

V?c C-96/08

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgálató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft

v.

Adó- és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal (APEH) Hatósági F?osztály

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Pest Megyei Bíróság)

„Svoboda usazování – P?ímé dan? – P?ísp?vek na odborné vzd?lávání – Vym??ovací základ p?ísp?vku, který hradí podniky usazené v tuzemsku – Zapo?tení mzdových náklad? na zam?stnance zam?stnané v organiza?ní složce v jiném ?lenském státu – Dvojí zdan?ní – Možnost snížení hrubé ?ástky p?ísp?vku“

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Omezení*

(?lánek 43 ES a 48 ES)

2. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Omezení*

(?lánek 43 ES a 48 ES)

1. P?ípadné dvojí zdan?ní vyplývající z povinnosti podniku odvád?t vnitrostátní p?ísp?vek na odborné vzd?lávání z vym??ovacího základu, který zapo?ítává mzdové náklady související s jeho organiza?ní složkou v jiném ?lenském stát?, a p?ísp?vky na ve?ejnou politiku zam?stnanosti uvedeného ?lenského státu za pracovníky zam?stnané v uvedené organiza?ní složce, samo o sob? nep?edstavuje omezení zakázané Smlouvou, pokud takové da?ové znevýhodn?ní vyplývá ze soub?žného výkonu da?ových pravomocí dv?ma ?lenskými státy. Právo Unie totiž za sou?asného stavu svého vývoje a v takové situaci nestanoví obecná kritéria pro rozd?lení pravomocí mezi ?lenské státy, pokud jde o vylou?ení dvojího zdan?ní v rámci Evropské unie. Z toho vyplývá, že za sou?asného stavu vývoje práva Unie ?lenské státy disponují – s výhradou dodržování tohoto práva – v dané oblasti jistou autonomií, a nemají tedy povinnost p?izp?sobit sv?j vlastní da?ový systém r?zným da?ovým systém?m jiných ?lenských stát? za ú?elem mj. vylou?ení dvojího zdan?ní, které vyplývá z paralelního výkonu da?ových pravomocí uvedených ?lenských stát?.

(viz body 25, 27–29)

2. ?lánky 43 ES a 48 ES brání právní úprav? ?lenského státu, podle které je podnik, jehož sídlo se nachází v tomto ?lenském státu, povinen platit takový p?ísp?vek, jako je p?ísp?vek na odborné vzd?lávání, jehož výše se vypo?te na základ? jeho mzdových náklad? v?etn? mzdových náklad? týkajících se organiza?ní složky tohoto podniku, která má sídlo v jiném ?lenském státu, pokud takový podnik v praxi není s to v souvislosti s takovou organiza?ní složkou využívat možnosti stanovené uvedenou právní úpravou ke snížení uvedeného p?ísp?vku nebo k nim mít p?ístup.

Obtíže spole?nosti se sídlem v tuzemsku, pokud jde o uplatn?ní možností stanovených

vnitrostátní právní úpravou ke snížení hrubé částky splatného příspěvku na odborné vzdělávání ve vztahu k organizační složce nacházející v jiném členském státu, totiž u takové společnosti vedou k tomu, že její situace bude méně příznivá nežli situace společnosti, která svou činnost omezuje pouze na tuzemsko. Uvedené obtíže tak mohou tuto společnost odrazovat od toho, aby využívala svobody usazování stanovené v člácích 43 ES a 48 ES a představují omezení této svobody.

Takové omezení nemůže být odvodněno potěbou chránit soudržnost takového režimu, jako je režim příspěvku na odborné vzdělávání, jelikož skutečnost, že se u společnosti se sídlem v tuzemsku započtou veškeré mzdy připadající na organizační složku nacházející se v jiném členském státu, se v praxi nezdá být kompenzována žádnou možností uvedené společnosti využívat nástroje stanovené vnitrostátní právní úpravou pro snížení hrubé částky splatného příspěvku související s náklady na vzdělávání vzniklými v takové organizační složce. Krom toho, pokud jde o cíl zlepšení úrovně vzdělávání zaměstnanců na vnitrostátním trhu práce, snížení hrubé částky příspěvku na odborné vzdělávání, která má být odvedena, o náklady na vzdělávání zaplacené mimo tuzemsko může v tomto ohledu zajisté vést ke snížení příjmů určených na dosahování takového cíle; taková úvaha je nicméně čistě hospodářské povahy, a tudíž nemůže představovat naléhavý důvod obecného zájmu zpřesobitý takové omezení odvodnit.

(viz body 43–44, 47–49 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. dubna 2010(*)

„Svoboda usazování – Přímé daně – Příspěvek na odborné vzdělávání – Vyměňovací základ příspěvku, který hradí podniky usazené v tuzemsku – Započtení mzdových nákladů na zaměstnance zaměstnané v organizační složce v jiném členském státu – Dvojitá zdanění – Možnost snížení hrubé částky příspěvku“

Ve věci C-96/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Pest Megyei Bíróság (Maďarsko) ze dne 12. března 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 3. března 2008, v řízení

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

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda druhého senátu a zastupující předseda třetího senátu, A. Rosas a U. Lõhmus (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 18. února 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató Tanácsadó és Kereskedelmi kft, D. Deákem, ügyvéd,
- za maarskou vládu J. Fazekas, M. Fehérem a K. Veres, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království R. Hillem, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a K. Talabér-Ritz, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 17. prosince 2009,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 ES a 48 ES.

2 Projednávaná žádost byla předložena v rámci sporu mezi CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft (dále jen „CIBA“) a Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály (hlavní úřad ústřední správy daní a finanční kontroly) ve věci výše přípůvku na odborné vzdělávání (dále jen „POV“), který musí společnost CIBA odvádět.

Právní rámec

Vnitrostátní právní úprava

3 Podle čl. 2 odst. 1 zákona LXXXVI z roku 2003 o přípůvku na odborné vzdělávání a podpoře rozvoje výcviku (A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény) (*Magyar Közlöny* 2003/131, dále jen „zákon z roku 2003“):

„Obchodní společnosti, jejichž sídlo se nachází v tuzemsku, jsou s ohledem na ustanovení odstavců 3 a 4 povinny odvádět [POV] [...]“

4 Podle čl. 2 odst. 2 zákona z roku 2003:

„Povinnost odvádět [POV] mají rovněž právnické osoby, jejichž sídlo se nachází v zahraničí, ale které vykonávají obchodní aktivity v tuzemsku, podniky bez vlastní právní subjektivity, sdružení osob a ostatní organizace, pokud se jejich sídlo nachází v zahraničí, ale mají v Maarsku stálou provozovnu nebo organizační složku.“

5 V souladu s ?l. 3 odst. 1 uvedeného zákona:

„Vym??ovací základ [POV] sestává z:

a) mzdových náklad? vypo?tených v souladu s ?l. 79 odst. 2 zákona ?. C. o ú?etnictví z roku 2000 (A számvitel?l szóló 2000. évi C. törvény) [...]“

6 Z písemných vyjád?ení spole?nosti CIBA a ma?arské vlády vyplývá, že fond pro trh práce z?ízený v Ma?arsku obsahuje složku ur?enou na odborné vzd?lávání, jejímž ú?elem je, podle ?l. 8 odst. 1 zákona z roku 2003, zejména zvýšení po?tu odborných pracovník? vyškolených v závislosti na požadavcích vnitrostátního hospodá?ství, jakož i rozvoj jejich odborné kvalifikace.

7 Podle uvedeného vyjád?ení m?že být hrubá ?ástka [POV], kterou je poplatník povinen odvád?t do uvedené složky snížena p?i:

- organizaci praktického výcviku na základ? ?lánku 3 zákona z roku 2003,
- uzav?ení smlouvy o vzd?lávání ve prosp?ch zam?stnanc? poplatníka, do výše 33 % takové ?ástky, a
- poskytnutí podpory na rozvoj za?ízení pro vyšší nebo odborné vzd?lávání, do výše 75 % takové ?ástky.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

8 CIBA je spole?nost, jejíž sídlo se nachází v Ma?arsku a která podléhá povinnosti odvád?t POV. Má organiza?ní složku v ?eské republice, kde platí dan? a p?ísp?vky týkající se zam?stnanc?, v?etn? p?ísp?vku na ve?ejnou politiku zam?stnanosti, který je stanoven ?eským vnitrostátním právem.

9 P?i následné kontrole týkající se let 2003 a 2004 ma?arské da?ové orgány konstatovaly da?ový dluh k tíži spole?nosti CIBA. P?i rozhodování o odvolání proti uvedenému rozhodnutí žalovaný v p?vodním ?ízení potvrdil tento dluh, který zahrnuje zejména ?ástky týkající se POV, které spole?nost CIBA nezaplatila.

10 Spole?nost CIBA p?ed p?edkládacím soudem zpochybnila soulad vym??ovacího základu POV, který má být odvád?n, s ?lánkem 43 ES, jelikož u podniku se sídlem v Ma?arsku zahrnuje vym??ovací základ jeho mzdové náklady v?etn? náklad? týkajících se organiza?ních složek se sídlem mimo tuzemsko. CIBA tvrdila, že ve vztahu k zam?stnanc?m zam?stnaným v ?eské republice v d?sledku toho podléhá dvojí povinnosti odvád?t takový p?ísp?vek. Mimoto, pokud jde o uvedené zam?stnance, není možné využít zvýhodn?ní vyplývajících z odborného vzd?lávání organizovaného službami ma?arského vnitrostátního trhu práce a je vylou?eno, aby organizovala praktický výcvik, uzavírala smlouvy o vzd?lávání nebo poskytovala podpory na rozvoj.

11 P?edkládající soud uvádí, že POV nespadá do p?sobnosti smlouvy o zamezení dvojího zdan?ní a zabrán?ní da?ovému úniku v oboru daní z p?íjmu a z majetku, která byla podepsána mezi Ma?arskou republikou a ?eskou republikou dne 14. ledna 1993 v Praze, takže je t?eba zkoumat, zda zákon z roku 2003 – v rozsahu, v n?mž spole?nosti se sídlem v Ma?arsku ukládá, aby odvád?la POV i pokud zam?stnává zam?stnance mimo tento ?lenský stát – p?edstavuje omezení výkonu svobody usazování.

12 Za těchto podmínek se Pest Megyei Bíróság rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Může být ustanovení, podle kterého je společnost se sídlem v Maďarsku povinna hradit [POV] i v případě, že zaměstnává zaměstnance v zahraniční organizační složce a odvádí příslušné daně a příspěvky z titulu takových pracovních právních vztahů státu organizační složky, v rozporu se svobodou usazování zakotvenou v článcích 43 [ES] a 48 [...] [ES]?“

K příslušnosti Soudního dvora

13 Spor v původním řízení se týká daňových přiznání společnosti CIBA za roky 2003 a 2004, zatímco Maďarská republika přistoupila k Evropské unii teprve v květnu roku 2004.

14 Soudní dvůr má přitom pravomoc k výkladu ustanovení Smlouvy o ES pouze tehdy, pokud jde o její použití v novém členském státě ode dne přistoupení tohoto členského státu k Evropské unii (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 10. ledna 2006, *Ynos*, C-302/04, Sb. rozh. s. I-371, bod 36, jakož i ze dne 14. března 2007, *Telefónica O2 Czech Republic*, C-64/06, Sb. rozh. s. I-4887, bod 23).

15 Vzhledem k tomu, že skutkový stav v původním řízení zčásti nastal po uvedeném datu, je Soudní dvůr příslušný pro odpověď na uvedenou otázku.

K předběžné otázce

16 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 43 ES a 48 ES brání takové právní úpravě členského státu, podle které podnik, jehož sídlo se nachází v tomto členském státu, je povinen odvádět takový příspěvek, jakým je POV, jehož výše se vypočte na základě mzdových nákladů včetně těch, které se týkají organizační složky takového podniku v jiném členském státu, ve kterém rovněž odvádí daně a příspěvky související s platy pracovníků zaměstnaných v uvedené organizační složce.

17 Podle ustálené judikatury svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává státním příslušníkům členských států a která pro ně zahrnuje přístup k samostatné činnosti a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek jako za podmínek stanovených právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 48 ES pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropské unie, právo vykonávat jejich činnosti v dotýkáném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudky ze 13. prosince 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 30; ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 42, jakož i ze dne 19. listopadu 2009, *Filipiak*, C-314/08, Sb. rozh. s. I-11049, bod 59).

18 I když podle svého znění směřují ustanovení týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, rovněž brání tomu, aby stát původu bránil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (viz rozsudky ze dne 6. prosince 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 33; ze dne 23. října 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, s. 29, jakož i *Filipiak*, uvedený výše, bod 60).

19 Podle ustálené judikatury rovněž musí být za omezení svobody usazování považována

veškerá opatření, která výkon této svobody zakazují, tvoří překážku tomuto výkonu nebo její iní méně atraktivním (viz výše uvedené rozsudky *Columbus Container Services*, bod 34, a *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, bod 30).

20 Společnost CIBA soudí, že vnitrostátní právní úprava týkající se POV může podnik, jehož sídlo se nachází na maarském území, odrazovat od založení organizační složky v jiném členském státu. Podle jejího názoru povinnost platit částku z titulu POV, vypočtenou na základě mzdových nákladů takového podniku, včetně nákladů souvisejících se zaměstnanci takové organizační složky, vede ke vzniku dvojí povinnosti tehdy, pokud členský stát, ve kterém se organizační složka nachází, ukládá za uvedené zaměstnance podobnou dávku. V projednávané věci byla společnost CIBA povinna odvádět takovou dávku z titulu příspěvku na veřejnou politiku zaměstnanosti České republiky za pracovníky zaměstnané v její pobočce se sídlem v uvedeném členském státu.

21 Společnost CIBA kromě toho uvádí, že POV není daní, protože je jednak odváděn do složky veřejného fondu určeného na odborné vzdělávání, který je oddělen od státního rozpočtu, a jednak existuje přímá vazba mezi příspěvky a platbami z takového fondu, které jsou určeny pro zařízení odborného vzdělávání nebo výcviku v souladu s vnitrostátním právem.

22 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí a vyjádření předložených Soudnímu dvoru vyplývá, že POV představuje dávku, k níž jsou povinny společnosti spadající do působnosti zákona z roku 2003, jež je vymezena v jeho čl. 2 odst. 1 a 2 a která se vypočte, v souladu s článkem 3 téhož zákona, na základě mzdových nákladů posledně uvedených společností. Platby POV financují složku maarského fondu pro trh práce, která poskytuje, jak uvedla společnost CIBA, podpory zařízením odborného vzdělávání v Maarsku.

23 Přitom ani okolnost, že POV se vypočte na základě mzdových nákladů povinných společností, a nikoliv na základě jejich příjmů nebo zisku, ani skutečnost, že je odváděn do fondu mimo centrální rozpočet státu, který je určen pro konkrétní využití, samy o sobě nemohou vyloučit, že POV náleží do oblasti přímých daní.

24 Kromě toho, jak uvedla generální advokátka v bodu 21 svého stanoviska, nezdá se, že uvedené společnosti získávají jakákoliv plnění jako přímou protihodnotu odvedeného POV. V tomto ohledu maarská vláda zdrazňuje, že POV není platbou příspěvkové povahy, která by zaměstnancům poskytovala individuální právo účasti na odborném vzdělávání. Rozhodnutí, jakou formou má být vybraná částka použita na zlepšení odborného vzdělávání na maarském trhu práce, totiž přísluší státu. Nicméně přísluší předkládajícímu soudu, aby tato tvrzení ověřil.

25 Je třeba uvést, že za předpokladu, že POV náleží do oblasti přímých daní a za předpokladu, že povinnost společnosti CIBA odvádět jednak POV z vyměňovacího základu, který započítává mzdové náklady související s její organizační složkou v České republice, a jednak příspěvky na veřejnou politiku zaměstnanosti uvedeného členského státu za pracovníky zaměstnané v uvedené organizační složce, může být POV považován za dvojí zdanění; takové dvojí znevýhodnění vyplývá ze souběžného výkonu daňových pravomocí dvěma členskými státy (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. listopadu 2006, *Keckhaert a Morres*, C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, bod 20, jakož i ze dne 12. února 2009, *Block*, C-67/08, Sb. rozh. s. I-838, bod 28).

26 V tomto ohledu smlouvy o zamezení dvojího zdanění slouží k vyloučení nebo ke zmírnění negativních dopadů na fungování vnitřního trhu vyplývajících z koexistence vnitrostátních daňových soustav zmíněné v předcházejícím bodě (výše uvedený rozsudek *Kerckhaert a Morres*, bod 21, jakož i *Block*, bod 29).

27 Právo Unie p?itom za sou?asn?ho stavu sv?ho v?voje a v takov? situaci, jak? existuje v p?vodn?m ??izen?m, nestanov? obecn? krit?ria pro rozd?len? pravomoc? mezi ?lenské st?ty, pokud jde o vylou?en? dvoj?ho zdan?n? v r?mci Evropsk? unie. Krom? sm?rnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. ?ervence 1990 o spole?n?m syst?mu zdan?n? mate?sk?ch a dce?in?ch spole?nost? z r?zn?ch ?lensk?ch st?t? (Ú?. v?st. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), ?mluvy ze dne 23. ?ervence 1990 o zamezen? dvoj?ho zdan?n? v souvislosti s ?pravou zisk? sdru?en?ch podnik? (Ú?. v?st. L 225, s. 10) a sm?rnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. ?ervna 2003 o zdan?n? p??jm? z ?spor v podob? ?rokov?ch plateb (Ú?. v?st. L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369) nebyl v pr?vu Unie do sou?asnosti p?ijat ??dn? jednot?c? nebo harmoniza?n? p?edpis sm??uj?c? k vylou?en? situaci dvoj?ho zdan?n? (viz v?še uvedené rozsudky Kerckhaert a Morres, bod 22, jako? i Block, bod 30).

28 Z toho vypl?v?a, ?e za sou?asn?ho stavu v?voje pr?va Unie disponuj? ?lenské st?ty – s v?hradou dodr?ov?n? tohoto pr?va – v dan? oblasti jistou autonomi?, a nemaj? tedy povinnost p?izp?sobit sv?j vlastn? da?ov? syst?m r?zn?m da?ov?m syst?m?m jin?ch ?lensk?ch st?t? za ??elem mj. vylou?en? dvoj?ho zdan?n?, kter? vypl?v?a z paraleln?ho v?konu da?ov?ch pravomoc? uveden?ch ?lensk?ch st?t?, (viz v tomto smyslu v?še uvedené rozsudky Columbus Container Services, bod 51, a Block, bod 31).

29 V d?sledku toho dvoj? zdan?n?, na kter? se odvol?v?a spole?nost CIBA – za p?edpokladu, ?e existuje – nep?edstavuje samo o sob? omezen? zak?zan? Smlouvou (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 20. kv?tna 2008, Orange European Smallcap Fund, C?194/06, Sb. rozh. s. I?3747, bod 42, jako? i ze dne 16. ?ervence 2009, Damaseaux, C?128/08, Sb. rozh. s. I?6823, bod 27).

30 Komise Evropsk?ch spole?enstv? nicm?n? uplat?uje, ?e POV je zvl?stn? dan? vyb?ranou v z?jmu zam?stnanc?, kterou lze postavit na rove? zam?stnavatelsk?m p??sp?vk?m, kter? byly p?edm?tem sporu ve v?ci, je? vedla k vyd?n? rozsudku ze dne 23. listopadu 1999, Arblade a dal? (C?369/96 a C?376/96, Recueil, s. I?8453).

31 V bodu 50 uveden?ho rozsudku m?l Soudn? dv?r za to, ?e vnitrost?tn? pr?vn? p?edpisy, kter? po zam?stnavateli jako?to poskytovateli slu?eb ve smyslu Smlouvy po?aduj?, aby platil p??sp?vky za zam?stnance do fondu hostitelsk?ho ?lensk?ho st?tu, a to vedle p??sp?vk?, kter? j? zaplatil do fondu ?lensk?ho st?tu, kde m? s?dlo, p?edstavuj? omezen? voln?ho pohybu slu?eb, jeliko? takov? povinnost vede k dodate?n?m n?klad?m a administrativn? a ekonomick? z?t??i pro podniky se s?dlem v jin?m ?lensk?m st?tu s t?m v?sledkem, ?e takov? podniky nejsou z hlediska hospod?rsk? sout?e ve stejn?m postaven? ve srovn?n? se zam?stnavateli usazen?mi v hostitelsk?m ?lensk?m st?tu, a tud? mohou b?t odrazov?ny od toho, aby tam poskytovaly slu?by.

32 Na rozd?l od uveden?ch p??sp?vk?, kter? musely b?t odv?d?ny za ka?d?ho p?id?len?ho zam?stnance pro ??ely jeho soci?ln? ochrany (viz v?še uveden? rozsudek Arblade a dal?, body 48, 49 a 50), se zd?a, ?e POV – jak j? bylo uvedeno v bodech 22 a 24 tohoto rozsudku – nebyl odv?d?n povinn?mi podniky za t?m ??elem, aby jim – a t?m m?n? jejich zam?stnanc?m – bylo p?izn?no p??im? zvl?hodn?n?, ale k financov?n? st?tn?ho fondu, kter? poskytuje podpory za?izen?m odborn?ho vzd?l?v?n? v Ma?arsku. POV tud? nem?e b?t, s v?hradou ov?en? p?edkl?daj?c?m soudem uveden?ho v bodu 24, postaven na rove? p??sp?vk?m, o kter? se jednalo ve v?še uveden?m rozsudku Arblade a dal?.

33 CIBA a Komise rovn?? p?ipom?n?j? dva aspekty pr?vn? ?pravy t?kaj?c? se POV, kter? podle nich br?n? svobod? usazov?n? nezávisle na tom, zda dvoj? zdan?n? existuje ?i nikoliv.

34 Zaprv?, povinnost platit tento p??sp?vek se t?k? celkov?ch mzdov?ch n?klad? podniku, kter? m? svoje s?dlo v Ma?arsku, ale m? organiza?n? slo?ky mimo uveden? ?lensk? st?t, zat?mco pouze pracovníci zam?stnan? na ma?arsk?m ?zem? mohou vyu?ivat vzd?l?v?n? financovan? ma?arsk?m

fondem pro trh práce.

35 Zadruhé, podnik, jehož sídlo se nachází v Ma?arsku, ale který má organiza?ní složku mimo uvedený ?lenský stát, je povinen platit POV za zam?stnance, u kterých je vylou?ena možnost snížení hrubé ?ástky p?íslušného POV stanovená vnitrostátním právem.

36 I když p?edkládací soud nepokládá otázku výslovn? s ohledem na tyto dva aspekty dot?ené vnitrostátní právní úpravy v p?vodním ?ízení, z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá – jak je též uvedeno v ?látku 11 tohoto rozsudku – že se ptá na slu?itelnost povinnosti spole?nosti se sídlem v Ma?arsku odvád?t POV ze mzdových náklad? souvisejících s organiza?ní složkou takové spole?nosti, která se nachází v jiném ?lenském státu, se svobodou usazování. Vzhledem k tomu, že se tyto dva aspekty jeví v uvedeném kontextu jako relevantní, je t?eba zkoumat je za ú?elem poskytnutí užite?né odpov?di p?edkládajícímu soudu.

37 Pokud jde o argument, podle kterého pracovníci zam?stnaní v ?eské republice nemohou využívat vzd?lávání financované ma?arským fondem pro pracovní trh, je namíst? p?ipomenout, že ?lenský stát, ve kterém se nachází sídlo podniku, má právo, v p?ípad? neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdan?ní, zda?ovat takový podnik v plném rozsahu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C?279/93, Recueil, s. I?225, bod 32, jakož i ze dne 15. kv?tna 2008, Lidl Belgium, C?414/06, Sb. rozh. s. I?3601, bod 33).

38 P?ípadná neexistence možnosti, aby zam?stnanci spole?nosti CIBA zam?stnaní v ?eské republice, využívali uvedené vzd?lávání, by byla jen d?sledkem da?ové a výdajové pravomoci Ma?arské republiky, s ohledem na skute?nost, že podle p?edkládacího rozhodnutí POV nenáleží do p?sobnosti smlouvy uvedené v bodu 11 tohoto rozsudku. Taková okolnost tudíž nem?že sama o sob? p?edstavovat p?ekážku svobod? usazování.

39 Pokud jde o to, že spole?nost náležející do p?sobnosti zákona z roku 2003 má možnost snížit hrubou ?ástku p?íslušného POV, z vyjád?ení spole?nosti CIBA a ma?arské vlády – jak je uvedeno v bodu 7 tohoto rozsudku – vyplývá, že taková spole?nost m?že k uvedenému ú?elu zorganizovat praktický výcvik, uzav?ít smlouvu o výcviku pro vlastní zam?stnance nebo poskytnout podporu na rozvoj za?ízení vyššího nebo odborného vzd?lávání.

40 V rozsahu, v n?mž by taková spole?nost p?istoučila k uvedeným krok?m nezávisle na své povinnosti odvád?t POV, k ?emuž m?že dojít zejména v p?ípad? organizace výcviku pro vlastní zam?stnance, by bylo namíst? nahlížet na možnost snížit hrubou ?ástku p?íslušného POV o náklady na výcvik jako na zvýhodn?ní.

41 Nicmén? vyjád?ení spole?nosti CIBA uvádí, že výše uvedené možnosti snížení hrubé ?ástky POV, která má být odvedena, jsou definovány ma?arským vnitrostátním právem. P?i jednání jak tato ú?astnice p?vodního ?ízení, tak ma?arská vláda uvedly, že by se takto organizovaný výcvik musel uskute?nit na ma?arském území. Podle spole?nosti CIBA i když personál zam?stnaný v organiza?ní složce v ?eské republice není vylou?en z ú?asti na takovém výcviku, jeho ú?ast by zahrnovala dodate?né náklady spojené zejména s náklady na dopravu a postrádala by, s ohledem na odlišnosti mezi ?eským a ma?arským vzd?lávacím systémem, veškerý užitek.

42 P?edkládajícímu soudu p?ísluší, aby ov??il konkrétní vlastnosti režimu uvedené ve t?ech p?edcházejících bodech, jakož i jejich praktické ú?inky. S výhradou takového ov??ení se zdá, že možnosti stanovené ma?arským právem pro takovou spole?nost, jakou je žalobkyn? v p?vodním ?ízení, ke snížení hrubé ?ástky POV, která má být odvedena, se v praxi nepoužijí na organiza?ní složku, která se nachází v jiném ?lenském státu.

43 Za takového předpokladu je situace společnosti, která má sídlo v Maarsku a má organizační složku v jiném členském státu, pokud jde o zvýhodnění definované v bodu 40 tohoto rozsudku, méně příznivá nežli situace společnosti, která svou činnost omezuje pouze na maarské území (viz obdobně výše uvedené rozsudky Lidl Belgium, bod 25, a Filippiak, bod 67).

44 Obtíže společnosti se sídlem v Maarsku, pokud jde o uplatnění – ve vztahu k organizační složce nacházející v jiném členském státu – možností stanovených maarskou právní úpravou ke snížení hrubé částky příslušného POV v praxi mohou, jestliže budou potvrzeny předkládajícím soudem, odrazovat takovou společnost od toho, aby využívala svobody usazování stanovené v člácích 43 ES a 48 ES a představují omezení této svobody (viz obdobně výše uvedený rozsudek Filippiak, bod 71 a citovaná judikatura).

45 Podle judikatury Soudního dvora může být opatření, které omezuje základní svobody zaručené Smlouvou, připuštěno pouze tehdy, jestliže je odvodneno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby použití takového opatření bylo způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudek ze dne 16. října 2008, Renneberg, C-527/06, Sb. rozh. s. I-7735, bod 81).

46 Maarskou vládou přitom nebylo uplatněno žádné případné odvodnění, a takovým odvodněním se nezabýval ani předkládající soud.

47 V každém případě je třeba konstatovat, že takové omezení, jako je omezení identifikované v bodu 44 tohoto rozsudku, nemůže být odvodneno potřebou chránit soudržnost takového režimu, jakým je režim POV dotčený v převodním řízení. Aby mohl argument založený na takovémto odvodnění obstát, požaduje Soudní dvůr splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotčenou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží, přičemž bezprostřední povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou daňovou právní úpravou (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 78 a citovaná judikatura). Ve věci v převodním řízení skutečnost, že u společnosti se sídlem v Maarsku se započtou veškeré mzdy připadající na organizační složku nacházející se v jiném členském státu, se v praxi nezdá být kompenzována žádnou možností uvedené společnosti využívat nástroje stanovené maarskou vnitrostátní úpravou pro snížení hrubé částky splatného POV související s náklady na vzdělávání vzniklé v takové organizační složce.

48 Z článku 8 odst. 1 zákona z roku 2003 jakož i z vyjádření maarské vlády ostatně vyplývá, že režim POV má za cíl zlepšit úroveň vzdělávání zaměstnanců na maarském pracovním trhu. Snížení hrubé částky POV, která má být odvedena, o náklady na vzdělávání zaplacené mimo maarské území může v tomto ohledu zajisté vést ke snížení příjmů určených na dosahování takového cíle. Nicméně taková úvaha je čistě hospodářské povahy, a tudíž nemůže, podle ustálené judikatury, představovat naléhavý důvod obecného zájmu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 21. listopadu 2002, X. a Y., C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 50, jakož i výše uvedený Glaxo Wellcome, bod 82).

49 S ohledem na výše uvedené úvahy je namístě odpovědět na položenou otázku tak, že články 43 ES a 48 ES brání právní úpravě členského státu, podle které je podnik, jehož sídlo se nachází v tomto členském státu, povinen platit takový příspěvek, jako je POV, jehož výše se vypočte na základě jeho mzdových nákladů včetně mzdových nákladů týkajících se organizační složky tohoto podniku, která má sídlo v jiném členském státu, pokud takový podnik v praxi není s to v souvislosti s takovou organizační složkou využívat možnosti stanovené uvedenou právní úpravou ke snížení uvedeného příspěvku nebo k nim mít přístup.

K nákladům řízení

50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Články 43 ES a 48 ES brání právní úpravě členského státu, podle které je podnik, jehož sídlo se nachází v tomto členském státu, povinen platit takový příspěvek, jako je příspěvek na odborné vzdělávání, jehož výše se vypočte na základě jeho mzdových nákladů včetně mzdových nákladů týkajících se organizační složky tohoto podniku, která má sídlo v jiném členském státu, pokud takový podnik v praxi není s to v souvislosti s takovou organizační složkou využívat možnosti stanovené uvedenou právní úpravou ke snížení uvedeného příspěvku nebo k nim mít přístup.

Podpisy.

* Jednací jazyk: maďarština.