyller kraven i lag LXXXVI av år 1993 om yrkesutbildning, ii) ingå ett lärlingsavtal för lärlingsutbildning som inbegriper en praktikplats som följs av en utbildningsperiod på en teknisk utbildningsanstalt, iii) ge ett utvecklingsbidrag till en utbildningsinstitution för yrkesutbildning och iv) sluta ett avtal med ett godkänt organ för att utbilda sina egna anställda.(7)

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgálató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (nedan kallat CIBA) är ett bolag med hemvist i Ungern, som är verksamt inom kemisektorn. Det har en filial i Republiken Tjeckien, där en del av personalstyrkan är anställd. CIBA fullgör i Republiken Tjeckien sina skyldigheter vad avser skatter och socialförsäkringar för de arbetstagare som arbetar i nämnda stat.

10. Den ungerska skattemyndigheten Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (nedan kallad APEH) reviderade CIBA:s skattemässiga förhållanden för åren 2003 och 2004. APEH slog fast att CIBA:s inkomstdeklaration för dessa år var bristfällig. Detta berodde på att CIBA vid beräkningen av den avgift för fortbildning som den var skyldig att betala varken hade beaktat de totala lönekostnaderna i Ungern eller lönekostnaderna i filialen i Republiken Tjeckien.

11. CIBA överklagade till Pest Megyei Bíróság och åberopade att det redan hade betalat en avgift som kan jämföras med den ungerska avgiften för fortbildning i Republiken Tjeckien för dess tjeckiska anställda.(8)

12. Pest Megyei Bíróság fastställde att CIBA enligt den nationella lagstiftningen var skyldig att betala avgiften för fortbildning i Ungern för såväl de anställda i dess filial i Republiken Tjeckien som för dess anställda i Ungern. Trots att domstolen konstaterade att CIBA under perioden den 1 april 2000–22 augusti 2006 faktiskt hade betalat avgifter för socialförsäkringar och avgifter för fortbildning i Republiken Tjeckien fann den att betalningen av den ungerska avgiften för

fortbildning (särskilt inbetalningen av avgifter för fortbildning) inte omfattades av det bilaterala avtalet.

13. Domstolen beslutade emellertid att vilandeförklara målet för att begära ett förhandsavgörande beträffande följande fråga:

”Kan den i artiklarna 43 EG och 48 EG stadgade etableringsfriheten tolkas så, att den utgör hinder för en lagbestämmelse enligt vilken bolag med hemvist i Ungern måste erlägga avgift för fortbildning när de har arbetstagare anställda i en filial i utlandet och fullgör sina skyldigheter vad avser skatter och socialförsäkringar för nämnda arbetstagare i den stat där filialen är belägen?”

14. Skriftliga yttranden har inkommit från CIBA, den ungerska regeringen och från kommissionen. Vid det muntliga förfarandet avgav alla tre parter samt Förenade konungariket muntliga yttranden.

Bedömning

15. CIBA har åberopat att skyldigheten att betala avgiften för fortbildning under perioden efter Ungerns anslutning till EU, det vill säga den 1 maj 2004,(9) inte är förenlig med principen om etableringsfrihet. Denna skyldighet straffar ungerska företag som utövar en grundläggande fördragsfrihet genom att nämnda företag måste erlägga en jämförbar avgift två gånger för samma arbetstagare till den ungerska skattemyndigheten (eftersom moderbolaget har hemvist i Ungern) och till den tjeckiska skattemyndigheten (eftersom filialen är etablerad i Republiken Tjeckien).(10) CIBA har anfört att detta begränsar rätten till etableringsfrihet i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG.

Frågan vad som avses med avgift för fortbildning

16. Parterna är oeniga om huruvida avgiften för fortbildning utgör en skatt. Klassificeringen av avgiften för fortbildning är uppenbarligen av betydelse för frågan huruvida den omfattas av medlemsstaternas behörighet i fråga om direkt skatt, vilket i sin tur avgör i vilken utsträckning CIBA kan åberopa artiklarna 43 EG och 48 EG för att hävda att den dubbla avgift som den betalar är olaglig.

17. Den ungerska regeringen och Förenade kungarikets regering har anfört att avgiften för fortbildning utgör en skatt. Medlemsstaterna har därför skattemässig behörighet att fastställa beräkningsunderlaget. Den omständigheten att en avgift måste erläggas två gånger på grund av skyldigheten att både erlägga avgifter för fortbildning i Ungern och en jämförbar avgift i Republiken Tjeckien är helt enkelt en följd av att två medlemsstater utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt. Av det skälet kan det inte föreligga någon begränsning i den mening som avses i artikel 43 EG och artikel 48 EG.

18. CIBA har åberopat att avgiften för fortbildning inte är en skatt i tekniskt hänseende och att den omständigheten att avgift måste erläggas två gånger utgör en inskränkning i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG.

19. Kommissionen har gjort gällande att avgiften för fortbildning utgör en, som den beskriver det, 'särskild' skatt som dock utgör hinder för etableringsfriheten, eftersom CIBA är skyldig att betala en jämförbar avgift i Republiken Tjeckien, som grundar sig på kostnaderna för löner till anställda. Vid förhandlingen utvidgade kommissionen detta resonemang och anförde att den anser att avgiften för fortbildning utgör en 'särskild skatt', eftersom det finns ett direkt samband mellan den skatt som tas ut och de förmåner som staten tillhandahåller. De medel som avgiften för fortbildning genererar används av den ungerska regeringen framför allt för fortbildning.

Kommissionen har gjort gällande att detta skiljer sig från (till exempel) inkomstskatt för juridiska personer, där det inte är möjligt att fastställa ett sådant direkt samband mellan skatteintäkterna och de ändamål för vilka de kan användas. Kommissionen anser således att domstolen inom ramen för etableringsfriheten ska göra en analog tillämpning av de principer som redan är tillämpliga enligt artikel 49 EG (frihet att tillhandahålla tjänster), detta för att undanröja hinder för den fria rörligheten.

20. Det är uppenbart att avgiften för fortbildning inte har de kännetecken som är typiska för inkomstskatt för juridiska personer eller annan inkomstskatt på så sätt att den inte tas ut på en vinst eller inkomst.(11) Den beräknas i stället på grundval av lönekostnaderna, det vill säga en utgift. Den uttas dessutom för ett särskilt ändamål, nämligen för att finansiera program för fortbildning i Ungern.

21. Trots att avgiften för fortbildning tas ut för ovannämnda ändamål har CIBA inte visat (och den nationella domstolen har inte heller fastställt) att det finns ett direkt samband mellan skyldigheten att betala avgiften för fortbildning och de individuella tjänster som staten tillhandahåller enskilda arbetsgivare till förmån för dennes anställda.

22. Jag anser därför att avgiften för fortbildning är ett ekonomiskt bidrag från arbetsgivare som tas ut för att finansiera fortbildning i allmänhet, men att det inte finns något direkt samband mellan den avgift för fortbildning som har betalats och den förmån som arbetsgivaren erhåller med avseende på sina anställda.

23. Vad gäller den avgift för fortbildning som har betalats i Republiken Tjeckien har det inte lämnats några uppgifter till domstolen som gör det möjligt att bedöma dess natur.

24. Den nationella domstolen anser att den ungerska avgiften för fortbildning inte omfattas av tillämpningsområdet för det bilaterala avtalet. Dubbla avgifter undanröjs följaktligen inte (trots att det bevisats att en motsvarande avgift har erlagts i Republiken Tjeckien) genom att detta avtal medför undanröjande av en viss annan direkt beskattning.

25. Det har i nuläget inte vidtagits några åtgärder för att införa enhetliga eller harmoniserade bestämmelser för ett avskaffande av all dubbelbeskattning inom gemenskapsrättens ram.(12) Skyldigheten att betala avgiften för fortbildning utgör följaktligen inte i sig ett åsidosättande av gemenskapsrätten(13) eller i sig en inskränkning i utövandet av etableringsrätten. (14)

26. Det har i domstolens rättspraxis dock fastställts att kumulativa bördor som följer av att medlemsstaterna utövar sin beskattningsrätt parallellt inskränker gränsöverskridande verksamhet. I detta sammanhang hänvisar jag till generaladvokaten Geelhoeds bedömning i målet ACT(15) att det vid en närmare undersökning finns två typer av inskränkningar som kan uppkomma under dessa omständigheter. Den första (som han kallar kvasibegränsningar) avser inskränkningar som är en oundviklig följd av att nationella skattesystem existerar parallellt. Det ger utan tvekan upphov till "störningar i den ekonomiska verksamheten som följer av att skilda rättsordningar måste existera sida vid sida" och såsom generaladvokaten Geelhoed påpekade kan resultatet medföra fördelar eller nackdelar för näringsidkarna.(16) Den andra (som han betecknar som verkliga inskränkningar) avser "inskränkningar som går utöver de oundvikliga följderna av att nationella skattesystem existerar parallellt". Generaladvokaten Geelhoed anförde att "i princip alla 'verkligt' inskränkande nationella bestämmelser om direkt beskattning även i praktiken kommer att betecknas som direkt eller indirekt diskriminerande åtgärder". Han gjorde därefter en skillnad mellan "hinder för etableringsfriheten som följer av olikheter eller skillnader mellan skattesystemen i två eller fler medlemsstater", som enligt honom inte omfattades av tillämpningsområdet för artikel 43 EG men däremot av fördraget, och "hinder som följer av diskriminering som föranleds av reglerna inom ett och samma skattesystem".(17)

27. Det finns två uppfattningar om huruvida domstolen ska förklara att den första typen av inskränkningar ska undanröjas.

28. Generaladvokaten Geelhoed anförde (med hänvisning till domstolens dom i målet Schempp)(18) således att artikel 43 EG avser verkliga inskränkningar och inte kvasiinskränkningar. "... om en inskränkning av etableringsfriheten enbart är en ren följd av att två nationella skatteförvaltningar förekommer parallellt, av olikheter mellan nationella skattesystem eller av fördelningen av beskattningsrätten mellan två skattesystem (en kvasiinskränkning), omfattas den inte av tillämpningsområdet för artikel 43 EG. Däremot omfattas 'verkliga' inskränkningar – det vill säga inskränkningar av etableringsfriheten som går utöver vad som oundvikligen följer av förekomsten av nationella skattesystem – av förbudet i artikel 43 EG, om de inte är berättigade. *[E]n ofördelaktig skattemässig behandling [ska] för att omfattas av artikel 43 EG vara en följd av diskriminering som beror på reglerna i ett skattesystem*, inte av olikheter, eller fördelningen av beskattningsrätten, mellan (två eller fler) medlemsstaters skattesystem."(19)

29. Den alternativa uppfattningen är att domstolen ska göra en analog tillämpning av sin rättspraxis avseende de grundläggande friheterna när kumulativa bördor som orsakas av dubbelbeskattning innebär inskränkningar som utgör ett hinder mot gränsöverskridande verksamhet för att eliminera sådana hinder.(20) Kärnan i argumentet är att *varje* hinder för utövandet av en grundläggande frihet är "dåligt". Argumentet är tungt vägande om en verklig inre marknad ska upprättas. Det är emellertid viktigt att påpeka att det i nuläget inte finns några gemenskapsrättsliga bestämmelser som medlemsstaterna under sådana omständigheter ger företräde i skattemässigt hänseende. Som domstolen slog fast i domen i målet Saint Gobain(21) har medlemsstaterna i avsaknad av enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser fortfarande behörighet att fastställa kriterierna för beskattning av inkomst och kapital i syfte att, i förekommande fall genom avtal som omfattas av gemenskapsreglerna, undanröja dubbelbeskattning.

30. Enligt min mening utgör inte de ungerska avgifter för fortbildning som här är i fråga någon kvasiinskränkning till följd av att nationella skattesystem existerar parallellt. Det är helt naturligt att frågan hur domstolen hanterar inskränkningar som följer av förekomsten av dubbelbeskattning både är delikat och viktig. Jag tror emellertid inte att domstolen behöver behandla denna fråga för att avgöra målet.

31. I detta avseende räcker det enligt min mening att använda generaladvokaten Geelhoeds beskrivning som utgångspunkt för vad han betecknade som "verkliga inskränkningar", "det vill säga inskränkningar som går utöver de oundvikliga följderna av att nationella skattesystem existerar parallellt, [vilka] omfattas av tillämpningsområdet för artikel 43 EG." (22)

Fastställande av en inskränkning i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG

32. Kommissionen har närmat sig problemet genom att fråga huruvida skyldigheten att betala avgiften för fortbildning i Ungern och en jämförbar avgift i Republiken Tjeckien räcker för att åsidosätta gemenskapsrätten. Den har hävdade att skyldigheten avhåller ungerska bolag från att etablera utländska dotterföretag, eftersom bolag som inte utövar sin rätt till etableringsfrihet i utlandet inte omfattas av en dubbel skyldighet att betala avgift för fortbildning eller en jämförbar avgift. Kommissionen har medgett att enbart förekomsten av dubbelbeskattning inte utgör ett åsidosättande av artikel 43 EG, men den har uppmanat domstolen att göra en analog tillämpning av domen i målet Arblade m.fl. (23)

33. I domen i målet Arblade m.fl. var det fråga om två bolag som hade hemvist i Frankrike men utförde byggnadsarbeten i Belgien och som tillfälligt utstationerade medlemmar från deras franska personalstyrka i Belgien. De belgiska myndigheterna väckte åtal mot dem för att de inte hade iakttagit den belgiska lagstiftningen om socialförsäkring.(24) Domstolen fastställde att "[n]ationella bestämmelser som förpliktar en arbetsgivare, som handlar i egenskap av en person som tillhandahåller tjänster i den mening som avses i fördraget, att betala arbetsgivaravgifter till en fond i värdstaten, utöver de avgifter som han redan har betalat till en fond i den medlemsstat där han är etablerad, utgör en begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster. En sådan skyldighet medför nämligen ytterligare utgifter och administrativa och ekonomiska bördor för företag etablerade i en annan medlemsstat, vilket medför att dessa inte befinner sig i samma konkurrensläge som arbetsgivare etablerade i värdstaten, vilket i sin tur kan avskräcka dem från att tillhandahålla tjänster i denna medlemsstat."(25)

34. Kommissionen har i förevarande mål hävdade att skyldigheten att betala avgiften för fortbildning i Ungern och en motsvarande avgift i Republiken Tjeckien medför ytterligare administrativa och ekonomiska bördor för företag som CIBA. Vid förhandlingen utvidgade kommissionen sin argumentation och påpekade att det i de fall där syftet med en avgift är att finansiera en särskilt fastställd förmån finns ett direkt samband mellan avgiften och förmånen. Kommissionen har därför hävdade att Ungern inte kan ålägga ett bolag att betala en avgift som avser verksamhet som bedrivs i Republiken Tjeckien, värdmedlemsstaten, eftersom Ungern, ursprungslandet, inte ansvarar för att tillhandahålla dessa förmåner i Republiken Tjeckien.

35. Jag anser inte att domstolen ska följa kommissionens uppmaning till en analog tillämpning av domen i målet Arblade m.fl.

36. För det första godtar jag inte att arbetsgivarens skyldighet i domen i målet Arblade m.fl. att betala de "timbres" som där var i fråga skulle vara jämförbar med CIBA:s skyldighet att betala avgiften för fortbildning. I domen i målet Arblade m.fl. fanns ett potentiellt direkt samband mellan betalning av avgiften ("timbres") och Belgiens (eventuella) tillhandahållande av sociala förmåner till de arbetstagare till förmån för vilka betalningen skedde.(26) Arbetstagarna i fråga var emellertid

tillfälligt utstationerade i Belgien av deras arbetsgivare, som var baserade i Frankrike. De omfattades följaktligen av det franska systemet för social trygghet genom de avgifter som betalades av deras arbetsgivare till de franska myndigheterna. Kravet på att deras arbetsgivare likafullt även skulle betala avgifter för social trygghet i Belgien ansågs med rätta medföra ytterligare utgifter och en ekonomisk börda som medförde att deras arbetsgivare som avsåg att tillhandahålla tjänster försattes i en ofördelaktig konkurrenssituation i förhållande till belgiska arbetsgivare (vilka endast behövde betala de belgiska avgifterna för sina arbetstagare).(27)

37. I förevarande fall föreligger inte något direkt samband mellan avgiften för fortbildning och den förmån som varje arbetstagare erhåller.(28) CIBA betalar inte någon avgift för social trygghet till de ungerska myndigheterna för dess tjeckiska arbetstagare (eller dess ungerska arbetstagare) för att säkerställa att varje arbetstagare kan erhålla en särskild förmån som tillhandahålls av den ungerska staten. CIBA har tvärtom ålagts att betala en skatt i Ungern som tillämpas *allmänt* för fortbildning av den ungerska personalstyrkan. Situationen skiljer sig sålunda från situationen i målet Arblade m.fl.

38. För det andra föreligger enligt min mening en annan typ av inskränkning än den som kommissionen har beskrivit, en inskränkning "som är en följd av tillämpningen av reglerna i ett skattesystem".

39. Enligt fast rättspraxis ska varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt anses utgöra en inskränkning i denna frihet.(29) I domen i målet Hartlauer Handelsgesellschaft(30) slog domstolen fast att denna princip är tillämplig de fall där det inte har åberopats att det föreligger diskriminering på grund av nationalitet. Även om syftet med artiklarna 43 EG och 48 EG enligt ordalydelsen är att säkerställa nationell behandling i den mottagande staten, utgör dessa bestämmelser samtidigt ett förbud för ursprungsmedlemsstaten att förhindra att en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning etablerar sig i en annan medlemsstat.(31)

40. I förevarande mål uppkommer en ny fråga i den meningen att domstolen inte ombeds pröva en typisk fråga om skattediskriminering – till exempel huruvida skattelättnad ska medges vid ekonomisk dubbelbeskattning till följd av skillnader mellan beskattningen av inkomster från en inhemsk källa respektive inkomster från en utländsk källa.(32)

41. Enligt min mening visar en analys av den ungerska lagstiftningen att det föreligger en inskränkning till följd av en tillämpning av ett enda skattesystem som helt klart innebär en nackdel för ett företag som önskar utöva sin etableringsfrihet. Denna nackdel är en följd av den omständigheten att ett bolag som önskar etablera sig i utlandet måste ta hänsyn till att det måste betala skatt i sitt hemland som delvis baserar sig på lönekostnaderna för personalstyrkan i värdmedlemsstaten. Denna skyldighet kan (såsom i förevarande fall) adderas till skyldigheten att betala en jämförbar skatt i den medlemsstat där bolaget upprättar en filial. Bolaget kan slutligen hindras från att utnyttja kvittningsmöjligheten(33) för att minska kostnaderna för avgiften för fortbildning i hemvistmedlemsstaten (Ungern). Det sistnämnda beror på tolkningen av den ungerska lagstiftningen, vilken av naturliga skäl ankommer på den nationella domstolen.

42. Enligt den ungerska lagstiftningen ska ett ungerskt moderbolag betala avgiften för fortbildning med avseende på såväl den egna personalstyrkan i Ungern som personalstyrkan i den tjeckiska filialen. Det kan utnyttja kvittningsmöjligheten med avseende på personalstyrkan i Ungern som vilket annat bolag i Ungern som helst. Det förefaller emellertid som om det inte kan göra motsvarande kvittning i Republiken Tjeckien med avseende på den personalstyrka som är anställd där, eftersom samtliga kvittningar måste vara förenliga med ungersk rätt.(34) Av det skälet måste det antingen betala hela avgiften för fortbildning med avseende på den personalstyrka som är anställd i Tjeckien (bolaget kommer följaktligen inte i åtnjutande av kvittningsmöjligheten för

finansiering av fortbildning, vilket är mer relevant för dess särskilda behov och medför en minskning av dess totala skattskyldighet) eller, om det har vidtagit åtgärder för dem i *Ungern* och utnyttjat kvittningsmöjligheten, transportera de arbetstagare som är anställda i Tjeckien från Republiken Tjeckien till Ungern och ge dem logi i Ungern så att de kan komma i åtnjutande av den utbildning som bolaget har bidragit till att finansiera, vilket medför ytterligare besvär och kostnader.

43. Ungern har gjort gällande att alla bolag behandlas på samma sätt enligt den nationella lagstiftningen, inklusive dem som har filialer i utlandet, och att det därför inte föreligger någon diskriminering. Ungern har påpekat att CIBA (i likhet med ett bolag som endast är etablerat i Ungern) har rätt att minska sin bruttoskuld genom att utnyttja kvittningsmöjligheten.

44. Detta är utan tvekan sant men saknar enligt min mening betydelse här.

45. Ett bolag som önskar utnyttja kvittningsmöjligheten måste efterleva de särskilda bestämmelserna i den ungerska lagstiftningen, vilka innehåller fyra alternativ för kvittning. I det följande kommer vart och ett av dessa alternativ att undersökas i korthet.

46. Alternativ i) är att ingå ett samarbetsavtal med en högre utbildningsanstalt som uppfyller kraven i lag LXXXVI av år 1993 om yrkesutbildning. Denna lag är utformad på ett sätt som innebär att endast en ungersk högre utbildningsanstalt uppfyller de krav som ställs där och därför kommer att godkännas som part för ett sådant samarbetsavtal.

47. Alternativ ii) är att sluta ett lärlingsavtal för lärlingsutbildning som inbegriper en praktikplats som följs av en utbildningsperiod på en teknisk utbildningsanstalt. Det är oklart huruvida den ursprungliga praktikplatsen kan innehas i Republiken Tjeckien i stället för i Ungern. Det förefaller hursomhelst som om åtminstone den korta utbildningsperioden ska äga rum på en teknisk utbildningsanstalt som är godkänd av de ungerska myndigheterna. Detta förefaller utesluta att utbildningen äger rum på en teknisk utbildningsanstalt i Republiken Tjeckien.

48. Alternativ iii) är att utge ett utvecklingsbidrag till en utbildningsinstitution för yrkesutbildning. Av de uppgifter som lämnats till EG-domstolen framgår att detta alternativ är begränsat till institutioner i Ungern.

49. Alternativ iv) är slutligen att bolaget ingår ett avtal med ett godkänt organ för att utbilda dess egna anställda. Även i detta avseende framgår det av de uppgifter som lämnats till EG-domstolen att en godkänd institution är en institution som är godkänd enligt ungersk lagstiftning. Även om det antas att en sådan institution har erbjudits att ingå avtal avseende utbildning av CIBA:s arbetstagare som är anställda i Republiken Tjeckien och att detta är tillåtet enligt ungersk rätt, kan det rimligen antas att den skulle ta mer betalt för att göra detta än den skulle ha gjort för en jämförbar utbildning i Ungern.

50. Det kan således anses att kvittningsmöjligheten huvudsakligen kan utnyttjas bara om ett bolag ingår avtal med en ungersk institution som utbildningspartner. Enligt min mening innebär detta i praktiken att ett bolag som bedriver gränsöverskridande verksamhet mister möjligheten att utnyttja kvittningen med avseende på den del av dess personalstyrka som är baserad i en annan medlemsstat.

51. Det ankommer emellertid ytterst på den nationella domstolen (som har fördelen att ha bättre tillgång till tillämplig nationell lagstiftning) att undersöka huruvida a) det enligt den ungerska lagstiftningen är tillåtet för CIBA att utnyttja de fyra avräkningsmöjligheterna genom att sluta avtal med utbildningspartners i Republiken Tjeckien i stället för i Ungern och, om så är fallet, huruvida b) kostnaderna för detta är jämförbara med kostnaderna för att utnyttja kvittningsmöjligheten med en utbildningspartner i Ungern.

52. Om jag inte misstar mig finns det i vart fall tre (sammanlänkade) nackdelar för ett sådant bolag jämfört med ett bolag som enbart bedriver verksamhet i Ungern. För det första kan det inte väljas att finansiera särskild utbildning för sina anställda i Republiken Tjeckien som är direkt relevant för dess egna behov i stället för den obegränsade skyldigheten att betala avgiften för fortbildning, vilket innebär att det åtnjuter mindre flexibilitet avseende valet av strategi. För det andra gäller att när det har betalats avgiften för fortbildning (vilken i allmänhet kommer att användas för att förbättra kompetensen hos den ungerska personalstyrkan), så måste den fortfarande fråga sig om det *därutöver* är nödvändigt att finansiera utbildning för att förbättra kompetensen hos sina egna arbetstagare. Det kan på så sätt inte enbart tvingas att betala de två utbildningsavgifterna (enligt den ungerska lagstiftningen och enligt den tjeckiska lagstiftningen), utan även ytterligare ett belopp med avseende på yrkesspecifik utbildning (vilket i allmänhet inte skulle vara fallet beträffande ett bolag som uteslutande är baserat i Ungern och som kan utnyttja kvittningsmöjligheten). För det tredje gäller att om det inte utnyttjar kvittningsmöjligheten för att vidta åtgärder för utbildning i Ungern för de arbetstagare som är anställda i Tjeckien, så måste det acceptera ytterligare kostnader och administrativa bördor som är förknippade med transport av dess personalstyrka i Tjeckien till Ungern för att de ska kunna delta i en utbildning och täcka kostnaderna för kost och logi under den period de är där.

53. Min slutsats är följaktligen att det sätt på vilket avgiften tas ut, som direkt följer av skattelagstiftningen i endast en medlemsstat, nämligen Ungern, medför en inskränkning, eftersom den gör det mindre attraktivt att utöva etableringsfriheten.(35)

54. En sådan inskränkning kan vara tillåten om den baserar sig på objektiva omständigheter som rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse, är ägnad att säkerställa att det ifrågavarande ändamålet uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.(36)

55. Den ungerska regeringen har inte framfört några rättfärdigandegrunder i sitt skriftliga yttrande. Den utnyttjade inte möjligheten att åberopa rättfärdigandegrunder när den under förhandlingen uttryckligen tillfrågades om den önskade att göra det.

56. Jag föreslår följaktligen att domstolen ska fastställa att det föreligger en inskränkning av etableringsfriheten som inte har rättfärdigats.

Förslag till avgörande

57. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att domstolen ska besvara den av Pest Megyei Bíróság hänskjutna frågan på följande sätt:

Beräkning av den avgift för fortbildning som grundar sig på lönekostnaderna för de anställda i ett bolag, inbegripet dem som är anställda i en filial i en annan medlemsstat (trots att bolaget också fullgör sina skyldigheter vad avser skatter och socialförsäkringar för nämnda arbetstagare i den stat där filialen är belägen), utgör en inskränkning i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG, eftersom den innebär att utövandet av etableringsfriheten blir mindre attraktivt.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Se dom av den 13 december 2005 i mål C?446/03, Marks and Spencer (REG 2005, s. I?10837), punkt 29 och där angiven rättspraxis, och på senare tid dom av den 6 december 2007 i mål C?298/05, Columbus Container Services (REG 2007, s. I?10451), punkt 28 och där angiven rättspraxis.

3 – Dubbelbeskattning definieras i förhållande till skatt som tas ut på inkomst antingen som laglig (juridisk) dubbelbeskattning (beskattning av samma inkomst två gånger hos samma skattesubjekt) eller ekonomisk dubbelbeskattning (beskattning av samma inkomst två gånger hos två olika skattesubjekt, exempelvis där samma vinst först påförs inkomstskatt för juridiska personer som betalas av bolaget, varpå den inkomstbeskattas hos aktieägarna när den utdelas till dem). Se generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande i mål C?374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (kallat ACT), där domstolen meddelade dom den 12 december 2006 (REG 2006, s. I?11673), punkterna 4 och 5, där han diskuterar dessa begrepp.

4 – Se, till exempel, dom av den 18 juni 2009 i mål C?303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha (REG 2009, s. I?0000), punkt 37.

5 – Undertecknat i Prag den 14 januari 1993. Det härrör därför från tiden före dessa medlemsstaters anslutning till Europeiska unionen.

6 – Det bilaterala avtalet stadfästes i Ungern genom Lag XCIII av år 1996.

7 – Jag har sammanfattat innehållet i bestämmelserna i artiklarna 1, 4.1 och 4.2 i lag LXXXVI av år 2003 från bilagan till CIBA:s skriftliga yttranden. Alternativen i) och ii) anges i artikel 4.1 i lag LXXXVI av år 2003. Till alternativen iii) och iv) hänvisas det i yttranden från de båda parterna i tvisten vid den nationella domstolen.

8 – Enligt lag 589/1992 avseende avgifter för socialförsäkringar och arbetsmarknadspolitiska bidrag till staten i Republiken Tjeckien.

9 – Den nationella domstolen undersöker CIBA:s skattskyldighet för åren 2003 och 2004. Det är emellertid klart att det inte föreligger någon oförenlighet med gemenskapsrätten före Ungerns anslutning till EU. Se dom av den 10 januari 2006 i mål C?302/04 Ynos kft (REG 2006, s. I?371), punkterna 35 och 36.

10 – I tvisten i målet vid den nationella domstolen inkom CIBA med en bestyrkt rapport av vilken det framgår att en jämförbar avgift hade betalats i Republiken Tjeckien, vilken också grundar sig på lönekostnaderna för anställda. Av den ungerska lagstiftningen framgår att om CIBA hade varit ett tjeckiskt bolag baserat i Prag med en filial i Budapest, skulle det likväl ha haft att erlagga avgiften (se ovan punkt 6).

11 – Jag har hänvisat till inkomstskatt för juridiska personer och annan inkomstskatt som självklara exempel på direkt skatt, eftersom de båda typerna av skatt är gemensamma för alla medlemsstater.

12 – Se domen i målet Columbus Container Services (ovan fotnot 2), punkt 45, och dom av den 14 november 2006 i mål C?513/04, Kerckhaert och Morres (REG 2006, s. I?10967), punkt 22.

13 – Avgiften för fortbildning omfattas inte av de partiella harmoniseringsåtgärder som hittills har vidtagits, nämligen rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT

1990 L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), konventionen av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (EGT L 225, 1990, s. 10) och rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (EUT L 157, 2003, s. 38).

14 – Se till exempel dom av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt* (REG 2008, s. I-8061), punkt 50.

15 – Följande punkter grundar sig generellt på analysen i punkt 2a (Tillämpningen av artikel 43 EG på bestämmelser om direkt beskattning: Inledning) i punkterna 32–41 i generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande i mål ACT (ovan fotnot 3).

16 – Det är inte överraskande att den förstnämnda inte ger upphov till tvister vid de nationella domstolarna mellan en skadelidande skattskyldig och skattemyndigheterna som leder till en begäran om förhandsavgörande, vilket generaladvokaten Geelhoed noterade i punkt 38.

17 – Punkt 46 i hans förslag till avgörande. Se även mitt förslag till avgörande i mål C-293/06, *Deutsche Shell*, där domstolen meddelade dom den 28 februari 2008 (REG 2008, s. I-1129), punkterna 40–44 och punkterna 28–30 i domen.

18 – Dom av den 12 juli 2005 i mål C-403/03 (REG 2005, s. I-6421), punkt 45.

19 – Punkt 55, min kursivering.

20 – Se till exempel 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 av den 21 september 1999 i mål C-307/97 (REG 1999, s. I-6161), punkterna 56 och 57.

22 – Generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande i målet ACT (ovan fotnot 3), punkt 40.

23 – Dom av den 23 november 1999 i de förenade målen C-369/96 och C-376/96, *Arblade m.fl.* (REG 1999, s. I-8453).

24 – Den belgiska lagen i fråga inbegrep skyldigheten att betala avgifter för systemen med "timbres-intempéries" (stämplar för ogynnsamma väderleksförhållanden) och "timbres-fidélité" (stämplar för lojalitet), som kommissionen enligt min mening har inriktat sitt yttrande på i förevarande mål.

25 – Se domen i målet *Arblade m.fl.* (ovan fotnot 23), punkt 50 (som särskilt avser avgifterna för stämplars för "ogynnsamma väderleksförhållanden" och för "lojalitet").

26 – Domstolen överlät åt den nationella domstolen att kontrollera om de avgifter som skulle erläggas i Belgien gav arbetstagarna i fråga rätt till en verklig social förmån. Se punkt 53 i domen.

27 – Domstolen tycks bland annat ha argumenterat att de arbetstagare som hade "utstationerats" inte behövde och/eller inte nödvändigtvis erhöll ytterligare förmåner i Belgien. Se punkterna 51–54 i domen.

28 – Se punkt 21 ovan.

29 – Se domen i målet Columbus Container Services (ovan fotnot 2), punkt 34 och där angiven rättspraxis.

30 – Dom av den 10 mars 2009 i mål C-169/07, Hartlauer Handelsgesellschaft (REG 2009, s. I-0000), punkt 33.

31 – Se dom av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium (REG 2008, s. I-3601), punkterna 18 och 19 och där angiven rättspraxis. Se även dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes (REG 2006, s. I-7995), punkterna 41 och 42.

32 – Se dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz (REG 2004, s. I-7063), där domstolen slog fast att alternativ behandling i fråga om inkomstskatt som kan väljas för inhemsk utdelning även ska omfatta utdelning från utlandet. Se även dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denavit International (REG 2006, s. I-11949), där domstolen slog fast att artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för en nationell lagstiftning med hänsyn till att utdelning till ett i landet ej hemmahörande moderbolag beskattas medan utdelning till i landet hemmahörande moderbolag nästan helt undantas från skatteplikt.

33 – Se ovan punkt 8.

34 – Jag kommer att undersöka detta närmare nedan i punkterna 45–49.

35 – Enligt min mening uppkommer inte frågan huruvida Ungern eller Republiken Tjeckien har företräde att ta ut avgifter för fortbildning (vilket skulle ha varit fallet vid en jämförelse av två skattesystem i två olika medlemsstater). Inskränkningen följer enbart av det sätt på vilket den ungerska lagstiftningen är utformad.

36 – Se domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 31), punkt 27.