SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 15. aprila 2010*

V zadevi C-96/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Pest Megyei Bíróság (Madžarska) z odločbo z dne 12. marca 2007, ki je prispela na Sodišče 3. marca 2008, v postopku

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

proti

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

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik drugega senata v funkciji predsednika tretjega senata, A. Rosas in U. Lõhmus (poročevalec), sodnika,

* Jezik postopka: madžarščina.

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 18. februarja 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

– za madžarsko vlado J. Fazekas, M. Fehér in K. Veres, zastopniki,

– za vlado Združenega kraljestva R. Hill, zastopnik,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in K. Talabér-Ritz, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 17. decembra 2009

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 43 ES in 48 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft (v nadaljevanju: CIBA) in Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály (glavni urad osrednje uprave za davke in davčni nadzor) zaradi zneska dajatve za strokovno izobraževanje (v nadaljevanju: DSI), ki jo mora plačati CIBA.

Pravni okvir

Nacionalna ureditev

3 Člen 2(1) zakona LXXXVI. o dajatvi za strokovno izobraževanje in podporo za razvoj izobraževanja iz leta 2003 (A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének

támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény) (*Magyar Közlöny* 2003/131, v nadaljevanju: zakon iz leta 2003) določa:

„[DSI] morajo plačati gospodarske družbe s sedežem na nacionalnem ozemlju ob upoštevanju določb iz odstavkov 3 in 4 […]“

4 Člen 2(2) zakona iz leta 2003 določa:

„[DSI] morajo plačati tudi pravne osebe, katerih sedež je v tujini, vendar pa opravljajo gospodarsko dejavnost na nacionalnem ozemlju, podjetja, ki nimajo pravne osebnosti, združenja oseb in druge organizacije, če imajo sedež v tujini, vendar imajo na Madžarskem stalno poslovno enoto ali podružnico.“

5 Člen 3(1) tega zakona določa:

„Osnovo za izračun [DSI] sestavljajo:

a) stroški plače, izračunani v skladu s členom 79(2) zakona št. C. o računovodstvu iz leta 2000 (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) […]“

6 Iz pisnih stališč družbe CIBA in madžarske vlade je razvidno, da sklad za trg dela, ustanovljen v Republiki Madžarski, vsebuje en del, namenjen strokovnemu izobraževanju, katerega cilj je – glede na besedilo člena 8(1) zakona iz leta 2003 – predvsem povečanje števila strokovnjakov, ki se izobražujejo glede na potrebe nacionalnega gospodarstva, in razvoj njihovih strokovnih kvalifikacij.

7 V skladu z navedenimi stališči se lahko bruto znesek DSI, ki ga mora zavezanec plačati v ta del sklada, zmanjša:

– z organiziranjem praktičnega usposabljanja v smislu člena 4 zakona iz leta 2003,

– s sklenitvijo pogodbe o izobraževanju v korist zaposlenih zavezanca za 33 % tega zneska in

– z odobritvijo pomoči za razvoj visokošolske ustanove ali poklicne šole za 75 % tega zneska.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 CIBA je podjetje, katerega sedež je na Madžarskem in ki je zavezano za plačilo DSI. V Češki republiki ima podružnico, kjer plačuje davke in prispevke za zaposlene v tej

podružnici, vključno s prispevki za javno politiko zaposlovanja, kot jih določa češko nacionalno pravo.

9 Ob naknadnem inšpekcijskem nadzoru, ki se je nanašal na leti 2003 in 2004, so madžarski davčni organi ugotovili, da ima družba CIBA davčni dolg. Tožena stranka v postopku v glavni stvari, pri kateri je bila vložena pritožba zoper to odločbo, je potrdila ta dolg, ki zajema predvsem zneske DSI, ki jih družba CIBA ni plačala.

10 Pred predložitvenim sodiščem je družba CIBA izpodbijala združljivost osnove za izračun zneska DSI, ki ga je treba plačati in ki zajema stroške plač podjetja, ki ima sedež na Madžarskem, vključno s tistimi stroški, ki jih je mogoče pripisati podružnicam, ustanovljenim zunaj nacionalnega ozemlja, s členom 43 ES. Družba CIBA je trdila, da je zaradi tega podvržena dvojni obveznosti plačila takega prispevka za zaposlene v Češki republiki. Poleg tega naj v zvezi s temi zaposlenimi ne bi bila upravičena do ugodnosti, ki izhajajo iz strokovnega izobraževanja, ki ga organizirajo službe madžarskega nacionalnega trga dela, in naj ne bi bilo mogoče organizirati praktičnega usposabljanja, skleniti pogodb o izobraževanju ali odobriti pomoči za razvoj.

11 Predložitveno sodišče poudarja, da za DSI ne velja sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki na dohodek in premoženje, podpisan 14. januarja 1993 v Pragi, tako da je treba preveriti, ali zakon iz leta 2003 s tem, da zavezuje družbo s sedežem na Madžarskem, da plača DSI, čeprav zaposluje delavce zunaj te države članice, pomeni omejitev izvajanja pravice do ustanavljanja.

12 V teh okoliščinah je Pest Megyei Bíróság prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je določba, v skladu s katero mora gospodarska družba s sedežem na Madžarskem plačati [DSI], čeprav zaposluje delavce v podružnici v tujini in izpolnjuje davčne obveznosti in obveznosti socialne varnosti za navedene delavce v državi, kjer je podružnica, v nasprotju z načelom svobode ustanavljanja iz členov 43 ES in 48 ES?“

Pristojnost Sodišča

13 Spor o glavni stvari se nanaša na davčni obdobji 2003 in 2004 družbe CIBA, medtem ko je Republika Madžarska pristopila k Evropski uniji šele 1. maja 2004.

14 Sodišče je pristojno za razlago določb Pogodbe ES le glede njene uporabe v novi državi članici od dneva njenega pristopa k Evropski uniji (glej v tem smislu sodbi z dne 10. januarja 2006 v zadevi Ynos, C-302/04, ZOdl., str. I-371, točka 36, in z dne 14. junija 2007 v zadevi Telefónica O2 Czech Republic, C-64/06, ZOdl., str. I-4887, točka 23).

15 Ker se dejansko stanje v postopku v glavni stvari deloma nanaša na čas po tem datumu, je Sodišče pristojno, da odgovori na zastavljeno vprašanje.

Vprašanje za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem želi v bistvu izvedeti, ali člena 43 ES in 48 ES nasprotujeta zakonodaji države članice, na podlagi katere mora podjetje, katerega sedež je v tej državi, plačati dajatev, kot je DSI, katere znesek se izračuna na podlagi stroškov plač, vključno s tistimi v zvezi s podružnico tega podjetja, ki ima sedež v drugi državi članici, v kateri prav tako plačuje davke in prispevke za zaposlene v tej podružnici.

17 V skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do ustanavljanja, ki jo člen 43 ES priznava državljanom držav članic in ki zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede, za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo države članice in ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavno poslovno enoto v Evropski uniji, v skladu s členom 48 ES zajema pravico opravljati dejavnost v zadevni državi članici prek odvisne družbe, podružnice ali agencije (glej zlasti sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 30; z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 42, in z dne 19. novembra 2009 v zadevi Filipiak, C-314/08, ZOdl., str. I-11049, točka 59).

18 Čeprav skušajo določbe o pravici do ustanavljanja glede na njihovo besedilo zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe te države, pa prepovedujejo, da bi država članica izvora ovirala enega od njenih državljanov ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri ustanavljanju v drugi državi članici (glej sodbi z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 33, in z dne

23. oktobra 2008 v zadevi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, ZOdl., str. I-8061, točka 29, ter zgoraj navedeno sodbo Filipiak, točka 60).

19 Iz ustaljene sodne prakse je prav tako razvidno, da je treba kot omejitve pravice do ustanavljanja obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te pravice (glej zgoraj navedeni sodbi Columbus Container Services, točka 34, in Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 30).

20 Družba CIBA meni, da lahko nacionalna zakonodaja o DSI odvrne podjetje, ki ima sedež na madžarskem ozemlju, od ustanavljanja v drugi državi članici. Po njenem mnenju obveznost plačati znesek, kot je DSI, izračunan na podlagi stroškov plače takega podjetja, vključno s tistimi za zaposlene tega podjetja, pripelje do dvojne obveznosti, če država članica, v kateri je to podjetje, naloži podobno dajatev v zvezi s temi zaposlenimi. V obravnavanem primeru naj bi morala družba CIBA plačati tako dajatev iz naslova prispevkov za javno politiko zaposlovanja Češke republike za zaposlene v njeni podružnici, ustanovljeni v tej državi članici.

21 Družba CIBA poleg tega trdi, da DSI ne pomeni davka, ker se plačuje v en del javnega sklada, namenjen strokovnemu izobraževanju, ki je ločen od državnega proračuna, in ker obstaja neposredna povezava med prispevki in plačili iz teh skladov, ki so v skladu z nacionalnim pravom namenjeni ustanovam za strokovno izobraževanje in/ali visokošolskim ustanovam.

22 V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe in stališč, predloženih Sodišču, razvidno, da DSI pomeni dajatev, za katero so zavezane družbe, za katere velja zakon iz leta 2003,

kot je določeno v njegovem členu 2(1) in (2), in ki se izračuna v skladu s členom 3 istega zakona glede na stroške plač teh družb. Plačila DSI se stekajo v del madžarskega sklada trga dela, ki izplačuje – kot je navedla družba CIBA – pomoči ustanovam za strokovno izobraževanje na Madžarskem.

23 Niti okoliščina, da se DSI izračuna na podlagi stroškov plač družb zavezank, in ne na podlagi dohodkov ali dobičkov teh družb, niti dejstvo, da jo je treba plačati skladu, ki je ločen od glavnega državnega proračuna in namenjen posebni uporabi, ne moreta preprečiti, da ta dajatev ne bi spadala na področje neposrednega obdavčenja.

24 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 21 sklepnih predlogov, iz tega poleg tega ne izhaja, da navedene družbe prejmejo kakršne koli storitve neposredno v zameno za plačilo DSI. Madžarska vlada v svojih stališčih v zvezi s tem poudarja, da pri DSI ne gre za prispevek, ki bi zaposlenim podeljeval individualno pravico, da se udeležijo strokovnega izobraževanja. Država namreč odloča, v kakšni obliki naj bi plačilo vplivalo na izboljšanje ravni strokovnega izobraževanja na madžarskem trgu dela. Vendar je naloga predložitvenega sodišča, da preveri te ugotovitve.

25 Treba je omeniti, da ob domnevi, da DSI spada na področje neposrednega obdavčenja, in ob domnevi, da je mogoče obveznost družbe CIBA, da plača na eni strani DSI na podlagi izračuna, ki upošteva stroške plač, ki jih je mogoče pripisati njeni podružnici v Češki republiki, in na drugi strani prispevke za javno politiko zaposlovanja te države članice za zaposlene v tej podružnici, obravnavati kot dvojno obdavčevanje, taka davčna neugodnost izhaja iz vzporednega izvrševanja davčnih pristojnosti dveh držav članic (glej v tem smislu sodbi z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerck-

haert in Morres, C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 20, ter z dne 12. februarja 2009 v zadevi Block, C-67/08, ZOdl., str. I-883, točka 28).

26 V zvezi s tem je cilj sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja odpraviti ali omiliti negativne učinke na delovanje notranjega trga, ki izhajajo iz hkratnega obstoja nacionalnih davčnih sistemov, omenjenih v prejšnji točki (zgoraj navedeni sodbi Kerckhaert in Morres, točka 21, ter Block, točka 29).

27 Pravo Unije v sedanjem stanju razvoja in v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, ne predpisuje splošnih meril za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Evropski uniji. Razen Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 225, str. 6), Konvencije z dne 23. julija 1990 o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL L 225, str. 10) in Direktive Sveta 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L 157, str. 38) ni bil do tega dne v okviru prava Unije sprejet noben ukrep poenotenja ali usklajevanja, ki bi skušal odpraviti dvojno obdavčevanje (zgoraj navedeni sodbi Kerckhaert in Morres, točka 22, ter Block, točka 30).

28 Iz tega izhaja, da imajo v sedanjem stanju razvoja prava Unije države članice ob spoštovanju tega prava na tem področju neko stopnjo avtonomije in da zato niso dolžne prilagajati svojega davčnega sistema različnim davčnim sistemom drugih držav članic za odpravo dvojnega obdavčevanja, ki izhaja iz vzporednega izvrševanja davčnih pristojnosti navedenih držav članic (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Columbus Container Services, točka 51, in Block, točka 31).

29 Zato dvojno obdavčevanje, ki ga zatrjuje družba CIBA, ob domnevi, da obstaja, ne pomeni omejitve, ki je prepovedana s Pogodbo (glej v tem smislu sodbi z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund, C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 42, in z dne 16. julija 2009 v zadevi Damseaux, C-128/08, ZOdl., str. I-6823, točka 27).

30 Komisija Evropskih skupnosti vendarle trdi, da je DSI poseben davek, naložen v interesu zaposlenih in podoben prispevkom delodajalca, ki so bili predmet spora v postopku v glavni stvari, v kateri je bila izdana sodba z dne 23. novembra 1999 v združenih zadevah Arblade in drugi (C-369/96 in C-376/96, Recueil, str. I-8453).

31 V točki 50 te sodbe je Sodišče menilo, da nacionalni predpisi, ki od delodajalca kot izvajalca storitev v smislu Pogodbe zahtevajo, da poleg prispevkov, ki jih je že plačal v sklad države članice, v kateri ima sedež, plača prispevke delodajalca v sklad države članice gostiteljice, pomenijo omejitev svobode opravljanja storitev, ker taka obveznost podjetjem s sedežem v drugi državi članici povzroči dodatne administrativne in gospodarske stroške, tako da ta podjetja z vidika konkurence niso izenačena z delodajalci s sedežem v državi članici gostiteljici, kar jih lahko odvrne od opravljanja storitev tam.

32 Drugače od navedenih prispevkov, ki jih je treba plačati za vsakega napotenega delavca zaradi njegove socialne varnosti (glej zgoraj navedeno sodbo Arblade in drugi, točke 48, 49 in 80), DSI – kot je bilo poudarjeno v točkah 22 in 24 te sodbe – zavezana podjetja očitno ne plačujejo zato, da bi se njim ali njihovim zaposlenim podelila neposredna ugodnost, ampak jo plačujejo v državni sklad, ki daje pomoči ustanovam za strokovno izobraževanje na Madžarskem. DSI torej ni mogoče – pri čemer mora to

preveriti predložitveno sodišče, kot je bilo navedeno v točki 24 – izenačiti s prispevki, ki so se obravnavali v zgoraj navedeni sodbi Arblade in drugi.

33 Družba CIBA in Komisija prav tako omenjata dva vidika zakonodaje o DSI, ki po njunem mnenju omejujeta pravico do ustanavljanja ne glede na to, ali obstaja dvojno obdavčevanje.

34 Prvič, obveznost plačila tega prispevka naj bi se nanašala na celotne stroške plač podjetja, ki ima sedež na Madžarskem, vendar ima podružnice zunaj te države članice, medtem ko naj bi bili le delavci, zaposleni na ozemlju te države, upravičeni do izobraževanja, ki ga financira madžarski sklad trga dela.

35 Drugič, podjetje s sedežem na Madžarskem, ki ima podružnice zunaj te države članice, naj bi bilo zavezano plačati DSI za zaposlene, glede katerih naj bi bile izključene z nacionalnim pravom predvidene možnosti zmanjšanja bruto zneska DSI, ki ga je treba plačati.

36 Čeprav predložitveno sodišče ne zastavlja izrecnega vprašanja v zvezi s tema vidikoma nacionalne zakonodaje, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, je iz predložitvene odločbe razvidno – kot je navedeno v točki 11 te sodbe – da se sprašuje o združljivosti obveznosti družbe s sedežem na Madžarskem plačati DSI na podlagi stroškov plač, ki jih je mogoče pripisati njeni podružnici, ustanovljeni v drugi državi članici, s pravico do ustanavljanja. Ker se zdita navedena vidika v tem kontekstu pomembna, ju je treba preučiti, da bi se predložitvenemu sodišču dalo koristen odgovor.

37 V zvezi s trditvijo, da zaposleni v Češki republiki ne morejo biti upravičeni do izobraževanja, ki ga financira madžarski sklad trga dela, je treba spomniti, da če ne obstaja sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ima država članica, v kateri je sedež podjetja, pravico obdavčiti to podjetje v celoti (glej v tem smislu sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 32, in z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium, C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 33).

38 To, da delavci družbe CIBA, zaposleni v Češki republiki, eventualno nimajo možnosti izkoristiti navedenega izobraževanja, je zgolj posledica pristojnosti obdavčevanja in porabe, ki jo ima Republika Madžarska glede na to, da DSI glede na predložitveno odločbo ne spada na področje uporabe sporazuma, omenjenega v točki 11 te sodbe. Zato taka okoliščina sama po sebi ne more pomeniti omejitve, s katero bi bila kršena pravica do ustanavljanja.

39 V zvezi z možnostmi za družbo, za katero velja zakon iz leta 2003, da zmanjša bruto znesek DSI, ki ga je treba plačati, je iz stališč družbe CIBA in madžarske vlade razvidno – kot je navedeno v točki 7 te sodbe – da lahko taka družba organizira praktično usposabljanje, sklene pogodbo o izobraževanju svojih zaposlenih ali odobri pomoč za razvoj visokošolske ustanove ali poklicne šole.

40 Če bi taka družba sprejela take ukrepe ne glede na svojo obveznost plačati DSI, do česar bi zlasti lahko prišlo pri organizaciji izobraževanja za svoje zaposlene, je treba šteti možnost odbitka pri tem nastalih stroškov od bruto zneska DSI, ki ga je treba plačati, za ugodnost.

41 Vendar je iz stališč družbe CIBA razvidno, da so zgoraj omenjene možnosti zmanjšanja bruto zneska DSI, ki ga je treba plačati, opredeljene v madžarskem nacionalnem pravu. Na obravnavi sta tako ta stranka v postopku v glavni stvari kot tudi madžarska vlada poudarili, da bi morale biti tako organizirane storitve izobraževanja opravljene na madžarskem ozemlju. Po mnenju družbe CIBA, čeprav osebje, zaposleno v njeni podružnici v Češki republiki, ni izključeno iz udeležbe pri tem izobraževanju, taka udeležba povzroči dodatne stroške, povezane predvsem s potnimi stroški, in zaradi razlik med madžarskim in češkim izobraževalnim sistemom ni smiselna.

42 Predložitveno sodišče mora preveriti posebnosti sistemov, navedenih v prejšnjih treh točkah, in njune praktične učinke. Ob pridržku tega preverjanja se zdi, da z madžarskim pravom predvidene možnosti družbe – kakršna je tožeča stranka v postopku v glavni stvari – zmanjšati bruto znesek DSI, ki ga je treba plačati, v praksi ni mogoče uporabiti za podružnice, ustanovljene v drugi državi članici.

43 V takem primeru je položaj družbe s sedežem na Madžarskem, ki ima podružnico v drugi državi članici, z vidika ugodnosti, ugotovljeni v točki 40 te sodbe, manj ugoden od položaja družbe, katere dejavnost je omejena na madžarsko ozemlje (glej po analogiji zgoraj navedeni sodbi Lidl Belgium, točka 25, in Filipiak, točka 67).

44 Tako težava, ki v praksi obstaja za družbo s sedežem na Madžarskem, da se v zvezi s podružnico, ustanovljeno v drugi državi članici, sklicuje na v madžarski zakonodaji predvidene možnosti zmanjšanja bruto zneska DSI, ki ga je treba plačati, lahko to družbo – če predložitveno sodišče potrdi, da taka težava obstaja – odvrne od tega, da izkoristi pravico do ustanavljanja iz členov 43 ES in 48 ES, in pomeni omejitev te

pravice (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Filipiak, točka 71 in navedena sodna praksa).

45 V skladu s sodno prakso Sodišča je lahko ukrep, s katerim se omejijo s Pogodbo zagotovljene temeljne svoboščine, lahko dovoljen, če je utemeljen z nujnimi razlogi v javnem interesu. Uporaba takega ukrepa mora biti poleg tega primerna za zagotovitev uresničitve zadevnega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno za dosego tega cilja (glej zlasti sodbo z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Renneberg, C-527/06, ZOdl., str. I-7735, točka 81).

46 Vendar se na tako morebitno utemeljitev niti ni sklicevala madžarska vlada niti je ni navedlo predložitveno sodišče.

47 Vsekakor je treba ugotoviti, da omejitve, kakršna je bila ugotovljena v točki 44 te sodbe, ne bi bilo mogoče utemeljiti z nujnostjo ohranitve doslednosti sistema, kakršen je obravnavani sistem DSI v postopku v glavni stvari. Da bi bilo mogoče sprejeti trditev, ki temelji na taki utemeljitvi, Sodišče zahteva neposredno povezavo med zadevno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo, pri čemer je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve (glej v tem smislu sodbo z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 78 in navedena sodna praksa). V postopku v glavni stvari se zdi, da se to, da lahko družba, ki ima sedež na Madžarskem, upošteva plačne mase, ki jih je mogoče pripisati podružnici, ustanovljeni v drugi državi članici, v praksi ne izravna z nobeno možnostjo te družbe, da bi izkoristila v madžarski zakonodaji predvideno možnost zmanjšanja bruto zneska DSI, ki ga je treba plačati, glede na stroške izobraževanja, ki so nastali v tej podružnici.

48 Poleg tega je iz člena 8(1) zakona iz leta 2003 in iz stališč madžarske vlade razvidno, da je cilj sistema DSI izboljšati raven strokovnega izobraževanja na madžarskem trgu dela. S tega vidika bi lahko zmanjšanje bruto zneska DSI, ki ga je treba plačati, glede na stroške izobraževanja, plačane zunaj madžarskega ozemlja, gotovo privedlo do zmanjšanja dohodkov, namenjenih uresničitvi tega cilja. Vendar je tak premislek zgolj ekonomski in v skladu z ustaljeno sodno prakso torej ne more pomeniti nujnega razloga v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 50, in zgoraj navedeno sodbo Glaxo Wellcome, točka 82).

49 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da člena 43 ES in 48 ES nasprotujeta zakonodaji države članice, na podlagi katere mora podjetje, katerega sedež je v tej državi, plačati dajatev, kot je DSI, katere znesek se izračuna na podlagi stroškov plač, vključno s tistimi iz podružnice tega podjetja, ki ima sedež v drugi državi članici, če to podjetje v zvezi s to podružnico v praksi ne more izkoristiti s to zakonodajo predvidenih možnosti zmanjšanja te dajatve ali pa mu je onemogočen dostop do teh možnosti.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člena 43 ES in 48 ES nasprotujeta zakonodaji države članice, na podlagi katere mora podjetje, katerega sedež je v tej državi, plačati dajatev, kot je dajatev za strokovno izobraževanje, katere znesek se izračuna na podlagi stroškov plač, vključno s tistimi iz podružnice tega podjetja, ki ima sedež v drugi državi članici, če to podjetje v zvezi s to podružnico v praksi ne more izkoristiti s to zakonodajo predvidenih možnosti zmanjšanja te dajatve ali pa mu je onemogočen dostop do teh možnosti.

Podpisi