EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

15. aprill 2010 *

Kohtuasjas C-96/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Pest Megyei Bírósági (Ungari) 12. märtsi 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. märtsil 2008, menetluses

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

versus

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

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: teise koja esimees J. N. Cunha Rodrigues kolmanda koja esimehe ülesannetes, kohtunikud A. Rosas ja U. Lõhmus (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: ungari.

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 18. veebruari 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft, esindaja: *ügyvéd* D. Deák,

– Ungari valitsus, esindajad: J. Fazekas, M. Fehér ja K. Veres,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: R. Hill,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja K. Talabér-Ritz,

olles 17. detsembri 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artiklite 43 ja 48 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft (edaspidi „CIBA") ja Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály (maksu- ja finantskontrolli ameti keskasutus) vahelises kohtuvaidluses CIBA tasumisele kuuluva kutseõppemaksu summa suuruse üle.

Õiguslik raamistik

Siseriiklikud õigusnormid

3 2003. aasta seaduse nr LXXXVI kutseõppemaksu ja kutseõppe edendamise toetamise kohta (A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló

2003. évi LXXXVI. törvény) (*Magyar Közlöny* 2003/131, edaspidi „2003. aasta seadus”) § 2 lõige 1 sätestab:

„Äriühingud, mille asukoht on Ungaris, on kohustatud tasuma kutseõppemaksu, arvestades lõigetes 3–4 sätestatut […]”

4 2003. aasta seaduse § 2 lõikes 2 on sätestatud:

„Kutseõppemaksu on kohustatud tasuma ka juriidilised isikud, mille asukoht on välismaal, kuid kes tegelevad Ungaris majandustegevusega, samuti juriidilise isiku staatuseta ettevõtted, isikuühendused ja muud organisatsioonid, mille asukoht on välismaal, kui neil on Ungaris püsiv tegevuskoht või filiaal.”

5 Sama seaduse § 3 lõike 1 kohaselt:

„Kutseõppemaksu arvutamise aluseks on:

a) 2000. aasta seaduse nr C raamatupidamise kohta (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) § 79 lõike 2 kohaselt arvutatud palgakulu […]”

6 CIBA ja Ungari valitsuse kirjalikest märkustest nähtub, et Ungari Vabariigis loodud tööturufondi koosseisus on kutseõppele mõeldud osa, mille eesmärk tulenevalt 2003. aasta seaduse § 8 lõike 1 sõnastusest on suurendada koolitatud spetsialistide arvu vastavalt rahvamajanduse vajadustele ja arendada nende ametialaseid oskusi.

7 Nimetatud märkuste kohaselt võib vähendada kutseõppemaksu brutosummat, mille maksumaksja on kohustatud sellesse ossa tasuma, kui ta:

– korraldab 2003. aasta seaduse §-s 4 nimetatud õppepraktikat;

– sõlmib koolituslepingu maksumaksja oma töötajate väljaõppeks – kuni 33% ulatuses sellest summast;

– panustab kõrgharidus- või kutseõppeasutuse arendamisse – kuni 75% ulatuses sellest summast.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 CIBA on ettevõtja, mille asukoht on Ungaris ja kes on kohustatud tasuma kutseõppemaksu. Tal on filiaal Tšehhi Vabariigis, kus ta maksab filiaali töötajatega seotud makse

ja makseid, kaasa arvatud Tšehhi õigusega ette nähtud maksed riikliku tööhõivepoliitika valdkonnas.

9 Ungari maksuhaldur tegi järelkontrolli käigus kindlaks, et CIBA-l on 2003. ja 2004. aasta eest maksuvõlg. Selle otsuse peale esitatud kaebuse menetlemise käigus kinnitas põhikohtuasja vastustaja täpsemalt, et võlg on üleval ja koosneb kutseõppemaksu summadest, mis CIBA on jätnud tasumata.

10 CIBA väitis eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et tasumisele kuuluva kutseõppemaksu arvutamise alus on vastuolus EÜ artikliga 43 selles osas, milles selle sisse on arvatud – ettevõtja puhul, mille asukoht on Ungaris – tema palgakulud koos väljaspool riigi territooriumi asuvate filiaalidega seotud palgakuludega. CIBA selgitas, et selle tulemusena on teda kohustatud Tšehhi Vabariigis palgatud töötajate osas maksma seda maksu topelt. Ka ei ole nende töötajate osas võimalik saada soodustusi, mis tulenevad Ungari tööturuteenistuste korraldatud kutseõppest, ning on välistatud õppepraktika korraldamine, koolituslepingu sõlmimine ja arendamisse panustamine.

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob esile, et kutseõppemaks ei kuulu Ungari Vabariigi ja Tšehhi Vabariigi poolt 14. jaanuaril 1993 Prahas alla kirjutatud tulu- ja kapitalimaksude valdkonnas topeltmaksustamise vältimist ja maksustamise vältimise ärahoidmist käsitleva kokkuleppe kohaldamisalasse, mistõttu tuleb uurida, kas 2003. aasta seadus, mis kohustab äriühingut, mille asukoht on Ungaris, maksma kutseõppemaksu isegi siis, kui ta palkab töötajad väljaspool seda liikmesriiki, piirab asutamisvabaduse teostamist.

12 Neil asjaoludel otsustas Pest Megyei Bíróság menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [EÜ] […] artiklites 43 ja 48 sätestatud asutamisvabadusega on kooskõlas selline õigusnorm, mille alusel tekib äriühingul, mille asukoht on Ungaris, kohustus tasuda kutseõppemaksu isegi juhul, kui ta palkab töötajad välismaal asuvas filiaalis ning maksab nende töösuhetega seotud makse ja makseid filiaali asukohariigis?"

Euroopa Kohtu pädevus

13 Põhikohtuasjas on vaidluse all CIBA kohustused maksuaastatel 2003 ja 2004, kuid Ungari Vabariik ühines Euroopa Liiduga alles 1. mail 2004.

14 Nii on Euroopa Kohus pädev EÜ asutamislepingu sätteid tõlgendama vaid seoses nende kohaldamisega uues liikmesriigis alates viimase ühinemisest Euroopa Liiduga (vt selle kohta 10. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-302/04: Ynos, EKL 2006, lk I-371, punkt 36, ja 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-64/06: Telefónica O2 Czech Republic, EKL 2007, lk I-4887, punkt 23).

15 Kuna osa põhikohtuasja asjaoludest on toimunud pärast nimetatud kuupäeva, on Euroopa Kohus pädev esitatud küsimusele vastama.

Eelotsuse küsimus

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille alusel on ettevõtja, mille asukoht on selles riigis, kohustatud tasuma sellist makset nagu kutseõppemaks, mille summa arvutatakse palgakulude alusel, kaasa arvatud ettevõtja teises liikmesriigis asutatud filiaali palgakulud, kuigi ta tasub filiaalis palgatud töötajatega seotud makse ja makseid ka teises liikmesriigis.

17 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt hõlmab EÜ artiklis 43 ühenduse kodanikele kehtestatud asutamisõigus nende õigust alustada tegutsemist ja tegutseda füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab asutamisjärgse liikmesriigi õigus, ning hõlmab EÜ artikli 48 alusel äriühingute, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda asjaomases liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 30; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 42, ja 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-314/08: Filipiak, EKL 2009, lk I-11049, punkt 59).

18 Kuigi asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad need samas päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist (vt 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services, EKL 2007, lk I-10451, punkt 33; 23. oktoobri 2008. aasta otsus

kohtuasjas C-157/07: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, EKL 2008, lk I-8061, punkt 29, ja eespool viidatud kohtuotsus Filipiak, punkt 60).

19 Ühtlasi nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et asutamisvabaduse piiranguks tuleb pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (vt eespool viidatud kohtuotsused Columbus Container Services, punkt 34, ja Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 30).

20 CIBA leiab, et kutseõppemaksu käsitlev siseriiklik õigusnorm võib pärssida Ungari territooriumil registrijärgset asukohta omava ettevõtja tahet luua tegevuskoht teises liikmesriigis. Tema sõnul tekitab kohustus tasuda kutseõppemaksu summas, mis arvutatakse ettevõtja palgakulude alusel, mille sisse on arvatud sellise tegevuskoha töötajatega seotud palgakulud, topeltkohustuse, kui tegevuskoha liikmesriik kehtestab nimetatud töötajate osas sarnase kohustuse. Antud juhul peab CIBA sellise kohustuse täitma, tasudes Tšehhi Vabariigi riikliku tööhõivepoliitika valdkonna maksed selles liikmesriigis asuvas filiaalis palgatud töötajate eest.

21 CIBA väidab veel, et kutseõppemaks ei ole maks, kuna esiteks makstakse see riikliku fondi kutseõppele mõeldud ossa, mis ei ole riigieelarve osa, ning teiseks on nende maksete ja siseriikliku õiguse alusel fondist kutseõppe- ja/või haridusasutuste tarbeks tehtavate väljamaksete vahel otsene seos.

22 Selles küsimuses nähtub eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtule esitatud märkustest, et kutseõppemaks on kohustus, mis on pandud äriühingutele, kes kuuluvad

2003. aasta seaduse kohaldamisalasse, nagu see on sätestatud § 2 lõigetes 1 ja 2, ning mis arvutatakse sama seaduse § 3 kohaselt äriühingute palgakulude suhtes. Kutseõppemaksu maksed laekuvad Ungari tööturufondi sellesse ossa, millest – nagu osutab CIBA – toetatakse Ungari kutseõppeasutusi.

23 Ei asjaolu, et kutseõppemaksu arvutamise aluseks on maksukohustuslastest äriühingute palgakulud, mitte tema tulu või kasum, ega asjaolu, et see makstakse eriotstarbelisse fondi, mis ei ole keskse riigieelarve osa, ei saa iseenesest välistada seda, et tegu on otsese maksuga.

24 Lisaks, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 21, ei ole ilmnenud, et äriühingud saaksid tasutud kutseõppemaksu eest mingi otsese vastusoorituse. Ungari valitsus toonitab selle kohta oma märkustes, et kutseõppemaks ei ole sissemakse, mis annaks töötajatele isikliku õiguse saada kutseõpet. Tegelikult otsustab riik, kuidas kasutada tasutud summat kutseõppe taseme tõstmiseks Ungari tööturul. Neid järeldusi tuleb liikmesriigi kohtul siiski veel kontrollida.

25 Olgu täheldatud, et kui eeldada, et kutseõppemaks kuulub otseste maksude hulka, ja eeldada, et CIBA kohustust maksta esiteks kutseõppemaksu, mille arvutamise aluse sisse arvatakse tema Tšehhi Vabariigis asuva filiaali palgakulud, ja teiseks tasuda filiaali töötajate suhtes selle liikmesriigi riikliku tööhõivepoliitika valdkonna makseid, võiks pidada topeltmaksustamiseks, siis tuleneb selline ebasoodus maksuolukord kahe liikmesriigi maksupädevuse paralleelsest teostamisest (vt selle kohta 14. novembri

2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres, EKL 2006, lk I-10967, punkt 20, ja 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-67/08: Block, EKL 2009, lk I-883, punkt 28).

26 Topeltmaksustamise vältimise kokkulepped võimaldavad vältida või vähendada eelmises punktis osutatud siseriiklike maksusüsteemide kooseksisteerimisest tulenevat negatiivset mõju siseturu toimimisele (eespool viidatud kohtuotsused Kerckhaert ja Morres, punkt 21, ning Block, punkt 29).

27 Praeguses arengustaadiumis ei ole liidu õiguses sellise olukorra reguleerimiseks, mis esineb põhikohtuasjas, kehtestatud üldisi kriteeriume pädevuse jaotamiseks liikmesriikide vahel seoses topeltmaksustamise kaotamisega Euroopa Liidus. Kui jätta kõrvale nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), 23. juuli 1990. aasta kokkulepe topeltmaksustamise kõrvaldamise kohta omavahel seotud ettevõtjate kasumilt (EÜT L 225, lk 10) ja nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta (ELT L 157, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 369), siis ei ole liidu õigusega topeltmaksustamise kaotamiseks tänaseni võetud ühtegi ühtlustamisega harmoneerimismeedet (vt eespool viidatud kohtuotsused Kerckhaert ja Morres, punkt 22, ning Block, punkt 30).

28 Eeltoodust tuleneb, et liidu õiguse praeguses arengustaadiumis on liikmesriikidel – tingimusel, et nad ei riku liidu õigust – selles valdkonnas teatav iseseisvus, ja seetõttu ei ole nad kohustatud kohandama oma maksusüsteemi teiste liikmesriikide erinevate maksusüsteemide järgi, et muu hulgas kaotada nende riikide maksupädevuse paralleelsest teostamisest tulenev topeltmaksustamine (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Columbus Container Services, punkt 51, ja Block, punkt 31).

29 Seega kui eeldada, et CIBA väidetav topeltmaksustamine esineb, ei tähenda ainuüksi see asjaolu, et esineb asutamislepinguga keelatud piirang (vt selle kohta 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: Orange European Smallcap Fund, EKL 2008, lk I-3747, punkt 42, ja 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-128/08: Damseaux, EKL 2009, lk I-6823, punkt 27).

30 Euroopa Ühenduste Komisjon väidab siiski, et kutseõppemaks on töötajate huvides kinnipeetav erimaks, mida võib võrdsustada tööandja sissemaksetega, mis olid põhikohtuasjas vaidluse all liidetud kohtuasjades C-369/96 ja C-376/96: Arblade jt, milles on tehtud otsus 23. novembril 1999 (EKL 1999, lk I-8453).

31 Nimetatud kohtuotsuse punktis 50 andis Euroopa Kohus hinnangu, et siseriiklikud õigusnormid, mis kohustavad tööandjat kui asutamislepingu tähenduses teenuste osutajat tasuma vastuvõtvale liikmesriigile tööandja sissemakseid lisaks nendele, mida ta on juba tasunud oma asukohaliikmesriigile, kujutavad endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, kuna selline kohustus põhjustab lisakulusid ning halduslikku ja majanduslikku lisakoormust ettevõtjale, mille asukoht on teises liikmesriigis, ning selle tagajärjel ei ole niisugused ettevõtjad konkurentsi poolest võrdses seisus tööandjatega, mille asukoht on vastuvõtvas liikmesriigis, ning nende tahe osutada seal teenuseid võib olla pärsitud.

32 Erinevalt nendest sissemaksetest, mis tuleb tasuda iga lähetatud töötaja eest tema sotsiaalkaitse tagamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Arblade jt, punktid 48, 49 ja 80), ei nähtu, nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 22 ja 24, et maksukohustuslastest ettevõtjad tasuksid kutseõppemaksu eesmärgiga saada otsest eelist ja veel vähem, et anda eeliseid oma töötajatele, vaid see laekub riiklikku fondi, millest toetatakse Ungari kutseõppeasutusi. Seega ei saa kutseõppemaksu võrdsustada sissemaksetega, mida käsitles eespool viidatud kohtuotsus Arblade jt, kui just nimetatud

punktis 24 mainitud kontrolli tulemusena, mida teostab eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei selgu vastupidist.

33 Ühtlasi osutavad CIBA ja komisjon kutseõppemaksu käsitlevate õigusnormide kahele aspektile, mis nende arvates piiravad asutamisvabadust sõltumata sellest, kas topeltmaksustamine esineb või mitte.

34 Esiteks ettevõtja puhul, mille asukoht on Ungaris, kuid millel on tegevuskohti väljaspool seda liikmesriiki, hõlmab selle maksu tasumise kohustus kogu tema palgakulu, samas kui Ungari tööturufondi rahastatavat õpet võivad saada ainult Ungari territooriumil palgatud töötajad.

35 Teiseks on ettevõtja, mille asukoht on Ungaris, kuid millel on tegevuskohti väljaspool seda liikmesriiki, kohustatud tasuma kutseõppemaksu töötajate suhtes, kelle puhul on välistatud siseriikliku õigusega ette nähtud võimalused vähendada tasumisele kuuluva kutseõppemaksu brutosummat.

36 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus ei esita sõnaselgelt küsimust põhikohtuasjas asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormide neis kahes aspektis, nähtub eelotsusetaotlusest, et nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 11, on tal tekkinud küsimus, kas asutamisvabadusega on kooskõlas see, et äriühingul, mille asukoht on Ungaris, on kohustus tasuda kutseõppemaksu palgakuludelt, mis on seotud selle äriühingu teises liikmesriigis asuva filiaaliga. Kuna ilmneb, et neis oludes omavad need kaks aspekti tähtsust, tuleb neid uurida, et anda sellele kohtule tarvilik vastus.

37 Seoses argumendiga, et Tšehhi Vabariigis palgatud töötajad ei saa Ungari tööturufondi rahastatavat õpet, olgu meenutatud, et ettevõtja registrijärgse asukoha liikmesriigil on topeltmaksustamise vältimise kokkuleppe puudumise korral õigus maksustada selle ettevõtja tulu üldises korras (vt selle kohta 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punkt 32, ja 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium, EKL 2008, lk I-3601, punkt 33).

38 See, et Tšehhi Vabariigis palgatud CIBA töötajatel võib puududa nimetatud õppe saamise võimalus, on üksnes tagajärg, mis tuleneb Ungari Vabariigi pädevusest maksustamise ja kulude valdkonnas, arvestades tõsiasja, et eelotsusetaotluse kohaselt ei kuulu kutseõppemaks käesoleva kohtuotsuse punktis 11 nimetatud kokkuleppe kohaldamisalasse. Seega ei saa ainuüksi selline asjaolu tähendada asutamisvabadusega vastuolus olevat piirangut.

39 Mis puudutab 2003. aasta seaduse kohaldamisalasse jääva äriühingu võimalusi vähendada tasumisele kuuluva kutseõppemaksu brutosummat, siis nähtub CIBA ja Ungari valitsuse märkustest, et nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 7, võib äriühing sel eesmärgil korraldada õppepraktikat, sõlmida koolituslepingu oma töötajate väljaõppeks või panustada kõrgharidus- või kutseõppeasutuse arendamisse.

40 Kuna äriühing oleks selliseid abinõusid rakendanud sõltumata kohustusest maksta kutseõppemaksu, mis puudutab eelkõige oma töötajatele väljaõppe korraldamise juhtumit, siis tuleb võimalust vastavad kulud tasumisele kuuluva kutseõppemaksu brutosummast maha arvata käsitada kui soodustust.

41 CIBA märkustes on siiski osutatud, et eespool nimetatud võimalused vähendada tasumisele kuuluva kutseõppemaksu brutosummat on määratletud Ungari siseriikliku õigusega. Kohtuistungil selgitasid nii see põhikohtuasja pool kui ka Ungari valitsus, et selliselt korraldatud väljaõpe peab toimuma Ungari territooriumil. CIBA märgib, et kuigi tema Tšehhi Vabariigis asuvas filiaalis palgatud töötajate osavõtt nendest üritustest ei ole välistatud, tooks osavõtt kaasa lisakulud, mis on eelkõige seotud sõidukuludega ja mis oleks Ungari ja Tšehhi väljaõppesüsteemi lahknevusi arvestades tarbetud.

42 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida kolmes eelnevas punktis kirjeldatud süsteemide erisusi ja nende praktilisi tagajärgi. Kui sellest kontrollist ei tulene teisiti, siis tundub, et sellisele äriühingule nagu kaebuse esitaja põhikohtuasjas Ungari õigusega ette nähtud võimalusi vähendada tasumisele kuuluva kutseõppemaksu brutosummat ei saa praktikas rakendada teises liikmesriigis asuva tegevuskoha suhtes.

43 Sellisel juhul on äriühing, mille registrijärgne asukoht on Ungaris ja millel on tegevuskoht teises liikmesriigis, käesoleva kohtuotsuse punktis 40 piiritletud soodustuse suhtes ebasoodsamas olukorras võrreldes äriühinguga, kes piirdub tegutsemisega ainult Ungari territooriumil (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsused Lidl Belgium, punkt 25, ja Filipiak, punkt 67).

44 Seega kui äriühingul, mille asukoht on Ungaris, on praktikas raske saavutada teises liikmesriigis asuva tegevuskoha suhtes Ungari õigusaktidega ette nähtud vahendite rakendamist, st tasumisele kuuluva kutseõppemaksu brutosumma vähendamist – juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtus selle tuvastab –, võib see pärssida äriühingu tahet kasutada EÜ artiklites 43 ja 48 sätestatud asutamisvabadust ja on selle

vabaduse piirang (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Filipiak, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib asutamislepinguga tagatud põhivabadusi piirava meetmega nõustuda vaid juhul, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi. Aga ka sarnasel juhul on veel vaja, et meetme kohaldamine oleks taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega läheks kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eelkõige 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-527/06: Renneberg, EKL 2008, lk I-7735, punkt 81).

46 Ungari valitsus ei ole tuginenud ühelegi võimalikule õigustusele ja ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole neid käsitlenud.

47 Igal juhul tuleb nentida, et sellist piirangut, mis on määratletud käesoleva kohtuotsuse punktis 44, ei saa õigustada vajadusega säilitada sellise süsteemi ühtsus nagu põhikohtuasjas asjassepuutuv kutseõppemaksu süsteem. Selleks et niisugusele õigustusele rajatud argument oleks põhjendatud, peab Euroopa Kohtu arvates olema tõendatud otsene seos asjaomase soodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel; otsest seost tuleb hinnata lähtudes asjassepuutuvate õigusnormidega taotletavast eesmärgist (vt selle kohta 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, EKL 2009, lk I-8591, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika). Põhikohtuasjas ei ole ilmnenud, et äriühingu puhul, mille registrijärgne asukoht on Ungaris, oleks teises liikmesriigis asuva tegevuskoha palgafondi arvestamine tasakaalustatud selle äriühingu võimalusega rakendada praktikas Ungari õigusaktidega ette nähtud vahendeid, st vähendada tasumisele kuuluva kutseõppemaksu brutosummat vastavalt sellises tegevuskohas toimunud väljaõppe kuludele.

48 Lisaks nähtub 2003. aasta seaduse § 8 lõikest 1 ja ka Ungari valitsuse märkustest, et kutseõppemaksu süsteemi eesmärk on tõsta töötajate kutseõppe taset Ungari tööturul. Selles osas võib tasumisele kuuluva kutseõppemaksu brutosumma vähendamine väljaspool Ungari territooriumi kantud õppekulude võrra kindlasti kaasa tuua selle eesmärgi saavutamiseks määratud laekumiste vähenemise. Ent see kaalutlus on puhtmajanduslik ega saa väljakujunenud kohtupraktika kohaselt seega olla ülekaalukast üldisest huvist tulenev põhjus (vt selle kohta 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punkt 50, ja eespool viidatud kohtuotsus Glaxo Wellcome, punkt 82).

49 Eelnevatest kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille alusel on ettevõtja, mille registrijärgne asukoht on selles riigis, kohustatud tasuma sellist makset nagu kutseõppemaks, mille summa arvutatakse palgakulude alusel, kaasa arvatud ettevõtja teises liikmesriigis asuva filiaali palgakulud, kui sellel ettevõtjal on nimetatud makse vähendamiseks selle õigusnormiga ette nähtud võimaluste kasutamine praktikas takistatud või kui ta ei saa neid võimalusi kasutada.

Kohtukulud

50 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille alusel on ettevõtja, mille registrijärgne asukoht on selles riigis, kohustatud tasuma sellist makset nagu kutseõppemaks, mille summa arvutatakse palgakulude alusel, kaasa arvatud ettevõtja teises liikmesriigis asuva filiaali palgakulud, kui sellel ettevõtjal on nimetatud makse vähendamiseks selle õigusnormiga ette nähtud võimaluste kasutamine praktikas takistatud või kui ta ei saa neid võimalusi kasutada.

Allkirjad