HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

15 aprilie 2010 *

În cauza C-96/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Pest Megyei Bíróság (Ungaria), prin decizia din 12 martie 2007, primită de Curte la 3 martie 2008, în procedura

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

împotriva

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

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președintele Camerei a doua, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, domnii A. Rosas și U. Lõhmus (raportor), judecători,

* Limba de procedură: maghiara.

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 18 februarie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

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

— pentru guvernul maghiar, de doamna J. Fazekas, de domnul M. Fehér și de doamna K. Veres, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de domnul R. Hill, în calitate de agent;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul R. Lyal și de doamna K. Talabér-Ritz, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 decembrie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 43 CE și 48 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft (denumită în continuare „CIBA"), pe de o parte, și Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály (biroul principal al administrației centrale privind contribuțiile și controlul financiar), pe de altă parte, cu privire la valoarea contribuției pentru formarea profesională (denumită în continuare „CFP") pe care CIBA trebuie să o achite.

Cadrul juridic

Reglementarea națională

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Legea nr. LXXXVI. din 2003 privind contribuția pentru formarea profesională și ajutoarele pentru dezvoltarea pregătirii (A szakképzési

hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény) (*Magyar Közlöny* 2003/131, denumită în continuare „Legea din 2003”):

„Având în vedere dispozițiile prevăzute la alineatele (3) și (4), societățile comerciale stabilite pe teritoriul național au obligația de a plăti [CFP] […]”

4 Potrivit articolului 2 alineatul (2) din Legea din 2003:

„Persoanele juridice cu sediul în străinătate, dar care exercită activități comerciale pe teritoriul național, întreprinderile fără personalitate juridică proprie, asocierile de persoane și alte organizații au de asemenea obligația de a plăti [CFP] atunci când au sediul în străinătate, dar au un sediu permanent sau o sucursală în Ungaria.”

5 Potrivit articolului 3 alineatul (1) din această lege:

„Baza de calcul a [CFP] o constituie:

a) costurile salariale calculate conform articolului 79 alineatul (2) din Legea nr. C din 2000 privind contabilitatea (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) […]”

6 Din observațiile scrise prezentate de CIBA și de guvernul maghiar rezultă că fondul privind piața muncii instituit în Republica Ungară are o componentă dedicată formării profesionale al cărei obiectiv este, potrivit articolului 8 alineatul (1) din Legea din 2003, în special majorarea numărului de specialiști pregătiți în funcție de exigențele economiei naționale, precum și dezvoltarea competențelor profesionale ale acestora.

7 Potrivit observațiilor menționate, valoarea brută a CFP pe care contribuabilul are obligația să o plătească pentru această componentă poate fi redusă:

— prin organizarea unei pregătiri practice în temeiul articolului 4 din Legea din 2003;

— prin încheierea unui contract de pregătire în beneficiul angajaților contribuabilului, a cărui valoare să reprezinte 33 % din această valoare, și

— prin acordarea unui grant pentru dezvoltare unei instituții de învățământ superior sau unei școli profesionale, a cărui valoare să reprezinte 75 % din valoarea menționată.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 CIBA este o întreprindere cu sediul în Ungaria care are obligația de a plăti CFP. Aceasta are o sucursală în Republica Cehă unde își achită obligațiile fiscale și contribuțiile la asigurările sociale pentru lucrătorii angajați la această sucursală, inclusiv contribuțiile

în legătură cu politica publică privind ocuparea forței de muncă, astfel cum sunt prevăzute în dreptul național ceh.

9 Cu ocazia unui control *a posteriori* cu privire la anii 2003 și 2004, autoritățile fiscale maghiare au constatat că CIBA avea o datorie fiscală. Sesizată cu contestație împotriva acestei decizii, pârâta din acțiunea principală a confirmat existența acestei datorii care cuprinde, printre altele, sume privind CFP pe care CIBA nu le plătise.

10 În fața instanței de trimitere, CIBA a contestat conformitatea cu articolul 43 CE a bazei de calcul a valorii CFP care trebuie plătită întrucât cuprinde, pentru o întreprindere cu sediul în Ungaria, costurile salariale ale acesteia, inclusiv cele aferente sucursalelor stabilite în afara teritoriului național. CIBA a arătat că, în consecință, este supusă unei duble obligații de plată a unei astfel de contribuții pentru lucrătorii săi angajați în Republica Cehă. În plus, în ceea ce îi privește pe acești angajați, nu ar fi posibil ca aceștia să poată beneficia de avantajele care decurg din formarea profesională organizată de serviciile existente pe piața națională maghiară a forței de muncă și ar fi exclusă posibilitatea de a se organiza o pregătire practică, de a se încheia contracte de pregătire sau de a se acorda granturi pentru dezvoltare.

11 Instanța de trimitere subliniază că CFP nu intră în domeniul de aplicare al Convenției pentru evitarea dublei impuneri și a evaziunii fiscale în domeniul impozitelor pe venit și pe avere încheiată între Republica Ungară și Republica Cehă, semnată la Praga la 14 ianuarie 1993, astfel încât trebuie să se verifice dacă Legea din 2003 conține o restricție privind exercitarea libertății de stabilire, dat fiind că obligă o societate cu sediul în Ungaria să plătească CFP, chiar și atunci când aceasta angajează lucrători în afara acestui stat membru.

12 În aceste condiții, Pest Megyei Bíróság a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Principiul libertății de stabilire prevăzut la articolele 43 [CE] și 48 [...] CE poate fi interpretat în sensul că se opune unei prevederi legale în temeiul căreia o societate cu sediul în Ungaria trebuie să plătească [CFP] chiar și atunci când angajează lucrători la o sucursală din străinătate și își achită obligațiile fiscale și contribuțiile la asigurările sociale datorate pentru respectivii angajați în statul în care se află sucursala?"

Cu privire la competența Curții

13 Acțiunea principală privește exercițiile fiscale ale CIBA pe anii 2003 și 2004, în condițiile în care Republica Ungară a aderat la Uniunea Europeană doar la 1 mai 2004.

14 Or, Curtea este competentă să interpreteze dispozițiile Tratatului CE numai în ceea ce privește aplicarea acestora într-un nou stat membru începând de la data aderării acestui stat la Uniunea Europeană (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Ynos, C-302/04, Rec., p. I-371, punctul 36, precum și Hotărârea din 14 iunie 2007, Telefónica O2 Czech Republic, C-64/06, Rep., p. I-4887, punctul 23).

15 Întrucât situația de fapt din acțiunea principală este parțial ulterioară acestei date, Curtea este competentă să răspundă la întrebarea adresată.

Cu privire la întrebarea preliminară

16 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 43 CE și 48 CE se opun unei prevederi legale a unui stat membru în temeiul căreia o întreprindere cu sediul în aceste stat este obligată să plătească o contribuție precum CFP, a cărei valoare este calculată pe baza costurilor sale salariale, inclusiv a celor aferente unei sucursale a acestei întreprinderi stabilite în alt stat membru în care aceasta își achită obligațiile fiscale și contribuțiile la asigurările sociale datorate pentru lucrătorii angajați la această sucursală.

17 Potrivit unei jurisprudențe constante, libertatea de stabilire, pe care articolul 43 CE o recunoaște resortisanților comunitari și care presupune accesul acestora la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii de legislația statului membru de stabilire, cuprinde, potrivit articolului 48 CE, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 30, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 42, precum și Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Filipiak, C-314/08, Rep., p. I-11049, punctul 59).

18 Deși, potrivit modului de redactare, prevederile referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (a se vedea Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 33, Hotărârea din 23 octombrie 2008,

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rep., p. I-8061, punctul 29, precum și Hotărârea Filipiak, citată anterior, punctul 60).

19 Potrivit de asemenea unei jurisprudențe constante, trebuie considerate restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (a se vedea Hotărârile citate anterior Columbus Container Services, punctul 34, și Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punctul 30).

20 CIBA consideră că reglementarea națională referitoare la CFP poate descuraja o întreprindere cu sediul pe teritoriul maghiar să înființeze un sediu în alt stat membru. În opinia acesteia, obligația de plată a unei valori cu titlu de CFP, calculată pe baza costurilor salariale ale unei astfel de întreprinderi, inclusiv a costurilor pentru angajații acelui sediu, conduce la o dublă obligație în măsura în care statul membru în care este situat acest sediu impune o obligație similară pentru angajații sediului respectiv. În speță, CIBA ar trebui să plătească o astfel de valoare cu titlu de contribuție în legătură cu politica publică privind ocuparea forței de muncă din Republica Cehă pentru lucrătorii angajați la sucursala acesteia stabilită în acest stat membru.

21 CIBA mai susține că CFP nu constituie un impozit, din moment ce, pe de o parte, este plătită pentru o componentă a unui fond public dedicat formării profesionale, distinct de bugetul de stat, și, pe de altă parte, există o legătură directă între contribuțiile și plățile la acest fond destinate instituțiilor de formare profesională și/sau de învățământ în conformitate cu dreptul național.

22 În această privință, din decizia de trimitere și din observațiile prezentate Curții reiese că CFP constituie o sarcină fiscală la care sunt supuse societățile cărora le sunt

aplicabile dispozițiile Legii din 2003, astfel cum s-a menționat la articolul 2 alineatele (1) și (2) din această lege, și care se calculează, potrivit articolului 3 din aceeași lege, în raport cu costurile salariale ale acestor societăți. Plățile CFP alimentează o componentă a fondului maghiar privind piața muncii din care se acordă, astfel cum indică CIBA, granturi instituțiilor de formare profesională din Ungaria.

23 Or, nici împrejurarea că CFP se calculează pe baza costurilor salariale ale societăților impozabile, și nu pe baza veniturilor sau a beneficiilor acestora, nici faptul că CFP se plătește la un fond distinct de bugetul central al statului, cu o destinație specială, nu poate, în sine, exclude faptul că aceasta se încadrează în domeniul impozitării directe.

24 În plus, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 21 din concluziile prezentate, nu rezultă că respectivele societăți primesc în mod direct prestații în schimbul valorii CFP plătite. În această privință, guvernul maghiar subliniază în observațiile sale că CFP nu este o obligație cu caracter contributiv, care conferă salariaților un drept individual de participare la o formare profesională. Astfel, statul este cel care decide modul în care trebuie alocată valoarea achitată pentru îmbunătățirea nivelului de formare profesională pe piața maghiară a muncii. Totuși, revine instanței de trimitere să verifice aceste constatări.

25 Presupunând că CFP se încadrează în domeniul impozitării directe și că obligația CIBA de a plăti, pe de o parte, CFP pe baza unui calcul care ia în considerare costurile salariale aferente sucursalei sale din Republica Cehă și, pe de altă parte, contribuțiile în legătură cu politica publică privind ocuparea forței de muncă a acestui stat membru pentru lucrătorii angajați la această sucursală poate fi considerată o dublă impunere, trebuie remarcat că un astfel de dezavantaj fiscal rezultă din exercitarea în paralel de către două state membre a competenței lor fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea

din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres, C-513/04, Rec., p. I-10967, punctul 20, precum și Hotărârea din 12 februarie 2009, Block, C-67/08, Rep., p. I-883, punctul 28).

26 În această privință, convențiile încheiate în vederea evitării dublei impuneri au ca rezultat eliminarea sau atenuarea efectelor negative pentru funcționarea pieței interne care rezultă din coexistența sistemelor fiscale naționale evocate la punctul precedent (Hotărârile citate anterior Kerckhaert și Morres, punctul 21, precum și Block, punctul 29).

27 Or, dreptul Uniunii, în stadiul său actual de dezvoltare și într-o situație precum cea din acțiunea principală, nu impune criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în ceea ce privește eliminarea dublei impuneri în interiorul Uniunii Europene. Astfel, făcând abstracție de Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), de Convenția din 23 iulie 1990 privind eliminarea dublei impuneri cu privire la ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (JO L 225, p. 10) și de Directiva 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi (JO L 157, p. 38, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 64), nu s-a adoptat până în prezent, în cadrul dreptului Uniunii, nicio măsură de unificare sau de armonizare care să urmărească eliminarea situațiilor de dublă impunere (Hotărârile citate anterior Kerckhaert și Morres, punctul 22, precum și Block, punctul 30).

28 Rezultă din aceasta că, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii, statele membre beneficiază, cu condiția respectării acestui drept, de o anumită autonomie în această materie și că, prin urmare, acestea nu au obligația să își adapteze propriul sistem fiscal la diferitele sisteme de impozitare din alte state membre în scopul, printre altele, al eliminării dublei impuneri care decurge din exercitarea în paralel de către aceste state a competențelor lor fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Columbus Container Services, punctul 51, precum și Block, punctul 31).

29 În consecință, dubla impunere invocată de CIBA, presupunând că ea există, nu constituie în sine o restricție interzisă de tratat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Rep., p. I-3747, punctul 42, precum și Hotărârea din 16 iulie 2009, Damseaux, C-128/08, Rep., p. I-6823, punctul 27).

30 Cu toate acestea, Comisia Comunităților Europene susține că CFP este un impozit special, prelevat în interesul salariaților, asimilabil cotizațiilor patronale care fac obiectul acțiunii principale în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 23 noiembrie 1999, Arblade și alții (C-369/96 și C-376/96, Rec. p. I-8453).

31 La punctul 50 din această hotărâre, Curtea a apreciat că „o dispoziție națională care obliga angajatorul, în calitate de prestator în sensul tratatului, să achite contribuții ale angajatorului la bugetul statului membru gazdă, pe lângă contribuțiile achitate la bugetul statului membru în care avea sediul, constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor, din moment ce o asemenea obligație presupune cheltuieli și sarcini administrative și financiare suplimentare pentru întreprinderile cu sediul în alt stat membru, astfel încât acestea din urmă nu se află într-o poziție de egalitate, din punctul de vedere al concurenței, cu angajatorii având sediul în statul membru gazdă și pot fi astfel descurajate să furnizeze prestații în acest stat”.

32 Or, spre deosebire de contribuțiile menționate care trebuiau achitate pentru fiecare lucrător detașat pentru protecția socială a acestuia (a se vedea Hotărârea Arblade și alții, citată anterior, punctele 48, 49 și 80), CFP nu este plătită, astfel cum s-a menționat la punctele 22 și 24 din prezenta hotărâre, de întreprinderile impozabile pentru a le conferi un avantaj direct lor și mai puțin salariaților lor, ci alimentează un fond de stat care acordă granturi instituțiilor de formare profesională în Ungaria. CFP nu poate

fi, așadar, asimilată, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere indicată la punctul 24, cotizațiilor în discuție în Hotărârea Arblade și alții, citată anterior.

33 CIBA și Comisia evocă de asemenea două aspecte ale reglementării referitoare la CFP care, în opinia lor, împiedică libertatea de stabilire independent de existența sau inexistența unei duble impuneri.

34 În primul rând, obligația de plată a acestei contribuții s-ar răsfrânge asupra costurilor salariale totale ale unei întreprinderi cu sediul în Ungaria, dar care are un sediu în afara acestui stat membru, în timp ce doar lucrătorii angajați pe teritoriul acestuia ar putea beneficia de formările finanțate de fondul maghiar privind piața muncii.

35 În al doilea rând, o întreprindere cu sediul în Ungaria, dar care are un sediu în afara acestui stat membru, ar fi obligată la plata CFP pentru acei salariați în raport cu care posibilitățile prevăzute de dreptul național de reducere a valorii brute a CFP datorate ar fi excluse.

36 Chiar dacă instanța de trimitere nu adresează o întrebare explicită cu privire la aceste două aspecte ale reglementării naționale în discuție în acțiunea principală, rezultă din decizia de trimitere, astfel cum s-a menționat la punctul 11 din prezenta hotărâre, că instanța ridică problema compatibilității cu libertatea de stabilire a obligației unei societăți cu sediul în Ungaria de a plăti CFP în funcție de costurile salariale pe care le implică o sucursală a acestei societăți situate în alt stat membru. Din moment ce aceste două aspecte se dovedesc în acest context a fi relevante, trebuie să fie examinate pentru a oferi un răspuns util acestei instanțe.

37 În ceea ce privește argumentul potrivit căruia lucrătorii angajați în Republica Cehă nu pot beneficia de formările finanțate prin fondul maghiar privind piața muncii, trebuie amintit că statul membru în care își are sediul o societate are, în lipsa unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, dreptul să impoziteze această întreprindere în mod global (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 32, precum și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 33).

38 Eventuala imposibilitate pentru salariații CIBA angajați în Republica Cehă de a beneficia de respectivele formări nu ar fi decât consecința competențelor de impozitare și de cheltuire de care dispune Republica Ungară, ținând cont de faptul că, potrivit deciziei de trimitere, CFP nu intră în domeniul de aplicare al convenției menționate la punctul 11 din prezenta hotărâre. Prin urmare, o astfel de împrejurare nu poate constitui, în sine, o restricție contrară libertății de stabilire.

39 În ceea ce privește posibilitățile unei societăți căreia îi sunt aplicabile dispozițiile Legii din 2003 de reducere a valorii brute a CFP datorate, rezultă din observațiile prezentate de CIBA și de guvernul maghiar, astfel cum s-a precizat la punctul 7 din prezenta hotărâre, că o astfel de societate poate, în acest scop, să organizeze o pregătire practică, să încheie un contract de pregătire pentru proprii angajați sau să acorde un grant pentru dezvoltare unei instituții de învățământ superior sau unei școli profesionale.

40 În măsura în care o astfel de societate ar fi întreprins astfel de acțiuni, independent de obligația sa de a plăti CFP, ceea ce ar putea fi în special cazul în ceea ce privește organizarea unei formări pentru proprii salariați, posibilitatea de a deduce costurile suportate de societate din valoarea brută a CFP datorată trebuie considerată un avantaj.

41 Cu toate acestea, în observațiile prezentate de CIBA se indică faptul că posibilitățile sus-menționate de reducere a valorii brute a CFP care trebuie plătite sunt definite în dreptul național ungar. În ședință, atât această parte din acțiunea principală, cât și guvernul maghiar au subliniat că prestațiile pentru formările astfel organizate ar trebui să se desfășoare pe teritoriul maghiar. În opinia CIBA, chiar dacă nu este exclus ca personalul angajat la sucursala sa din Republica Cehă să participe la aceste formări, o astfel de participare ar determina costuri suplimentare legate în special de cheltuielile de deplasare și ar fi inutilă având în vedere diferențele dintre sistemele de pregătire maghiar și ceh.

42 Revine instanței de trimitere să verifice particularitățile sistemelor evocate la cele trei puncte precedente, precum și efectele lor practice. Fără a aduce atingere acestei verificări, rezultă că posibilitățile prevăzute de dreptul ungar pentru o societate, precum reclamanta din acțiunea principală, de reducere a valorii brute a CFP care trebuie plătită nu se pot aplica în practică pentru un sediu situat în alt stat membru.

43 Într-o astfel de ipoteză, situația unei societăți cu sediul în Ungaria care are un sediu în alt stat membru este, în ceea ce privește avantajul identificat la punctul 40 din prezenta hotărâre, mai puțin favorabilă decât situația unui societăți care își limitează activitatea numai la teritoriul maghiar (a se vedea, prin analogie, Hotărârile citate anterior Lidl Belgium, punctul 25, și Filipiak, punctul 67).

44 Astfel, dificultatea de natură practică întâmpinată de o societate cu sediul în Ungaria de a se prevala, pentru un sediu situat în alt stat membru, de mijloacele prevăzute de reglementarea ungară de reducere a valorii brute a CFP datorate poate descuraja, în măsura în care este confirmată de instanța de trimitere, această societate să beneficieze de libertatea de stabilire prevăzută la articolele 43 CE și 48 CE și constituie o

restricție privind această libertate (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Filipiak, citată anterior, punctul 71 și jurisprudența citată).

45 Potrivit jurisprudenței Curții, o măsură care împiedică exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat nu poate fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, ar trebui ca punerea în aplicare a unei astfel de măsuri să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg, C-527/06, Rep., p. I-7735, punctul 81).

46 Or, nicio posibilă justificare nu a fost invocată de guvernul maghiar și nici nu a fost avută în vedere de instanța de trimitere.

47 În orice caz, trebuie constatat că o restricție, precum cea identificată la punctul 44 din prezenta hotărâre, nu poate fi justificată de necesitatea de a menține coerența unui regim precum cel al CFP în discuție în acțiunea principală. Pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, Curtea impune condiția existenței unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 78 și jurisprudența citată). În acțiunea principală, luarea în considerare, pentru o societate cu sediul în Ungaria, a fondului de salarii aferent unui sediu situat în alt stat membru nu pare a fi compensată în practică pentru această societate cu vreo posibilitate de a beneficia de mijloacele prevăzute de reglementarea ungară de reducere a valorii brute a CFP datorate pentru costurile de formare suportate la un astfel de sediu.

48 Pe de altă parte, rezultă din articolul 8 alineatul (1) din Legea din 2003, precum și din observațiile guvernului maghiar că regimul CFP are ca obiectiv îmbunătățirea nivelului de pregătire a efectivelor sale pe piața maghiară a muncii. În această privință, o reducere a valorii brute a CFP care trebuie plătită cu cheltuielile pentru formare plătite în afara teritoriului maghiar ar putea determina, desigur, o reducere a veniturilor destinate realizării acestui obiectiv. Cu toate acestea, o astfel de considerație este de natură pur economică și nu poate, așadar, potrivit unei jurisprudențe constante, să constituie un motiv imperativ de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y, C-436/00, Rec., p. I-10829, punctul 50, precum și Hotărârea Glaxo Wellcome, citată anterior, punctul 82).

49 Ținând seama de considerentele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 43 CE și 48 CE se opun unei reglementări a unui stat membru potrivit căreia o întreprindere cu sediul în acest stat este obligată să plătească o contribuție precum CFP, a cărei valoare se calculează pe baza costurilor sale salariale, inclusiv a costurilor aferente unei sucursale a acestei întreprinderi situate în alt stat membru, dacă o astfel de întreprindere este împiedicată în practică să beneficieze, în privința unei astfel de sucursale, de posibilitățile prevăzute de această reglementare de reducere a contribuției menționate sau să aibă acces la aceste posibilități.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolele 43 CE și 48 CE se opun unei reglementări a unui stat membru potrivit căreia o întreprindere cu sediul în acest stat este obligată să plătească o contribuție precum contribuția pentru formarea profesională, a cărei valoare se calculează pe baza costurilor sale salariale, inclusiv a costurilor aferente unei sucursale a acestei întreprinderi situate în alt stat membru, dacă o astfel de întreprindere este împiedicată în practică să beneficieze, în privința unei astfel de sucursale, de posibilitățile prevăzute de această reglementare de reducere a contribuției menționate sau să aibă acces la aceste posibilități.

Semnături