DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

15. april 2010 *

I sag C-96/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Pest Megyei Bíróság (Ungarn) ved afgørelse af 12. marts 2007, indgået til Domstolen den 3. marts 2008, i sagen:

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

mod

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

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, J.N. Cunha Rodrigues, som fungerende formand for Tredje Afdeling, og dommerne A. Rosas og U. Lõhmus (refererende dommer),

* Processprog: ungarsk.

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 18. februar 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft ved ügyvéd D. Deák

— den ungarske regering ved J. Fazekas, M. Fehér og K. Veres, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved R. Hill, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og K. Talabér-Ritz, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 17. december 2009,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 EF og 48 EF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft (herefter »CIBA«), og Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály (centraladministrationens hovedkontor for skat og finanskontrol) vedrørende det beløb, som CIBA er blevet pålagt at betale i erhvervsuddannelsesafgift (herefter »EUA«).

Retsforskrifter

Nationale bestemmelser

3 Artikel 2, stk. 1, i lov nr. LXXXVI af 2003 om bidrag til erhvervsuddannelse og støtte til forbedring af denne uddannelse (A szakképzési hozzájárulásról és a képzés

fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény) (Magyar Közlöny 2003/131, herefter »2003-loven«) bestemmer:

»Handelsselskaber med hjemsted i Ungarn er forpligtet til at betale [EUA], jf. stk. 3 og 4.«

4 Artikel 2, stk. 2, i loven af 2003 foreskriver:

»Juridiske personer, selskaber uden egen status som juridisk person, personsammenslutninger og øvrige organisationer, som har hjemsted i udlandet, og som udøver erhvervsmæssig virksomhed i Ungarn, er ligeledes forpligtede til at betale [EUA], når de har et fast forretningssted eller en afdeling i Ungarn.«

5 Artikel 3, stk. 1, i denne lov bestemmer:

»Beregningsgrundlaget for [EUA] er:

a) […] lønomkostningerne beregnet i henhold til artikel 79, stk. 2, i lov nr. C af 2000 om bogføring (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) […]«

6 Det fremgår af CIBA's og den ungarske regerings skriftlige indlæg, at den arbejdsmarkedsfond, som er blevet oprettet i Republikken Ungarn, indeholder en afdeling, som er forbeholdt erhvervsuddannelse, og hvis formål ifølge 2003-lovens artikel 8, stk. 1, bl.a. er at øge antallet af uddannede specialister på grundlag af den nationale økonomis krav, såvel som udviklingen af disses professionelle kvalifikationer.

7 Ifølge disse indlæg kan det bruttobeløb, som den afgiftspligtige er forpligtet til at betale i EUA til denne afdeling, nedsættes:

— ved afholdelse af et praktisk uddannelsesforløb i henhold til 2003-lovens artikel 4

— ved indgåelse af en uddannelseskontrakt til fordel for den afgiftspligtiges ansatte på op til 33% af dette beløb

— ved betaling af en udviklingsydelse til en videregående uddannelsesinstitution eller erhvervsuddannelsesinstitution på op til 75% af det skyldige beløb.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 CIBA er en virksomhed, som er hjemmehørende i Ungarn, og som er forpligtet til at betale EUA. Den har en filial i Den Tjekkiske Republik, hvor den betaler skat og socialbidrag for de arbejdstagere, som arbejder i denne afdeling, herunder bidrag til

den statslige arbejdsmarkedspolitik, således som foreskrevet ved tjekkisk national lovgivning.

9 Ved en efterfølgende kontrol af regnskabsårene 2003 og 2004 fandt de ungarske skattemyndigheder, at CIBA skyldte restskat. Sagsøgte i hovedsagen stadfæstede som ankeinstans dette skyldige beløb, som bl.a. omfatter beløb hidrørende fra EUA, som CIBA ikke har betalt.

10 CIBA har ved den forelæggende ret gjort gældende, at beregningsgrundlaget for det skyldige EUA-beløb er i strid med artikel 43 EF, idet det for en virksomhed, der er hjemmehørende i Ungarn, omfatter dennes lønomkostninger, herunder de lønomkostninger, som henhører til filialer oprettet uden for det nationale område. CIBA gør gældende, at selskabet som følge deraf er underlagt en dobbelt forpligtelse til at betale en sådan afgift for dets ansatte i Den Tjekkiske Republik. Ydermere er det for så vidt angår disse ansatte ikke muligt at nyde godt af de fordele, som følger af den erhvervsuddannelse, som afholdes af den nationale ungarske arbejdsmarkedsservice, og det er ikke muligt i forhold til disse at afholde praktisk uddannelse, at indgå uddannelsesaftaler eller at betale udviklingsydelse.

11 Den forelæggende ret har anført, at EUA ikke er omfattet af anvendelsesområdet for overenskomsten mellem Republikken Ungarn og Den Tjekkiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskat og formueskat, undertegnet i Prag den 14. januar 1993, således at det må undersøges, om 2003-loven indeholder en restriktion for etableringsfriheden, idet den pålægger et selskab, der er hjemmehørende i Ungarn, at betale EUA selv i tilfælde, hvor det beskæftiger ansatte uden for denne medlemsstat.

12 På denne baggrund har Pest Megyei Bíróság besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

Om Domstolens kompetence

13 Tvisten i hovedsagen vedrører CIBA's regnskabsår 2003 og 2004, selv om Republikken Ungarn først tiltrådte Den Europæiske Union den 1. maj 2004.

14 Domstolen har kun kompetence til at fortolke EF-traktatens bestemmelser med hensyn til deres anvendelse i en ny medlemsstat fra tidspunktet for dennes tiltrædelse af Den Europæiske Union (jf. i denne retning dom af 10.1.2006, sag C-302/04, Ynos, Sml. I, s. 371, præmis 36, og af 14.6.2007, sag C-64/06, Telefónica O2 Czech Republic, Sml. I, s. 4887, præmis 23).

15 Da de faktiske omstændigheder i hovedsagen delvist har fundet sted efter denne dato, er Domstolen kompetent til at besvare det forelagte spørgsmål.

Om det præjudicielle spørgsmål

16 Med sit spørgsmål spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om artikel 43 EF og 48 EF er til hinder for en medlemsstats lovgivning, ifølge hvilken en virksomhed, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, er forpligtet til at betale en afgift som EUA, hvis beløb beregnes på grundlag af lønomkostningerne, herunder de omkostninger, som vedrører en filial af denne virksomhed oprettet i en anden medlemsstat, hvor den ligeledes betaler skatter og afgifter vedrørende de ansatte i denne filial.

17 Den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til artikel 43 EF, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, omfatter i henhold til artikel 48 EF en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Den Europæiske Union, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. bl.a. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 30, af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 42, og af 19.11.2009, sag C-314/08, Filipiak, Sml. I, s. 11049, præmis 59).

18 Selv om bestemmelserne om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (jf. dom af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 33, og af 23.10.2008, sag C-157/07, Krankenheim Ruhesitz

am Wannsee-Seniorenheimstatt, Sml. I, p. 8061, præmis 29, samt Filipiak-dommen, præmis 60).

19 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for denne frihed (jf. dommen i sagen Columbus Container Services, præmis 34, og i sagen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, præmis 30).

20 CIBA er af den opfattelse, at den nationale lovgivning om EUA kan afholde en virksomhed, der er hjemmehørende i Ungarn, fra at oprette et driftssted i en anden medlemsstat. Ifølge CIBA fører forpligtelsen til at betale EUA på grundlag af en sådan virksomheds lønomkostninger, herunder de omkostninger, som vedrører driftsstedet i den anden medlemsstat, til en dobbelt forpligtelse, hvis den medlemsstat, hvor driftsstedet er beliggende, opkræver en tilsvarende afgift for disse ansatte. I denne sag er CIBA forpligtet til at betale en sådan ydelse i form af bidrag til den statslige arbejdsmarkedspolitik i Republikken Tjekkiet for de medarbejdere, der er ansat ved den filial, som CIBA har oprettet i denne medlemsstat.

21 CIBA gør ydermere gældende, at EUA ikke er en skat, idet den for det første indbetales til en afdeling i en offentlig fond, som er forbeholdt erhvervsuddannelse, og som er adskilt fra statsbudgettet, og for det andet, fordi der findes en direkte forbindelse mellem bidragene og denne fonds udbetalinger til erhvervsuddannelses- og/eller undervisningsinstitutionerne i henhold til national ret.

22 Det fremgår i den henseende af forelæggelseskendelsen og indlæggene for Domstolen, at EUA udgør en afgift, som pålægges de selskaber, som falder inden for 2003-lovens

anvendelsesområde, således som det fremgår af denne lovs artikel 2, stk. 1 og 2, og at den i henhold til samme lovs artikel 3 beregnes på grundlag af disses lønomkostninger. EUA-betalingerne finansierer en afdeling af den ungarske arbejdsmarkedsfond, der, som CIBA påpeger, understøtter erhvervsuddannelsesinstitutioner i Ungarn.

23 Hverken den omstændighed, at EUA beregnes på grundlag af de afgiftspligtige selskabers lønomkostninger og ikke på grundlag af disses omsætning eller overskud, eller det faktum, at de indbetales til en fond, som er adskilt fra statsbudgettet, og som er forbeholdt en særlig anvendelse, kan i sig selv udelukke, at afgiften hører under området for direkte beskatning.

24 Ydermere forekommer det ikke, som generaladvokaten påpeger i sit forslag til afgørelse, punkt 21, at disse selskaber modtager nogen som helst ydelser som direkte modydelse for den betalte EUA. I den henseende anfører den ungarske regering i sine indlæg, at EUA ikke er en betaling med bidragskarakter, der giver de ansatte en individuel rettighed til deltagelse i en erhvervsuddannelse. Det er således staten, som bestemmer, under hvilke former de betalte beløb skal anvendes til forbedring af det erhvervsmæssige uddannelsesniveau på det ungarske arbejdsmarked. Det tilkommer ikke desto mindre den forelæggende ret at efterprøve disse påstande.

25 Det bemærkes, at hvis det antages, at EUA hører under området for direkte beskatning, og at CIBA's forpligtelse til at betale dels EUA på grundlag af en beregning, som medtager lønomkostningerne vedrørende CIBA's tjekkiske filial, og dels bidrag til den statslige arbejdsmarkedspolitik i denne medlemsstat for så vidt angår de ansatte i denne filial, kan anses for at udgøre dobbeltbeskatning, følger en sådan skattemæssig ulempe af, at to medlemsstater udøver deres beskatningskompetencer parallelt

(jf. i denne retning dom af 14.11.2006, sag C-513/04, Kerckhaert og Morres, Sml. I, s. 10967, præmis 20, og af 12.2.2009, sag C-67/08, Block, Sml. I, s. 883, præmis 28).

26 Dobbeltbeskatningsoverenskomster har i denne forbindelse til formål at fjerne eller afbøde de negative virkninger, som det har for det indre markeds funktion, at de nationale skattesystemer, således som det er nævnt i den foregående præmis, består side om side med hinanden (jf. Kerckhaert og Morres-dommen, præmis 21, og Block-dommen, præmis 29).

27 Der er imidlertid ikke på EU-rettens nuværende udviklingstrin hvad angår en situation som den, der ligger til grund for hovedsagen, fastsat generelle kriterier for fordelingen af medlemsstaternes kompetence vedrørende ophævelsen af dobbeltbeskatning inden for Den Europæiske Union. Når bortses fra Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6), konventionen af 23. juli 1990 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT L 225, s. 10) og Rådets direktiv 2003/48/EF af 3. juni 2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger (EUT L 157, s. 38), er der ikke hidtil inden for rammerne af EU-retten fastsat nogen som helst foranstaltning med henblik på vedtagelse af ensartede eller harmoniserede regler med det formål at afskaffe dobbeltbeskatning (jf. Kerckhaert og Morres-dommen, præmis 22, og Block-dommen, præmis 30).

28 Det følger heraf, at medlemsstaterne på EU-rettens nuværende udviklingstrin har en vis autonomi på området, forudsat at EU-retten overholdes, og at de derfor ikke er forpligtede til at tilpasse deres eget skattesystem til de forskellige beskatningssystemer i de øvrige medlemsstater med henblik på navnlig at undgå dobbeltbeskatning, som opstår ved, at medlemsstaterne parallelt udøver deres beskatningskompetence (jf. i denne retning dommen i sagen Columbus Container Services, præmis 51, og Block-dommen, præmis 31).

29 Som følge deraf udgør den dobbeltbeskatning, som CIBA påberåber sig, forudsat at den findes, ikke i sig selv en restriktion, som er forbudt i henhold til traktaten (jf. i denne retning dom af 20.5.2008, sag C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Sml. I, s. 3747, præmis 42, og af 16.7.2009, sag C-128/08, Damseaux, Sml. I, s. 6823, præmis 27).

30 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber gør imidlertid gældende, at EUA er en særskat, som opkræves i de ansattes interesse, og som kan behandles ligesom de arbejdsgiverbidrag, der var genstand for hovedsagen i den sag, som lå til grund for dom af 23. november 1999, Arblade m.fl. (forenede sager C-369/96 og C-376/96, Sml. I, s. 8453).

31 I præmis 50 i denne dom fastslog Domstolen, at nationale regler, hvorefter en arbejdsgiver, der handler som tjenesteyder i traktatens forstand, er forpligtet til at betale arbejdsgiverbidrag til en fond i værtsmedlemsstaten ud over de bidrag, han allerede har betalt til en fond i den medlemsstat, hvor han er etableret, udgør en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser, idet en sådan forpligtelse medfører udgifter og yderligere administrative og økonomiske byrder for virksomheder, der er etableret i en anden medlemsstat, således at disse virksomheder ikke i konkurrencemæssig henseende behandles på lige fod med arbejdsgivere, der er etableret i værtsmedlemsstaten, og derfor muligvis vil afholde sig fra at levere tjenesteydelser der.

32 Til forskel fra disse bidrag, som skulle indbetales for hver udstationeret medarbejder med henblik på dennes sociale beskyttelse (jf. dommen i sagen Arblade m.fl., præmis 48, 49 og 80), forekommer det således ikke, som det fremgår af præmis 22 og 24 i denne dom, at EUA betales af de bidragspligtige virksomheder for at give disse en direkte fordel, og endnu mindre for at give deres ansatte en sådan, men at EUA derimod finansierer en statslig fond, som understøtter erhvervsuddannelsesinstitutioner i Ungarn. EUA kan således ikke, med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse

som anført i præmis 24, sidestilles med de bidrag, som blev behandlet i dommen i sagen Arblade m.fl.

33 CIBA og Kommissionen påpeger ligeledes to aspekter af lovgivningen om EUA, som ifølge CIBA og Kommissionen hindrer etableringsfriheden uafhængig af, hvorvidt dobbeltbeskatning finder sted.

34 For det første vedrører forpligtelsen til at betale denne afgift de samlede lønomkostninger for en virksomhed, som er hjemmehørende i Ungarn, men som råder over forretningssteder uden for denne medlemsstat, selv om kun medarbejderne på denne stats område vil kunne nyde godt af de uddannelser, som finansieres af den ungarske arbejdsmarkedsfond.

35 For det andet er en virksomhed, der er hjemmehørende i Ungarn, men som råder over forretningssteder uden for denne medlemsstat, forpligtet til at betale EUA for medarbejdere, for hvem de i den nationale lovgivning fastsatte muligheder for at nedsætte bruttobeløbet for den skyldige EUA ikke foreligger.

36 Selv om den forelæggende ret ikke udtrykkeligt har stillet spørgsmål om disse to forhold ved den omtvistede nationale lovgivning, følger det af forelæggelseskendelsen, som anført i præmis 11 i denne dom, at den spørger, om det er foreneligt med etableringsfriheden, at et selskab, der er hjemmehørende i Ungarn, skal betale EUA med hensyn til lønomkostninger, som vedrører dette selskabs filial i en anden medlemsstat. Da disse to forhold forekommer relevante i denne sammenhæng, bør de undersøges med henblik på at kunne give den forelæggende ret et formålstjenligt svar.

37 Med hensyn til anbringendet om, at de medarbejdere, som er ansat i Republikken Tjekkiet, ikke kan nyde godt af de uddannelser, som finansieres af den ungarske arbejdsmarkedsfond, bemærkes det, at den medlemsstat, hvor en virksomhed er hjemmehørende, i fraværet af en dobbeltbeskatningsaftale har ret til at beskatte denne virksomhed på globalt grundlag (jf. i denne retning dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 32, og af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, præmis 33).

38 Det forhold, at CIBA's ansatte i Republikken Tjekkiet muligvis ikke har mulighed for at nyde godt af disse uddannelser, er blot en konsekvens af Republikken Ungarns beskatnings- og udgiftsbeføjelser, idet EUA ifølge forelæggelseskendelsen ikke falder ind under anvendelsesområdet for den i denne doms præmis 11 nævnte konvention. Derfor kan en sådan omstændighed ikke i sig selv udgøre en hindring, der er i strid med etableringsfriheden.

39 For så vidt angår muligheden for at nedsætte bruttobeløbet for den skyldige EUA for et selskab, der falder under 2003-lovens anvendelsesområde, fremgår det af CIBA's og den ungarske regerings indlæg, som anført i præmis 7 i denne dom, at et sådant selskab til dette formål kan afholde et praktisk uddannelsesforløb, indgå en uddannelsesaftale for dets egne medarbejdere, eller betale en udviklingsydelse til en videregående uddannelsesinstitution eller en erhvervsuddannelsesinstitution.

40 Hvis et sådant selskab har taget skridt til sådanne foranstaltninger uafhængigt af dets forpligtelse til at betale EUA, hvilket særligt vil kunne være tilfældet med hensyn til afholdelse af uddannelse af dets egne medarbejdere, må muligheden for at fradrage omkostningerne ved disse foranstaltninger fra bruttobeløbet for den skyldige EUA anses for at være en fordel.

41 Det fremgår imidlertid af CIBA's indlæg, at de ovennævnte muligheder for at nedsætte bruttobeløbet for den skyldige EUA er fastsat ved ungarsk lov. Under retsmødet har såvel CIBA som den ungarske regering anført, at en sådan uddannelse ville skulle finde sted i Ungarn. CIBA har anført, at selv om det personale, som er ansat ved dets filial i Republikken Tjekkiet, ikke er udelukket fra at deltage i en sådan uddannelse, ville deres deltagelse indebære yderligere omkostninger forbundet med bl.a. rejseudgifter og ville under hensyntagen til forskellene i de ungarske og tjekkiske uddannelsessystemer være formålsløs.

42 Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve de konkrete omstændigheder ved det i de tre foregående præmisser beskrevne system såvel som deres faktiske virkning. Med forbehold for denne efterprøvelse forekommer det, at de muligheder, som er foreskrevet i den ungarske lovgivning, for at et selskab som sagsøgeren i hovedsagen kan reducere det bruttobeløb, der skal betales i EUA, ikke rent praktisk lader sig anvende med hensyn til et forretningssted i en anden medlemsstat.

43 I dette tilfælde er situationen for et selskab, som er hjemmehørende i Ungarn, og som har et forretningssted i en anden medlemsstat, for så vidt angår den fordel, som er påvist i præmis 40 i denne dom, mindre fordelagtig, end den er for et selskab, som begrænser sin aktivitet til det ungarske område (jf. analogt Lidl Belgium-dommen, præmis 25, og Filipiak-dommen, præmis 67).

44 Den praktiske vanskelighed, som et selskab, der er hjemmehørende i Ungarn, har for vedrørende et forretningssted i en anden medlemsstat at drage fordel af de muligheder, som den ungarske lovgivning foreskriver for at nedsætte bruttobeløbet for den skyldige EUA, kan, i det omfang denne vanskelighed bekræftes af den forelæggende ret, således afholde dette selskab fra at udnytte etableringsfriheden i henhold til

artikel 43 EF og 48 EF og udgør en begrænsning af denne frihed (jf. analogt Filipiak-dommen, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis).

45 Ifølge Domstolens praksis kan en foranstaltning, der indskrænker en af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder, kun tillades, såfremt den er begrundet i tvingende almene hensyn. Desuden skal anvendelsen af en sådan foranstaltning i et sådant tilfælde kunne sikre, at det med foranstaltningen forfulgte mål nås, og den må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at nå det pågældende mål (jf. bl.a. dom af 16.10.2008, sag C-527/06, Renneberg, Sml. I, s. 7735, præmis 81).

46 Den ungarske regering har imidlertid ikke påberåbt sig nogen eventuel begrundelse, og en sådan er heller ikke nævnt af den forelæggende ret.

47 Det bemærkes under alle omstændigheder, at en hindring som den, der er påvist i præmis 44 i denne dom, ikke kan begrundes i nødvendigheden af at bevare sammenhængen i en ordning som den i hovedsagen omtvistede EUA. For at der kan gives medhold i et sådant anbringende, kræver Domstolen, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet den direkte karakter af denne sammenhæng desuden skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (jf. i denne retning dom af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 78 og den deri nævnte retspraksis). I hovedsagen forekommer medregningen af den samlede lønsum for et forretningssted i en anden medlemsstat for et selskab, der er hjemmehørende i Ungarn, ikke at modsvares af nogen praktisk mulighed for, at dette selskab kan nyde godt af de muligheder, som den ungarske lovgivning foreskriver for at nedsætte bruttobeløbet for den skyldige EUA med hensyn til uddannelsesomkostninger, som et sådant forretningssted har pådraget sig.

48 Det følger i øvrigt af 2003-lovens artikel 8, stk. 1, såvel som af den ungarske regerings indlæg, at EUA-ordningen har til formål at forbedre uddannelsesniveauet for de ansatte/medarbejderne på det ungarske arbejdsmarked. I den henseende vil en nedsættelse af det skyldige bruttobeløb for uddannelsesudgifter afholdt uden for ungarsk område utvivlsomt kunne føre til en begrænsning af de midler, som vil kunne anvendes til virkeliggørelsen af dette formål. Et sådant hensyn er imidlertid af rent økonomisk art og kan således i overensstemmelse med fast retspraksis ikke udgøre et tvingende alment hensyn (jf. i denne retning dom af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 50, og Glaxo Wellcome-sagen, præmis 82).

49 Henset til ovenstående bemærkninger, skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 43 EF og 48 EF er til hinder for en medlemsstats lovgivning, ifølge hvilken en virksomhed, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, er forpligtet til at betale en afgift som EUA, hvis beløb beregnes på grundlag af lønomkostningerne, herunder omkostninger, som vedrører en filial af denne virksomhed oprettet i en anden medlemsstat, hvis en sådan virksomhed med hensyn til en sådan filial i praksis er forhindret i at nyde godt af de i denne lovgivning foreskrevne muligheder for at nedsætte denne afgift eller i at have adgang til disse muligheder.

Sagens omkostninger

50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 43 EF og 48 EF er til hinder for en medlemsstats lovgivning, ifølge hvilken en virksomhed, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, er forpligtet til at betale en afgift som erhvervsuddannelsesafgiften, hvis beløb beregnes på grundlag af lønomkostningerne, herunder omkostningerne, som vedrører en filial af denne virksomhed oprettet i en anden medlemsstat, hvis en sådan virksomhed med hensyn til en sådan filial i praksis er forhindret i at nyde godt af de i denne lovgivning foreskrevne muligheder for at nedsætte denne afgift eller i at have adgang til disse muligheder.

Underskrifter