ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 15ης Απριλίου 2010 *

Στην υπόθεση C-96/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Pest Megyei Bíróság (Ουγγαρία) με απόφαση της 12ης Μαρτίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Μαρτίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

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

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, προεδρεύοντα του τρίτου τμήματος, A. Rosas και U. Lõhmus (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 18ης Φεβρουαρίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft, εκπροσωπούμενη από τον D. Deák, ügyvéd,

— η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την J. Fazekas, τον M. Fehér και την K. Veres,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον R. Hill,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την K. Talabér-Ritz,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 17ης Δεκεμβρίου 2009,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή έχει υποβληθεί στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft (στο εξής: CIBA) και της Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (στο εξής: APEH) Hatósági Főosztály (κεντρικής υπηρεσίας φορολογικού και δημοσιονομικού ελέγχου) με αντικείμενο το ύψος της εισφοράς επαγγελματικής καταρτίσεως (στο εξής: ΕΕΚ) που οφείλει να καταβάλλει η CIBA.

Το νομικό πλαίσιο

Η εθνική νομοθεσία

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, του νόμου LXXXVI. του 2003 για την εισφορά επαγγελματικής καταρτίσεως και την υποστήριξη και προώθηση της καταρτίσεως

(A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény) (*Magyar Közlöny* 2003/131, στο εξής: νόμος του 2003):

«Οφείλουν να καταβάλλουν την [ΕΕΚ], λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων των παραγράφων 3 και 4, οι εμπορικές εταιρείες που εδρεύουν στην ημεδαπή […]»

4 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, του νόμου του 2003:

«Οφείλουν επίσης να καταβάλλουν την [ΕΕΚ] τα νομικά πρόσωπα που εδρεύουν στην αλλοδαπή, αλλά ασκούν εμπορικές δραστηριότητες στην ημεδαπή, καθώς και οι επιχειρήσεις χωρίς νομική προσωπικότητα, οι ενώσεις προσώπων και οι λοιποί οργανισμοί που εδρεύουν στην αλλοδαπή, αλλά διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση ή υποκατάστημα στην Ουγγαρία.»

5 Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, του νόμου αυτού:

«Για τον υπολογισμό της [ΕΕΚ] λαμβάνονται υπόψη:

α) οι δαπάνες μισθοδοσίας, οι οποίες υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 79, παράγραφος 2, του νόμου C. του 2000 περί λογιστικής (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) […]».

6 Από τις γραπτές παρατηρήσεις της CIBA και της Ουγγρικής Κυβερνήσεως προκύπτει ότι το ταμείο για την αγορά εργασίας που έχει ιδρυθεί στη Δημοκρατία της Ουγγαρίας διαθέτει τμήμα για την επαγγελματική κατάρτιση με σκοπό, κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, του νόμου του 2003, ιδίως την αύξηση του αριθμού των ειδικευμένων που καταρτίζονται ανάλογα με τις απαιτήσεις της εθνικής οικονομίας και την ανάπτυξη των επαγγελματικών ικανοτήτων των προσώπων αυτών.

7 Κατά τις εν λόγω παρατηρήσεις, το ακαθάριστο ποσό της ΕΕΚ που οφείλει να καταβάλλει ο φορολογούμενος στο τμήμα αυτό μπορεί να συμψηφισθεί:

— με την οργάνωση πρακτικής καταρτίσεως δυνάμει του άρθρου 4 του νόμου του 2003,

— με τη σύναψη συμβάσεως καταρτίσεως των εργαζομένων του φορολογουμένου, κατά ποσοστό 33 % του ποσού αυτού, και

— με την επιχορήγηση ενός ανώτερου εκπαιδευτικού ιδρύματος ή επαγγελματικής σχολής, κατά ποσοστό 75 % του εν λόγω ποσού.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Η CIBA είναι επιχείρηση η οποία εδρεύει στην Ουγγαρία και υπόκειται στην υποχρέωση καταβολής της ΕΕΚ. Διαθέτει υποκατάστημα στην Τσεχική Δημοκρατία, όπου καταβάλλει φόρους και εισφορές για τους εργαζομένους που απασχολεί στο

υποκατάστημα αυτό, συμπεριλαμβανομένων των εισφορών για την κρατική πολιτική απασχολήσεως που προβλέπει το τσεχικό δίκαιο.

9 Στο πλαίσιο μεταγενέστερου φορολογικού ελέγχου που αφορούσε τα έτη 2003 και 2004, οι ουγγρικές φορολογικές αρχές βεβαίωσαν εις βάρος της CIBA ορισμένη οφειλή. Κατόπιν ασκήσεως προσφυγής κατά της αποφάσεως αυτής, η καθής στην υπόθεση της κύριας δίκης επιβεβαίωσε την ύπαρξη της οφειλής αυτής που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, ποσά τα οποία αφορούν την ΕΕΚ που δεν είχε καταβάλει η CIBA.

10 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η CIBA αμφισβήτησε τη συμβατότητα προς το άρθρο 43 ΕΚ της βάσεως υπολογισμού του ύψους της οφειλόμενης ΕΕΚ, καθόσον, στην περίπτωση επιχειρήσεως εδρεύουσας στην Ουγγαρία, λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες μισθοδοσίας, συμπεριλαμβανομένων των αντιστοίχων δαπανών των υποκαταστημάτων της που εδρεύουν στην αλλοδαπή. Η CIBA ισχυρίστηκε ότι, υπόκειται, ως εκ τούτου, σε διπλή υποχρέωση καταβολής τέτοιας εισφοράς για τους εργαζομένους που απασχολεί στην Τσεχική Δημοκρατία. Επιπροσθέτως, οι εργαζόμενοι αυτοί δεν μπορούν να επωφεληθούν των πλεονεκτημάτων που παρέχει η επαγγελματική κατάρτιση, την οποία διοργανώνουν οι ουγγρικές υπηρεσίες για την εθνική αγορά εργασίας και αποκλείεται η διοργάνωση πρακτικής καταρτίσεως ή η σύναψη συμβάσεων καταρτίσεως των εργαζομένων αυτών ή η παροχή επιχορηγήσεων.

11 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η ΕΕΚ δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της συμβάσεως μεταξύ της Δημοκρατίας της Ουγγαρίας και της Τσεχικής Δημοκρατίας, η οποία υπογράφηκε στην Πράγα στις 14 Ιανουαρίου 1993, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πάταξη της φοροδιαφυγής όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και περιουσίας, με αποτέλεσμα να πρέπει να εξετασθεί αν ο νόμος του 2003 περιορίζει την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, καθόσον υποχρεώνει τις εταιρείες που εδρεύουν στην Ουγγαρία να καταβάλλουν την ΕΕΚ, ακόμη και αν απασχολούν εργαζομένους εκτός του συγκεκριμένου κράτους μέλους.

12 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Pest Megyei Bíróság αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει η αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως βάσει των άρθρων 43 [ΕΚ] και 48 [...] ΕΚ την έννοια ότι απαγορεύει κανόνα δικαίου, βάσει του οποίου εμπορική εταιρεία εδρεύουσα στην Ουγγαρία πρέπει να καταβάλλει την [ΕΕΚ], ακόμη και στην περίπτωση που απασχολεί εργαζομένους σε υποκατάστημα της αλλοδαπής και εκπληρώνει τις υποχρεώσεις που υπέχει για καταβολή φόρων και εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως για τους εργαζομένους αυτούς στο κράτος στο οποίο βρίσκεται το υποκατάστημα;»

Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου

13 Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τις χρήσεις της CIBA για τα έτη 2003 και 2004, ενώ η Δημοκρατία της Ουγγαρίας προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση μόλις την 1η Μαΐου 2004.

14 Το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ερμηνεύσει τις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ μόνον όσον αφορά την εφαρμογή τους σε νέο κράτος μέλος από την ημερομηνία της προσχωρήσεώς του στην Ευρωπαϊκή Ένωση (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-302/04, Ynos, Συλλογή 2006, σ. I-371, σκέψη 36, και της 14ης Ιουνίου 2007, C-64/06, Telefónica O2 Czech Republic, Συλλογή 2007, σ. I-4887, σκέψη 23).

15 Καθόσον τα πραγματικά περιστατικά στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι εν μέρει μεταγενέστερα της εν λόγω ημερομηνίας, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να απαντήσει στο υποβληθέν ερώτημα.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

16 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας επιχείρηση εδρεύουσα στο εν λόγω κράτος οφείλει να καταβάλλει εισφορά όπως η ΕΕΚ, της οποίας το ύψος υπολογίζεται βάσει των δαπανών μισθοδοσίας, συμπεριλαμβανομένων των αντιστοίχων δαπανών υποκαταστήματός της που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, στο οποίο καταβάλλει επίσης φόρους και εισφορές για τους εργαζομένους που απασχολούνται στο υποκατάστημα αυτό.

17 Κατά πάγια νομολογία, η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 43 ΕΚ στους υπηκόους των κρατών μελών και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς το δικαίωμα αναλήψεως και ασκήσεως μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και το δικαίωμα συστάσεως και διαχειρίσεως επιχειρήσεων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, κατά το άρθρο 48 ΕΚ, όσον αφορά τις εταιρείες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική έδρα τους, την κεντρική διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρείας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 30· της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 42, και της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-314/08, Filipiak, Συλλογή 2009, σ. I-11049, σκέψη 59).

18 Μολονότι οι διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως έχουν ως σκοπό, βάσει του γράμματός τους, να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν όμως, επίσης, στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος υπηκόων του ή εταιρειών που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (βλ. αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services, Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψη 33· της 23ης Οκτωβρίου 2008, C-157/07, Krankenheim Ruhesitz

am Wannsee-Seniorenheimstatt, Συλλογή 2008, σ. I-8061, σκέψη 29, και προπαρατεθείσα απόφαση Filipiak, σκέψη 60).

19 Επιπροσθέτως, κατά πάγια νομολογία, ως περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως πρέπει να θεωρούνται όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Columbus Container Services, σκέψη 34, και Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorengeimstatt, σκέψη 30).

20 Η CIBA φρονεί ότι η εθνική νομοθεσία περί ΕΕΚ μπορεί να αποθαρρύνει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος επιχειρήσεως εδρεύουσας στην Ουγγαρία. Κατά την άποψή της, η υποχρέωση καταβολής ΕΕΚ υπολογιζομένης βάσει των δαπανών μισθοδοσίας μιας τέτοιας επιχειρήσεως, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών μισθοδοσίας για εργαζομένους που απασχολεί στην αλλοδαπή, συνεπάγεται διπλή επιβάρυνση, καθόσον το κράτος μέλος στο οποίο εδρεύει επιβάλλει παρόμοια υποχρέωση για τους εν λόγω εργαζομένους. Εν προκειμένω, η CIBA οφείλει να καταβάλλει τέτοιου είδους εισφορά, σχετική με την κρατική πολιτική απασχολήσεως στην Τσεχική Δημοκρατία, για τους εργαζομένους που απασχολεί στο υποκατάστημά της, το οποίο εδρεύει σ΄ αυτό το κράτος μέλος.

21 Η CIBA ισχυρίζεται, επίσης, ότι η ΕΕΚ δεν συνιστά φόρο, καθόσον, αφενός, καταβάλλεται σε τμήμα δημόσιου ταμείου για την επαγγελματική κατάρτιση ανεξάρτητο του κρατικού προϋπολογισμού και, αφετέρου, υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ των εισφορών και των καταβολών του ανωτέρω ταμείου που, βάσει του εθνικού δικαίου, προορίζονται για σχολές επαγγελματικής καταρτίσεως και/ή εκπαιδευτικά ιδρύματα.

22 Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής και τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο προκύπτει ότι η ΕΕΚ συνιστά οφειλή η οποία βαρύνει τις

εταιρείες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του νόμου 2003, όπως προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου αυτού και υπολογίζεται, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 3 του ανωτέρω νόμου, βάσει των δαπανών μισθοδοσίας των εν λόγω εταιρειών. Οι καταβολές της ΕΕΚ χρηματοδοτούν το τμήμα του ουγγρικού ταμείου για την αγορά εργασίας, το οποίο επιχορηγεί, όπως επισημαίνει η CIBA, σχολές επαγγελματικής καταρτίσεως της Ουγγαρίας.

23 Πάντως, ούτε το γεγονός ότι η ΕΕΚ υπολογίζεται βάσει των δαπανών μισθοδοσίας των υπόχρεων εταιρειών και όχι βάσει των εισοδημάτων ή των πλεονεκτημάτων τους, ούτε το γεγονός ότι καταβάλλεται σε ταμείο ανεξάρτητο του κεντρικού κρατικού προϋπολογισμού και προορίζεται για συγκεκριμένη χρήση μπορούν αυτά καθαυτά να αποκλείσουν ότι εμπίπτει στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

24 Εξάλλου, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 21 των προτάσεών της, ουδόλως προκύπτει ότι οι εν λόγω εταιρείες απολαύουν οποιασδήποτε παροχής ως άμεσο αντάλλαγμα για την καταβολή της ΕΕΚ. Συναφώς, η Ουγγρική Κυβέρνηση υπογραμμίζει, με τις παρατηρήσεις της, ότι η ΕΕΚ δεν συνιστά οφειλή ανταποδοτικού χαρακτήρα παρέχουσα στους εργαζομένους ατομικό δικαίωμα συμμετοχής σε επαγγελματική κατάρτιση. Συγκεκριμένα, το κράτος είναι αυτό που αποφασίζει με ποιο τρόπο το καταβαλλόμενο ποσό μπορεί να συμβάλει στη βελτίωση του επιπέδου επαγγελματικής καταρτίσεως στην ουγγρική αγορά εργασίας. Εναπόκειται, εντούτοις, στο αιτούν δικαστήριο να επαληθεύσει τις διαπιστώσεις αυτές.

25 Παρατηρείται ότι, ακόμη κι αν υποτεθεί ότι η ΕΕΚ εμπίπτει στον τομέα της άμεσης φορολογίας και ότι η υποχρέωση της CIBA να καταβάλλει, αφενός, την ΕΕΚ βάσει υπολογισμού που λαμβάνει υπόψη τις δαπάνες μισθοδοσίας του υποκαταστήματός της στην Τσεχική Δημοκρατία και, αφετέρου, τις εισφορές για την κρατική πολιτική απασχολήσεως στο εν λόγω κράτος μέλος για τους εργαζομένους που απασχολούνται στο υποκατάστημα αυτό μπορούν να θεωρηθούν ως διπλή φορολογία, αυτό το φορολογικό μειονέκτημα απορρέει από την παράλληλη άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας δύο κρατών μελών (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου

2006, C-513/04, Kerckhaert και Morres, Συλλογή 2006, σ. I-10967, σκέψη 20, και της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-67/08, Block, Συλλογή 2009, σ. I-883, σκέψη 28).

26 Συναφώς, οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αποσκοπούν στην εξάλειψη ή στην άμβλυνση των αρνητικών επιπτώσεων που έχει για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς η συνύπαρξη των εθνικών φορολογικών συστημάτων για την οποία έγινε λόγος στην προηγούμενη σκέψη (προπαρατεθείσες αποφάσεις Kerckhaert και Morres, σκέψη 21, και Block, σκέψη 29).

27 Εντούτοις, το δίκαιο της Ενώσεως, κατά το παρόν στάδιο εξελίξεώς του και σε σχέση με περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, δεν προβλέπει γενικά κριτήρια για την κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ενώσεως. Συγκεκριμένα, αν εξαιρεθούν η οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6), η σύμβαση της 23ης Ιουλίου 1990 για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ L 225, σ. 10), και η οδηγία 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις (ΕΕ L 157, σ. 38), δεν έχει θεσπιστεί μέχρι σήμερα, στο πλαίσιο του δικαίου της Ενώσεως, κανένα μέτρο ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως με σκοπό την εξάλειψη των περιπτώσεων διπλής φορολογίας (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Kerckhaert και Morres, σκέψη 22, και Block, σκέψη 30).

28 Κατά συνέπεια, κατά το παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ενώσεως, τα κράτη μέλη, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν το δίκαιο αυτό, διαθέτουν κάποια αυτονομία στον φορολογικό τομέα και, επομένως, δεν έχουν την υποχρέωση να προσαρμόζουν το φορολογικό τους σύστημα στα διάφορα φορολογικά συστήματα των άλλων κρατών μελών, ώστε, μεταξύ άλλων, να αποφεύγεται η διπλή φορολογία που θα οφειλόταν στην παράλληλη άσκηση από τα κράτη αυτά των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους (βλ., συναφώς, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Columbus Container Services, σκέψη 51 και Block, σκέψη 31).

29 Ως εκ τούτου, ακόμη κι αν υποτεθεί ότι υφίσταται η διπλή επιβάρυνση που προβάλλει η CIBA, δεν συνιστά αυτή καθαυτή απαγορευόμενο από τη Συνθήκη περιορισμό (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 20ής Μαΐου 2008, C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Συλλογή 2008, σ. I-3747, σκέψη 42, και της 16ης Ιουλίου 2009, C-128/08, Damseaux, Συλλογή 2009, σ. I-6823, σκέψη 27).

30 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ισχυρίζεται, εντούτοις, ότι η ΕΕΚ είναι ειδικός φόρος, ο οποίος επιβάλλεται υπέρ των εργαζομένων, εξομοιούμενος με τις εργοδοτικές εισφορές που αποτέλεσαν αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-369/96 και C-376/96, επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1999, Arblade κ.λπ. (Συλλογή 1999, σ. I-8453).

31 Με τη σκέψη 50 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο έκρινε ότι εθνική νομοθεσία που υποχρεώνει τον εργοδότη, ο οποίος ενεργεί ως παρέχων υπηρεσίες κατά την έννοια της Συνθήκης, να καταβάλλει εργοδοτικές εισφορές στα ασφαλιστικά ταμεία του κράτους μέλους υποδοχής, επιπλέον των εισφορών που καταβάλλει στα ασφαλιστικά ταμεία του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένος, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, καθόσον η υποχρέωση αυτή συνεπάγεται επιπλέον έξοδα και διοικητικές και οικονομικές επιβαρύνσεις για τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, με αποτέλεσμα οι τελευταίες να μην αντιμετωπίζουν ίσες συνθήκες ανταγωνισμού σε σχέση με τους εργοδότες που είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος υποδοχής και να αποθαρρύνονται έτσι να παρέχουν υπηρεσίες εντός του εν λόγω κράτους μέλους.

32 Αντιθέτως από τις εν λόγω εισφορές, οι οποίες έπρεπε να καταβληθούν για την κοινωνική ασφάλιση κάθε αποσπασμένου εργαζομένου (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Arblade κ.λπ., σκέψεις 48, 49 και 80), η ΕΕΚ, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 22 και 24 της παρούσας αποφάσεως, δεν καταβάλλεται από τις υπόχρεες επιχειρήσεις για να παρασχεθεί άμεσα ορισμένο πλεονέκτημα σ΄ αυτές ή στους εργαζομένους τους, αλλά χρηματοδοτεί κρατικό ταμείο το οποίο επιχορηγεί σχολές επαγγελματικής καταρτίσεως στην Ουγγαρία. Συνεπώς, η ΕΕΚ δεν μπορεί να εξομοιωθεί με

τις επίμαχες εισφορές στην προπαρατεθείσα απόφαση Arblade κ.λπ., υπό την επιφύλαξη της εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου επαληθεύσεως που επισημαίνει η ανωτέρω σκέψη 24.

33 Η CIBA και η Επιτροπή επισημαίνουν, επίσης, δύο στοιχεία της σχετικής νομοθεσίας περί ΕΕΚ τα οποία, κατά τη γνώμη τους, εμποδίζουν την ελευθερία εγκαταστάσεως ανεξαρτήτως της υπάρξεως διπλής φορολογίας.

34 Πρώτον, η υποχρέωση καταβολής της εισφοράς αυτής αφορά το σύνολο των δαπανών μισθοδοσίας επιχειρήσεως που εδρεύει στην Ουγγαρία, αλλά διαθέτει υποκαταστήματα στην αλλοδαπή, μολονότι μόνον οι απασχολούμενοι στην ημεδαπή εργαζόμενοι μπορούν να επωφεληθούν των καταρτίσεων που χρηματοδοτεί το ουγγρικό ταμείο για την αγορά εργασίας.

35 Δεύτερον, επιχείρηση που εδρεύει στην Ουγγαρία, αλλά διαθέτει υποκαταστήματα στην αλλοδαπή οφείλει να καταβάλλει την ΕΕΚ για εργαζομένους για τους οποίους δεν ισχύουν οι προβλεπόμενες στην εθνική νομοθεσία δυνατότητες συμψηφισμού του οφειλόμενου ακαθάριστου ποσού της ΕΕΚ.

36 Μολονότι το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα δεν κάνει ρητή αναφορά σ' αυτά τα δύο στοιχεία της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας στην υπόθεση της κύριας δίκης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει, όπως επισημαίνεται στη σκέψη 11 της παρούσας αποφάσεως, ότι το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν συνάδει προς την ελευθερία εγκαταστάσεως η υποχρέωση εταιρείας εδρεύουσας στην Ουγγαρία να καταβάλλει την ΕΕΚ βάσει δαπανών μισθοδοσίας υποκαταστήματός της, το οποίο εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος. Δεδομένου ότι τα εν λόγω δύο ζητήματα είναι κρίσιμα στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να εξετασθούν για να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο.

37 Όσον αφορά το επιχείρημα ότι οι εργαζόμενοι που απασχολούνται στην Τσεχική Δημοκρατία δεν μπορούν να επωφεληθούν των προγραμμάτων καταρτίσεως που χρηματοδοτούνται από το ουγγρικό ταμείο για την αγορά εργασίας, πρέπει να υπομνησθεί ότι το κράτος μέλος στο οποίο εδρεύει μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα συνολικής φορολογήσεως της επιχειρήσεως αυτής, αν δεν υπάρχει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 32, και της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium, Συλλογή 2008, σ. I-3601, σκέψη 33).

38 Η ενδεχόμενη μη αναγνώριση στους εργαζομένους της CIBA που απασχολούνται στην Τσεχική Δημοκρατία της δυνατότητας συμμετοχής στα εν λόγω προγράμματα καταρτίσεως θα ήταν απλώς αποτέλεσμα της εξουσίας της Ουγγρικής Δημοκρατίας να επιβάλλει φόρους και να προβαίνει σε δαπάνες, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι, κατά την απόφαση περί παραπομπής, η ΕΕΚ δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της συμβάσεως που μνημονεύεται στη σκέψη 11 της παρούσας αποφάσεως. Συνεπώς, μια τέτοια περίσταση δεν συνιστά αυτή καθαυτή περιορισμό που αντίκειται στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

39 Όσον αφορά τις δυνατότητες εταιρείας εμπίπτουσας στο πεδίο εφαρμογής του νόμου του 2003 να συμψηφίσει το ακαθάριστο ποσό της οφειλόμενης ΕΕΚ, από τις παρατηρήσεις της CIBA και της Ουγγρικής Κυβερνήσεως προκύπτει, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 7 της παρούσας αποφάσεως, ότι η εταιρεία αυτή μπορεί, προς τούτο, να διοργανώσει πρακτική κατάρτιση ή να συνάψει σύμβαση για την κατάρτιση των εργαζομένων της ή να επιχορηγήσει ανώτερο εκπαιδευτικό ίδρυμα ή επαγγελματική σχολή.

40 Αν η εταιρεία αυτή προβεί σε τέτοιου είδους ενέργειες ανεξαρτήτως της υποχρεώσεώς της να καταβάλλει την ΕΕΚ, κάτι το οποίο θα μπορούσε να συμβεί ιδίως στην περίπτωση διοργανώσεως προγράμματος για την κατάρτιση των εργαζομένων της, πρέπει να θεωρηθεί ως πλεονέκτημα η δυνατότητα συμψηφισμού των σχετικών δαπανών με το ακαθάριστο ποσό της οφειλόμενης ΕΕΚ.

41 Εντούτοις, η CIBA σημειώνει με τις παρατηρήσεις της ότι οι ανωτέρω δυνατότητες συμψηφισμού του ακαθάριστου ποσού της οφειλόμενης ΕΕΚ καθορίζονται από το ουγγρικό δίκαιο. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τόσο η συγκεκριμένη διάδικος στην υπόθεση της κύριας δίκης όσο και η Ουγγρική Κυβέρνηση επισήμαναν ότι η κατάρτιση που διοργανώνεται κατά τα ανωτέρω πρέπει να πραγματοποιείται στην Ουγγαρία. Κατά τη CIBA, ακόμη κι αν το προσωπικό που απασχολεί στο υποκατάστημά της στην Τσεχική Δημοκρατία μπορεί να συμμετέχει στην εν λόγω κατάρτιση, η συμμετοχή του δυσχεραίνεται εξαιτίας των συμπληρωματικών δαπανών που συνδέονται ιδίως με τα οδοιπορικά και θα ήταν άνευ οιασδήποτε χρησιμότητας, λόγω των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ των συστημάτων καταρτίσεως της Ουγγαρίας και της Τσεχικής Δημοκρατίας.

42 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να επαληθεύσει τις ιδιαιτερότητες του συστήματος που περιγράφεται στις τρεις ανωτέρω σκέψεις καθώς και τα πρακτικά αποτελέσματά τους. Υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως αυτής, οι προβλεπόμενες από το ουγγρικό δίκαιο δυνατότητες μιας εταιρείας, όπως η προσφεύγουσα στην υπόθεση της κύριας δίκης, να συμψηφίσει το ακαθάριστο ποσό της οφειλόμενης ΕΕΚ προφανώς δεν μπορούν στην πράξη να έχουν εφαρμογή σε σχέση με υποκατάστημα που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος.

43 Στην περίπτωση αυτή, εταιρεία η οποία εδρεύει στην Ουγγαρία και διαθέτει υποκατάστημα σε άλλο κράτος μέλος βρίσκεται, όσον αφορά το πλεονέκτημα που επισημαίνεται στη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως, σε λιγότερο ευνοϊκή θέση από τη θέση εταιρείας η οποία περιορίζει τη δραστηριότητά της στην Ουγγαρία (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσες αποφάσεις Lidl Belgium, σκέψη 25, και Filipiak, σκέψη 67).

44 Επομένως, η δυσκολία, στην πράξη, μιας εταιρείας που εδρεύει στην Ουγγαρία να κάνει χρήση, σε σχέση με υποκατάστημά της το οποίο εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, των δυνατοτήτων που προβλέπει η ουγγρική νομοθεσία για συμψηφισμό του ακαθάριστου ποσού της οφειλόμενης ΕΕΚ δύναται, εφόσον επιβεβαιώνεται από το αιτούν δικαστήριο, να αποτρέψει την εν λόγω εταιρεία από την άσκηση της προβλεπόμενης στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ ελευθερίας εγκαταστάσεως και συνιστά περιορισμό της

ελευθερίας αυτής (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Filipiak, σκέψη 71 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

45 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μέτρο περιοριστικό των θεμελιωδών ελευθεριών που εγγυάται η Συνθήκη επιτρέπεται μόνον αν το επιβάλλουν επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος. Αλλά και στην περίπτωση αυτή, η εφαρμογή του μέτρου αυτού πρέπει να μπορεί να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού μέτρο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, C-527/06, Renneberg, Συλλογή 2008, σ. I-7735, σκέψη 81).

46 Πάντως, ούτε η Ουγγρική Κυβέρνηση ούτε το αιτούν δικαστήριο επιχείρησαν να προβάλουν μια τέτοια δικαιολόγηση.

47 Εν πάση περιπτώσει, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι περιορισμός όπως αυτός που επισημαίνεται στη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής ενός καθεστώτος όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης για την ΕΕΚ. Για να ευδοκιμήσει επιχείρημα στηριζόμενο στη βάση αυτή, το Δικαστήριο απαιτεί να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, η δε αμεσότητα του συνδέσμου αυτού πρέπει να αποδεικνύεται σε σχέση με τον σκοπό της εν λόγω φορολογικής ρυθμίσεως (βλ., συναφώς, απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, C-182/08, Glaxo Wellcome, Συλλογή 2009, σ. I-8591, σκέψη 78 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το γεγονός ότι στην περίπτωση εταιρείας εδρεύουσας στην Ουγγαρία λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των δαπανών μισθοδοσίας υποκαταστήματός της που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος δεν αντισταθμίζεται στην πράξη από καμία δυνατότητα της εταιρείας αυτής να επωφεληθεί των δυνατοτήτων που προβλέπει η ουγγρική νομοθεσία για συμψηφισμό του ακαθάριστου ποσού της οφειλόμενης ΕΕΚ με τα έξοδα καταρτίσεως που φέρει το εν λόγω υποκατάστημα.

48 Επιπροσθέτως, από το άρθρο 8, παράγραφος 1, του νόμου του 2003 και τις παρατηρήσεις της Ουγγρικής Κυβερνήσεως προκύπτει ότι το καθεστώς της ΕΕΚ επιδιώκει τη βελτίωση του επιπέδου καταρτίσεως του εργατικού δυναμικού στην ουγγρική αγορά εργασίας. Συναφώς, ο συμψηφισμός του ακαθάριστου ποσού της οφειλόμενης ΕΕΚ με έξοδα καταρτίσεως καταβαλλόμενα εκτός Ουγγαρίας θα μπορούσε, ασφαλώς, να έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων που προορίζονται για την επίτευξη του σκοπού αυτού. Εντούτοις, η εκτίμηση αυτή είναι αμιγώς οικονομικής φύσεως και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί, κατά πάγια νομολογία, να αποτελέσει επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 50, και Glaxo Wellcome, προπαρατεθείσα, σκέψη 82).

49 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας επιχείρηση εδρεύουσα στο εν λόγω κράτος οφείλει να καταβάλλει εισφορά όπως η ΕΕΚ, της οποίας το ύψος υπολογίζεται βάσει των δαπανών μισθοδοσίας, συμπεριλαμβανομένων των αντιστοίχων δαπανών υποκαταστήματός της που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, αν, στην πράξη, η επιχείρηση αυτή δεν μπορεί, σε σχέση με το ανωτέρω υποκατάστημα, να επωφεληθεί των δυνατοτήτων που προβλέπει η νομοθεσία αυτή για συμψηφισμό της εν λόγω εισφοράς ή πρόσβαση στις δυνατότητες αυτές.

Επί των δικαστικών εξόδων

50 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας επιχείρηση εδρεύουσα στο εν λόγω κράτος οφείλει να καταβάλλει εισφορά όπως η εισφορά επαγγελματικής καταρτίσεως, της οποίας το ύψος υπολογίζεται βάσει των δαπανών μισθοδοσίας, συμπεριλαμβανομένων των αντιστοίχων δαπανών υποκαταστήματός της που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, αν, στην πράξη, η επιχείρηση αυτή δεν μπορεί, σε σχέση με το ανωτέρω υποκατάστημα, να επωφεληθεί των δυνατοτήτων που προβλέπει η νομοθεσία αυτή για συμψηφισμό της εν λόγω εισφοράς ή πρόσβαση στις δυνατότητες αυτές.

(υπογραφές)