WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

Z DNIA 15 kwietnia 2010 r. *

W sprawie C-96/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Pest Megyei Bíróság (Węgry) postanowieniem z dnia 12 marca 2007 r., który wpłynął do Trybunału w dniu 3 marca 2008 r., w postępowaniu

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

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes drugiej izby, pełniący obowiązki prezesa trzeciej izby, A. Rosas i U. Lõhmus (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: węgierski.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 lutego 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft, przez D. Deáka, ügyvéd,

— w imieniu rządu węgierskiego, przez J. Fazekasa, M. Fehéra oraz K. Veres, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, przez. R. Hilla, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala oraz K. Talabér-Ritz, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 grudnia 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 43 WE, 48 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft (zwaną dalej „CIBA") a Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály (APEH) (głównym urzędem centralnej administracji podatkowej i kontroli finansowej) w przedmiocie kwoty składki na szkolenie zawodowe (zwanej dalej „SSZ"), jaką opłacać musi CIBA.

Ramy prawne

Uregulowania krajowe

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény (ustawy LXXXVI z 2003 r., dotyczącej

składek na szkolenie zawodowe i pomocy na podniesienie jakości szkolenia) (*Magyar Közlöny* 2003/131, zwanej dalej „ustawą z 2003"):

„do opłacania [SSZ] w związku z ustępem 3 i 4, są zobowiązane: spółki handlowe mające siedzibę na terytorium kraju […]".

4 Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy z 2003 r.:

„Do opłacania [SSZ] są zobowiązane również osoby prawne mające siedzibę, lecz prowadzące działalność handlową na terytorium kraju, przedsiębiorstwa nie posiadające osobowości prawnej, stowarzyszenia osób oraz pozostałe podmioty mające siedzibę za granicą, lecz posiadające na Węgrzech stały zakład lub oddział".

5 Zgodnie z art. 3 ust. 1 tej ustawy

„Podstawę obliczenia [SSZ] stanowią:

a) koszty wynagrodzenia obliczone zgodnie z art. 79 ust. 2 A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (ustawy C z 2000 r. o rachunkowości) […]".

6 Z uwag pisemnych CIBA i rządu węgierskiego wynika, że ustanowiony w Republice Węgierskiej fundusz na rzecz rynku pracy zawiera sekcję poświęconą szkoleniu zawodowemu, której celem zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy z 2003 r. jest zwiększenie liczby specjalistów wykształconych wedle potrzeb gospodarki krajowej, jak też rozwój ich umiejętności zawodowych.

7 Zgodnie z tymi uwagami kwota brutto SSZ, do jakiej opłacania na tę sekcję zobowiązany jest podatnik, może być obniżona:

— przez urządzenie szkolenia praktycznego stosownie do art. 4 ustawy z 2003 r.,

— przez zawarcie umowy o szkolenie pracowników podatnika, do wysokości 33% tej kwoty, i

— przez udzielenie dotacji instytucji szkolnictwa wyższego lub zawodowego z przeznaczeniem na jej rozwój, do wysokości 75% rzeczonej kwoty.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 CIBA jest spółką handlową mającą siedzibę na Węgrzech, podlegającą obowiązkowi opłacania SSZ. Posiada ona oddział w Republice Czeskiej, gdzie opłaca podatki i składki za pracowników zatrudnionych w oddziale, w tym składki na

zabezpieczenie społeczne i państwową politykę zatrudnienia przewidziane przez czeskie prawo.

9 Podczas następczej kontroli za lata 2003 i 2004 węgierskie organy podatkowe stwierdziły zobowiązanie podatkowe ciążące na CIBA. W związku z zaskarżeniem tej decyzji pozwana w postępowaniu przed sądem krajowym potwierdziła istnienie tego zobowiązania podatkowego obejmującego w szczególności nieopłacone przez CIBA sumy SSZ.

10 CIBA zakwestionowała przed sądem krajowym zgodność z art. 43 WE podstawy obliczania kwoty SSZ do opłacenia ze względu na to, że obejmuje ona, w przypadku spółki mającej siedzibę na Węgrzech, koszty jej wynagrodzeń, włączając koszty przypadające na oddziały znajdujące się poza terytorium krajowym. CIBA podniosła, że podlega ona w konsekwencji podwójnemu obowiązkowi opłacenia takiej składki za pracowników zatrudnionych w Republice Czeskiej. Co więcej, w przypadku tych pracowników nie jest możliwe czerpanie korzyści wynikających ze szkolenia zawodowego urządzanego przez służby węgierskiego rynku pracy i wykluczone jest urządzanie szkolenia praktycznego, zawieranie umów o szkolenie lub udzielanie dotacji z przeznaczeniem na rozwój.

11 Sąd krajowy zaznacza, że SSZ nie jest objęta zakresem stosowania podpisanej w Pradze w dniu 14 stycznia 1993 r. przez Republikę Węgierską i Republikę Czeską konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i od majątku, z uwagi na co należy zbadać, czy ustawa z 2003 r., zobowiązując spółkę mającą siedzibę na Węgrzech do opłacenia SSZ, nawet jeżeli zatrudnia ona pracowników poza granicami tego państwa, zawiera ograniczenie wykonywania swobody przedsiębiorczości.

12 W tej sytuacji Pest Megyei Bíróság postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy w świetle zasady swobody przedsiębiorczości ujętej w art. 43 WE, 48 WE można sprzeciwić się regulacji, zgodnie z którą spółki handlowe mające siedzibę na Węgrzech również wtedy powinny płacić [SSZ], gdy zatrudniają pracowników w swoich zagranicznych oddziałach i wypełniają swoje obowiązki w zakresie podatków i zabezpieczenia społecznego od tych pracowników w państwie siedziby oddziału?".

W przedmiocie właściwości Trybunału

13 Spór przed sądem krajowym dotyczy lat obrachunkowych 2003 i 2004 CIBA, podczas gdy Republika Węgierska przystąpiła do Unii Europejskiej dopiero w dniu 1 maja 2004 r.

14 Trybunał jest właściwy do dokonywania wykładni postanowień traktatu WE jedynie w zakresie, w jakim dotyczy to ich stosowania w nowym państwie członkowskim od momentu przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 stycznia 2006 r w sprawie C-302/04 Ynos, Zb.Orz. s. I-371, pkt 36; z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-64/06 Telefónica O2 Czech Republic, Zb.Orz. s. I-4887, pkt 23).

15 Jako że okoliczności faktyczne są częściowo późniejsze od tej daty, Trybunał jest właściwy, by udzielić odpowiedzi na zadane pytanie.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16 Sąd krajowy zasadniczo zmierza w swoim pytaniu do ustalenia, czy art. 43 WE, 48 WE stoją na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na którego mocy przedsiębiorstwo mające siedzibę w tym państwie członkowskim zobowiązane jest opłacać składkę taką jak SSZ, której kwota obliczana jest na podstawie kosztów wynagrodzeń, włączając koszty dotyczące oddziału tego przedsiębiorstwa w innym państwie członkowskim, w którym opłaca ono również podatki i składki za pracowników zatrudnionych w tym oddziale.

17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem swoboda działalności gospodarczej, którą art. 43 WE przyznaje obywatelom państw członkowskich i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek, oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo zakładania przedsiębiorstw i zarządzania nimi na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego położenia przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii Europejskiej prawo wykonywania działalności w danych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 30; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 42; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-314/08 Filipiak, Zb.Orz. s. I-11049, pkt 59).

18 Nawet jeśli brzmienie przepisów odnoszących się do swobody działalności gospodarczej wskazuje, że mają na celu zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednocześnie wspomniane przepisy stoją na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim przez swego obywatela albo spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. wyroki: z dnia 6 grudnia 2007 r. C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 33; z dnia 23 października 2008 r. w sprawie, C-157/07 Krankenheim Ruhesitz

am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 29; ww. wyrok w sprawie Filipiak, pkt 60).

19 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy uznać wszelkie środki, które zakazują korzystania z tej swobody, ograniczają je lub zmniejszają jego atrakcyjność (zob. ww. wyroki: w sprawie Columbus Container Services, pkt 34; w sprawie Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 30).

20 CIBA uważa, że uregulowania krajowe dotyczące SSZ mogą zniechęcać przedsiębiorstwo mające siedzibę na terytorium węgierskim do utworzenia zakładu w innym państwie członkowskim. Jej zdaniem obowiązek zapłaty kwoty tytułem SSZ obliczanej na podstawie kosztów wynagrodzeń takiego przedsiębiorstwa, włączając koszty dotyczące pracowników tego zakładu, prowadzi do podwójnego obowiązku, gdyż państwo członkowskie, w którym znajduje się ów zakład, nakłada podobne obciążenie w stosunku do rzeczonych pracowników. W tym przypadku CIBA jest zobowiązana do wypełnienia obowiązku w zakresie takiego obciążenia z tytułu składek na państwową politykę zatrudnienia w Republice Czeskiej za pracowników zatrudnionych w jej oddziale w tym państwie członkowskim.

21 CIBA podniosła ponadto, że SSZ nie stanowi podatku, ponieważ po pierwsze płacona jest na sekcję publicznego funduszu poświęconą szkoleniu zawodowemu, odrębną od budżetu państwowego, a po drugie istnieje bezpośredni związek między składkami i wypłatami z tego funduszu przeznaczonymi dla instytucji szkolenia zawodowego i/lub szkolnictwa zgodnie z prawem krajowym.

22 W tym zakresie z postanowienia odsyłającego i z uwag przedłożonych Trybunałowi wynika, że SSZ stanowi obciążenie, któremu podlegają spółki objęte zakresem

stosowania ustawy z 2003 r., określonym w jej art. 2 ust. 1, 2 i które oblicza się zgodnie z art. 3 tej samej ustawy w stosunku do ich kosztów wynagrodzeń. Opłaty na SSZ zasilają sekcję węgierskiego funduszu na rzecz rynku pracy, udzielając – jak wskazuje CIBA – dotacji instytucjom szkolenia zawodowego na Węgrzech.

23 Ani okoliczność, iż SSZ oblicza się na podstawie kosztów wynagrodzeń podlegających jej spółek, a nie ich dochodów lub zysków, ani okoliczność, iż opłacana jest ona na rzecz odrębnego od centralnego budżetu państwa funduszu przeznaczonego do szczególnego użytku, nie może sama w sobie wykluczyć, że należy ona do dziedziny podatków bezpośrednich.

24 Ponadto rzecznik generalny zaznaczyła w pkt 21 opinii, iż nie wydaje się, aby rzeczone spółki otrzymywały jakiekolwiek świadczenia bezpośrednio w zamian za kwotę opłaconej SSZ. W tym zakresie rząd węgierski podkreśla w jego uwagach, że SSZ nie jest opłatą o charakterze składkowym dającą pracownikom indywidualne prawo do uczestnictwa w szkoleniu zawodowym. Decyzja dotycząca formy, w jakiej płacona kwota ma być przeznaczona na poprawę poziomu szkolenia zawodowego na węgierskim rynku pracy, należy bowiem do państwa. Do sądu krajowego należy jednak sprawdzenie tych stwierdzeń.

25 Należy zauważyć, że zakładając, iż SSZ należy do dziedziny podatków bezpośrednich i że obowiązek opłacenia przez CIBA po pierwsze SSZ na podstawie wyliczenia uwzględniającego koszty wynagrodzeń przypadające na oddział w Republice Czeskiej i po drugie składek na państwową politykę zatrudnienia tego państwa członkowskiego za pracowników zatrudnionych w tym oddziale może być uznany za podwójne opodatkowanie, taka niekorzystna sytuacja podatkowa wynika z równoległego wykonywania przez dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres,

Zb.Orz. s. I-10967, pkt 20; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08 Block, Zb.Orz. s. I-883, pkt 28).

26 W tym zakresie konwencje zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu służą zniesieniu lub złagodzeniu niekorzystnych dla funkcjonowania rynku wewnętrznego skutków współistnienia przywołanych w poprzednim punkcie krajowych systemów podatkowych (ww. wyroki: w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 21; w sprawie Block, pkt 29).

27 Prawo Unii w obecnym stanie rozwoju i w sytuacji, z jaką mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, nie przewiduje ogólnych kryteriów służących rozgraniczeniu pomiędzy państwami członkowskimi kompetencji dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Unii Europejskiej. W rzeczywistości bowiem poza dyrektywą Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6), konwencją z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.U. L 225, s. 10) oraz dyrektywą Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U. L 157, s. 38) do chwili obecnej w ramach prawa Unii nie zostały przyjęte żadne przepisy ujednolicające lub harmonizujące, mające na celu unikanie przypadków podwójnego opodatkowania (ww. wyroki: w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 22; w sprawie Block, pkt 30).

28 Wynika z tego, że w obecnym stanie rozwoju prawa Unii państwa członkowskie korzystają, z zastrzeżeniem poszanowania tego prawa, z pewnej autonomii w tej dziedzinie oraz że wobec tego nie mają obowiązku dostosowywać własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich, w szczególności w celu zniesienia podwójnego opodatkowania wynikającego z równoległego wykonywania przez rzeczone państwa ich kompetencji podatkowych (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Columbus Container Services, pkt 51; w sprawie Block, pkt 31).

29 W konsekwencji przy założeniu, że podnoszone przez CIBA podwójne opodatkowanie istnieje, samo w sobie nie stanowi ono ograniczenia zakazanego przez traktat (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 Orange European Smallcap Fund, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 42; z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-128/08 Damseaux, Zb.Orz. s. I-6823, pkt 27).

30 Komisja Wspólnot Europejskich twierdzi jednak, że SSZ jest podatkiem pobieranym w interesie pracowników, który można utożsamiać z płaconymi przez pracodawców składkami będącymi przedmiotem sporu przed sądem krajowym, w którym zapadł wyrok z dnia 23 listopada 1999 r. w sprawach połączonych C-369/96 i C-376/96 Arblade i in., Rec. s. I-8453.

31 W pkt 50 tego wyroku Trybunał stwierdził, że uregulowanie krajowe, zgodnie z którym pracodawca będący świadczącym usługi w rozumieniu traktatu zobowiązany jest do dodatkowego opłacania składek na rzecz funduszu państwa przyjmującego oprócz składek opłaconych już na fundusz państwa członkowskiego, w którym ma on siedzibę, stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług, ponieważ zobowiązanie takie powoduje dodatkowe koszty oraz obciążenia administracyjne i ekonomiczne na niekorzyść przedsiębiorstw mających siedzibę w innym państwie członkowskim, co prowadzi do nierównego traktowania pod względem konkurencji tych przedsiębiorstw w porównaniu z pracodawcami mającymi siedzibę w państwie przyjmującym, co z kolei może powstrzymywać je od świadczenia usług w państwie przyjmującym.

32 W odróżnieniu jednak od rzeczonych składek, które musiały być opłacane na cele ochrony socjalnej za każdego pracownika delegowanego (zob. ww. wyrok w sprawie Arblade i in., pkt 48, 49, 80), jak zaznaczono to w pkt 22 i 24 niniejszego wyroku, nie wydaje się, aby SSZ była opłacana przez podlegające jej przedsiębiorstwa w celu przyznania im bezpośredniej korzyści a tym bardziej ich pracownikom, lecz zasila państwowy fundusz udzielający dotacje instytucjom szkolenia zawodowego na Węgrzech. SSZ nie może zatem, z zastrzeżeniem wskazanego w pkt 24 sprawdzenia przez

sąd krajowy, być utożsamiana ze składkami których dotyczył ww. wyrok w sprawie Arblade i in.

33 CIBA i Komisja przywołują również dwa aspekty uregulowania dotyczącego SSZ, które ich zdaniem utrudniają swobodę przedsiębiorczości niezależnie od istnienia podwójnego opodatkowania.

34 Po pierwsze obowiązek opłacania tej składki dotyczy całkowitych kosztów wynagrodzeń przedsiębiorstwa mającego siedzibę na Węgrzech, lecz posiadającego zakłady poza granicami tego państwa członkowskiego, podczas gdy jedynie pracownicy zatrudnieni na jego terytorium korzystać mogą ze szkoleń finansowanych z węgierskiego funduszu na rzecz rynku pracy.

35 Po drugie przedsiębiorstwo mające siedzibę na Węgrzech, lecz posiadające zakłady poza granicami tego państwa członkowskiego zobowiązane jest do opłacania SSZ za pracowników, względem których wykluczone są przewidziane przez prawo krajowe możliwości obniżenia należnej kwoty brutto SSZ.

36 Chociaż sąd krajowy nie zadaje wyraźnego pytania odnoszącego się do tych dwóch aspektów uregulowania krajowego będącego przedmiotem toczącego się przed nim postępowania, jak wskazano w pkt 11 niniejszego wyroku, z postanowienia odsyłającego wynika, że zastanawia się on nad zgodnością ze swobodą przedsiębiorczości obowiązku opłacania SSZ przez spółkę mającą siedzibę na Węgrzech od kosztów wynagrodzeń przypadających na oddział tej spółki znajdujący się w innym państwie członkowskim. Jako że te dwa aspekty wydają się istotne w tym kontekście, należy zbadać je w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi temu sądowi.

37 Co się tyczy argumentu, zgodnie z którym pracownicy zatrudnieni w Republice Czeskiej nie mogą korzystać ze szkoleń finansowanych z węgierskiego funduszu na rzecz rynku pracy, należy przypomnieć, że państwu członkowskiemu, w którym znajduje się siedziba spółki, w przypadku braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przysługuje prawo ogólnego opodatkowania tego przedsiębiorstwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 32; z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 33).

38 Ewentualny brak możliwości skorzystania przez pracowników CIBA zatrudnionych w Republice Czeskiej z rzeczonych szkoleń stanowi jedynie konsekwencję kompetencji do opodatkowania, jaką ma Republika Węgierska, zważywszy że zgodnie z postanowieniem odsyłającym SSZ nie należy do zakresu stosowania konwencji, o której wspomina się w pkt 11 niniejszego wyroku. Okoliczność taka nie może wobec tego sama w sobie stanowić ograniczenia sprzecznego ze swobodą przedsiębiorczości.

39 Jeżeli chodzi o możliwości obniżenia kwoty brutto należnej SSZ przez spółkę objętą zakresem stosowania ustawy z 2003 r., z uwag CIBA i rządu węgierskiego wynika, jak wskazano w pkt 7 niniejszego wyroku, że spółka taka może w tym celu urządzić szkolenie praktyczne, zawrzeć umowę o szkolenie własnych pracowników lub udzielić dotacji instytucji szkolnictwa wyższego lub zawodowego z przeznaczeniem na jej rozwój.

40 Jako że spółka ta poczyniła takie kroki niezależnie od jej obowiązku opłacenia SSZ, co mogłoby nastąpić w szczególności w przypadku urządzenia szkolenia dla jej własnych pracowników, możliwość odliczenia kosztów związanych z tymi krokami od kwoty brutto należnej SSZ należy uznać za korzyść.

41 Jednakże uwagi CIBA wskazują, że wyżej wspomniane możliwości obniżenia kwoty brutto SSZ do opłacenia określone są w węgierskim prawie krajowym. Na rozprawie zarówno ta strona w postępowaniu przed sądem krajowym, jak też rząd węgierski zaznaczyły, iż tak urządzone świadczenia szkoleniowe powinny mieć miejsce na terytorium węgierskim. Według CIBA, chociaż pracownicy zatrudnieni w jej oddziale w Republice Czeskiej nie są wykluczeni z uczestnictwa w tych świadczeniach, takie uczestnictwo wywołuje dodatkowe koszty związane w szczególności z kosztami podróży i ze względu na różnice między węgierskim i czeskim systemem szkolenia jest nieprzydatne.

42 Do sądu krajowego należy sprawdzenie szczególnych cech systemu przywołanych w poprzednich punktach, jak też ich praktycznych skutków. Z zastrzeżeniem tego sprawdzenia wydaje się, iż w przypadku spółki takiej jak skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym możliwości obniżenia kwoty brutto SSZ do opłacenia przewidziane przez węgierskie prawo nie mogą w praktyce mieć zastosowania do zakładu znajdującego się w innym państwie członkowskim.

43 W takim wypadku sytuacja spółki, która ma siedzibę na Węgrzech oraz zakład w innym państwie członkowskim, pod względem korzyści określonej w pkt 40 niniejszego wyroku jest mniej korzystna od sytuacji spółki, której działalność ogranicza się do terytorium węgierskiego (zob. analogicznie ww. wyroki: w sprawie Lidl Belgium, pkt 25; w sprawie Filipiak, pkt 67).

44 Utrudnienie w powoływaniu się w praktyce względem zakładu znajdującego się w innym państwie członkowskim przez spółkę mającą siedzibę na Węgrzech na środki przewidziane w węgierskich przepisach o obniżeniu należnej kwoty brutto SSZ może – o ile sąd krajowy je potwierdzi – zniechęcić spółkę do korzystania ze swobody przedsiębiorczości, o której mowa w art. 43 WE, 48 WE, oraz stanowi ograniczenie

tej swobody (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Filipiak, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału środek ograniczający podstawowe swobody zagwarantowane traktatem może być uzasadniony, jedynie gdy dąży on do osiągnięcia słusznego, zgodnego z traktatem celu i jest uzasadniony nadrzędną racją interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest, aby taki środek zapewniał ponadto realizację wspomnianego celu i nie wykraczał poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-527/06 Renneberg, Zb.Orz. s. I-7735, pkt 81).

46 Tymczasem rząd węgierski nie podał żadnego ewentualnego uzasadnienia; takiego uzasadnienia nie wskazuje również sąd krajowy.

47 Należy w każdym razie stwierdzić, że ograniczenie jak to określone w pkt 44 niniejszego wyroku nie może być uzasadnione koniecznością zachowania spójności systemu SSZ takiego jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym. Aby argument oparty na takim uzasadnieniu był skuteczny, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe, przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornych przepisów (zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo). W postępowaniu przed sądem krajowym, uwzględnienie całości wynagrodzeń przypadających na zakład znajdujący się w innym państwie członkowskim w przypadku spółki mającej siedzibę na Węgrzech nie wydaje się być wyrównane przez żadną możliwość skorzystania w praktyce przez tę spółkę z węgierskich przepisów o obniżeniu należnej kwoty brutto SSZ z uwagi na koszty szkolenia poniesione w takim zakładzie.

48 Z art. 8 ust. 1 ustawy z 2003 r. oraz z uwag rządu węgierskiego wynika ponadto, że system SSZ ma na celu poprawę poziomu szkolenia pracowników na węgierskim rynku pracy. W tym zakresie obniżenie kwoty brutto SSZ do opłacenia o zapłacone poza terytorium węgierskim wydatki na szkolenie mogłoby rzeczywiście doprowadzić do obniżenia dochodów przeznaczonych na realizację tego celu. Niemniej jednak stwierdzenie tego rodzaju ma charakter czysto ekonomiczny i nie może zatem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem stanowić nadrzędnego względu interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 50; ww. wyrok w sprawie Glaxo Wellcome, pkt 82).

49 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 43 WE, 48 WE stoją na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na którego mocy przedsiębiorstwo mające siedzibę w tym państwie jest zobowiązane do opłacania składki takiej jak SSZ, której kwota obliczana jest na podstawie kosztów wynagrodzeń, włączając koszty dotyczące oddziału tego przedsiębiorstwa w innym państwie członkowskim, jeżeli w praktyce przedsiębiorstwu takiemu uniemożliwia się skorzystanie w stosunku do tego oddziału z przewidzianych w tym uregulowaniu możliwości obniżenia rzeczonej składki lub dostęp do nich.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 43 WE, 48 WE stoją na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na którego mocy przedsiębiorstwo mające siedzibę w tym państwie jest zobowiązane do opłacania składki takiej jak składka na szkolenie zawodowe, której kwota obliczana jest na podstawie kosztów wynagrodzeń, włączając koszty dotyczące oddziału tego przedsiębiorstwa w innym państwie członkowskim, jeżeli w praktyce przedsiębiorstwu takiemu uniemożliwia się skorzystanie w stosunku do tego oddziału z przewidzianych w tym uregulowaniu możliwości obniżenia rzeczonej składki lub dostęp do nich.

Podpisy