

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 17 grudnia 2009 r.(1)

Sprawa C-96/08

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

przeciwko

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Pest Megyei Bíróság (Węgry)]

Podatki – Swoboda przedsiębiorcy – Obliczenie podatku w oparciu o koszty wynagrodzenia pracowników, w tym również zatrudnionych w oddziale w innym państwie członkowskim

1. Niniejsza sprawa porusza dwie delikatne kwestie. Pierwsza to stopień, w jakim traktat WE ogranicza kompetencje państw członkowskich dotycząco podatków bezpodrzednich(2). Druga to rola Trybunału w eliminacji podwójnego opodatkowania(3). Pest Megyei Bíróság (sąd rejonowy w Peszcie) zwrócił się z pytaniem, czy art. 43 WE i 48 WE sprzeciwiają się pobieraniu przez węgierskie organy podatkowe „składek na szkolenie zawodowe” (zwanych dalej „składkami”), które obliczane są na podstawie kosztów wynagrodzeń pracowników, także tych zatrudnionych w oddziałach w innych państwach członkowskich, w których spółka handlowa wypełnia swoje obowiązki w zakresie podatków i zabezpieczenia społecznego od tych pracowników.

Ramy prawne

Traktat WE

2. Artykuł 43 WE zakazuje wprowadzania ograniczeń swobody przedsiębiorcy (działalności gospodarczej) obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego. Artykuł 48 WE stanowi, że zakaz ten odnosi się również do spółek założonych zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mających swój statutowy siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Wspólnoty, które należy traktować jak osoby fizyczne mające przynależność państwa członkowskiego(4).

Konwencja dwustronna

3. Konwencja pomiędzy Republiką Węgierską i Republiką Czeską o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i od majątku (zwana dalej „konwencją

dwustronn?”)(5), jak wskazuje jej nazwa, reguluje zarówno pobór podatków, jak i unikanie zobowiązań podatkowych w sytuacjach, gdy osoba fizyczna lub prawna potencjalnie podlega opodatkowaniu w obu umawiających się państwach.

4. Artykuły 1 i 2 konwencji dwustronnej(6) stanowi, że ma ona zastosowanie do osób zamieszkałych na Węgrzech, w Czechach lub w obydwu umawiających się państwach oraz do podatku dochodowego i podatku majątkowego, włączywszy w to podatki od wysokości zarobków lub wynagrodzeń płaconych przez przedsiębiorców.

Właściwe ustawodawstwo węgierskie

5. Jednym z celów wymienionych w art. 1 ustawy LXXXVI z 2003 r., dotyczącej szkadek na szkolenie zawodowe i pomocy na podniesienie jakości szkolenia jest umożliwienie zdobycia kwalifikacji uznawanych przez władze węgierskie niezbędnych dla prowadzenia działalności zawodowej lub wykonywania zawodu w charakterze pracownika.

6. Artykuł 2 stanowi, że do opłacania szkadek na szkolenie zawodowe są zobowiązane spółki handlowe mające siedzibę na Węgrzech. Do opłacania szkadek na szkolenie zawodowe są zobowiązane również osoby prawne, które mają swój siedzibę za granicą, o ile posiadają na terytorium Węgier swój oddział.

7. Zgodnie z art. 3 podstawy obliczenia szkadek stanowi koszty wynagrodzenia określone na podstawie ustawodawstwa węgierskiego (ustawy C z 2000 r. o rachunkowości).

8. Spółka, która decyduje się opłacić szkadek bezpośrednio do organów podatkowych, zobowiązana jest uiścić pełną kwotę. Jednakże art. 4 ust. 1 i 2 ustawy LXXXVI umożliwia spółkom takie prowadzenie działalności, aby możliwe było obniżenie zobowiązań brutto („kompensacja”). Spółka, która zamierza skorzystać z możliwości kompensacji, może wybrać spośród czterech opcji: i) podpisać umowę o współpracy ze szkołą wykształcającą warunki ustanowione w ustawie LXXXVI z 1993 r. o szkoleniu zawodowym, ii) zawrzeć umowę „o przyuczeniu do zawodu” dotyczącą szkolenia praktycznego i obejmującą „praktyki zawodowe”, po których następuje okres nauki w szkole technicznej, iii) udzielić dotacji instytucji prowadzącej szkolenie zawodowe z przeznaczeniem na jej rozwój, oraz iv) zawrzeć z zatwierdzoną instytucją umowę o szkolenie własnych pracowników(7).

Postępowanie przed sądem krajowym i przedstawione pytania

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgálató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (zwana dalej „CIBA”) jest spółką z siedzibą na Węgrzech, działającą w sektorze chemicznym. Ma ona oddział w Republice Czeskiej, gdzie zatrudniona jest część jej pracowników. CIBA wypłaca swoje obowiązki w zakresie podatków i zabezpieczenia społecznego od pracowników zatrudnionych w Czechach w tym państwie.

10. Węgierski organ podatkowy, Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (zwany dalej „APEH”), przeprowadził kontrolę ksiąg podatkowych CIBA za lata 2003 i 2004. APEH stwierdził, że deklaracja podatkowa CIBA za te lata była nieprawidłowa. CIBA nie wzięła bowiem pod uwagę pełnych kosztów wynagrodzeń na Węgrzech i w oddziale w Czechach dla potrzeb obliczenia szkadek, które zobowiązana była zapłacić.

11. CIBA wniosła odwołanie do Pest Megyei Bíróság, argumentując, że zapłaciła już szkadek o charakterze podobnym do węgierskich szkadek na szkolenie zawodowe w Republice Czeskiej w odniesieniu do pracowników czeskich(8).

12. Pest Megyei Bíróság stwierdził, że zgodnie z prawem krajowym CIBA zobowiązana była do zapłaty składek zarówno w odniesieniu do pracowników swojego oddziału w Republice Czeskiej, jak i w odniesieniu do pracowników zatrudnionych na Węgrzech. Chociaż sąd ten stwierdził, że CIBA rzeczywiście zapłaciła składki na zabezpieczenie społeczne i składki na szkolenie zawodowe w Republice Czeskiej za okres od 1 kwietnia 2000 r. do 22 sierpnia 2006 r., to jednak stwierdził, że zapłacone węgierskich składek nie mieści się w zakresie konwencji dwustronnej.

13. Sąd zawiesił jednak postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

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

14. Pisemne uwagi przedstawione zostały w imieniu CIBA, rzędu węgierskiego i Komisji. Wszystkie te trzy strony oraz Zjednoczone Królestwo przedstawiły swoje uwagi ustnie podczas rozprawy.

Analiza

15. CIBA twierdzi, że po przystąpieniu przez Węgry do Unii Europejskiej w dniu 1 maja 2004 r. (9) obowiązek zapłaty składek na szkolenie zawodowe jest sprzeczny z zasadą swobody przedsiębiorczości (działalności gospodarczej). Przedsiębiorstwa węgierskie są wskutek tego obowiązku karane za korzystanie z jednej z podstawowych swobód zagwarantowanych traktatem, gdyż muszą one uiścić porównywalną składkę dwukrotnie: w węgierskim organie podatkowym (gdy główna siedziba spółki znajduje się na Węgrzech) i czeskim władzom podatkowym (gdy oddział ma siedzibę w Czechach) (10). CIBA twierdzi, że uregulowanie to ogranicza swobodę działalności gospodarczej zagwarantowaną przez art. 43 WE i 48 WE.

Czym konkretnie są składki?

16. Strony nie zgadzają się co do tego, czy składki na szkolenie zawodowe stanowią podatek. To, w jaki sposób należy prawidłowo klasyfikować składki, ma oczywiście istotne znaczenie dla udzielenia odpowiedzi, czy mieszczą się one w zakresie kompetencji państw członkowskich obejmujących podatki bezpośrednio, co z kolei określa zakres, w jakim CIBA może powołać się na art. 43 WE i 48 WE dla poparcia swojego twierdzenia, że podwójny podatek, jaki musi płacić, jest niezgodny z prawem.

17. Rząd węgierski i Zjednoczonego Królestwa są zdania, że składki na szkolenie zawodowe są podatkiem. Zatem określenie podstawy ich obliczenia mieści się w kompetencjach fiskalnych państw członkowskich. Okoliczność, że opłaty naliczane są podwójnie w wyniku obowiązku zapłaty składek na szkolenie zawodowe na Węgrzech i porównywalnej opłaty w Czechach, jest po prostu wynikiem równoległego korzystania ze swojego władztwa w sprawach podatkowych przez dwa państwa członkowskie. Z tego powodu nie można uznać jej za ograniczenie w rozumieniu art. 43 WE i 48 WE.

18. CIBA twierdzi, że składki nie są technicznie podatkiem, a podwójne opłaty rzeczywiście stanowią ograniczenie w rozumieniu art. 43 WE i 48 WE.

19. Komisja wyraża pogląd, że skądki są czymś, co określa jako „szczególny” podatek, który jednak mimo to stanowi ograniczenie swobody działalności gospodarczej, gdy CIBA zmuszona jest ponosić podobne opłaty, oparte na kosztach wynagrodzeń pracowników, w Czechach. Podczas rozprawy Komisja rozwinęła te uwagi, wyjaśniając, że uważa skądki za „szczególny” rodzaj podatku ze względu na to, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy pobranym podatkiem i korzyścią, jak zapewnia państwo: fundusze zebrane ze skadek są przez rząd węgierski przeznaczane na konkretny cel, jakim jest szkolenie zawodowe. Komisja twierdzi, że jest to sytuacja inna niż na przykład w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych, w którym niemożliwe jest ustalenie takiego bezpośredniego związku pomiędzy funduszami pochodzącymi z podatku a celami, na które mogą one zostać przeznaczone. Komisja twierdzi zatem, że Trybunał powinien w kontekście zasady swobody działalności gospodarczej przez analogię stosować zasady odnoszące się do art. 49 WE (swoboda świadczenia usług) w celu usunięcia utrudnień swobodnego przepływu.

20. Oczywiście jest, że skądki nie mają cech podatku dochodowego od osób prawnych ani podatku dochodowego od osób fizycznych, gdyż nie są naliczane od różnicy zysków lub dochodów(11). Są one bowiem naliczane w odniesieniu do kosztów wynagrodzeń, czyli kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo. Ponadto są one pobierane dla określonych celów, a mianowicie w celu finansowania systemu szkolenia zawodowego na Węgrzech.

21. Niemniej jednak chociaż skądki pobierane są na ten cel, CIBA nie wykazała (ani sąd krajowy nie dokonał takich ustaleń), aby istniał bezpośredni związek pomiędzy obowiązkiem zapłaty skadek a jakimkolwiek indywidualnym profitem zapewnianym przez państwo indywidualnemu pracodawcy z korzyścią dla jego pracowników.

22. Moim zdaniem skądki stanowią obciążenie finansowe ponoszone przez pracodawców, pobierane w celu finansowania szkolenia zawodowego w ogólności, lecz nie istnieje bezpośredni związek pomiędzy opacjami skadek a korzyścią, jaką miałby otrzymywać ten pracodawca dla swoich pracowników.

23. Co do skadek płaconych w Czechach, Trybunał nie otrzymał informacji, które pozwoliłyby ocenić ich charakter.

24. Sąd krajowy stwierdził, że skądki węgierskie znajdują się poza zakresem konwencji dwustronnej. Zatem, pomimo udowodnionej zapłaty podobnych skadek w Republice Czeskiej, podwójny ciężar nie ulega zniesieniu wskutek obowiązywania tej konwencji, tak jak ma to miejsce w przypadku pewnych innych podatków bezpośrednich.

25. Nie zostało dotychczas przyjęty żadne jednolite ani harmonizujące rozkazy, które miałyby eliminować podwójne opodatkowanie na poziomie wspólnotowym(12). Zatem obowiązek zapłaty skadek sam w sobie nie stanowi naruszenia prawa wspólnotowego(13) i sam z siebie nie stanowi ograniczenia korzystania ze swobody działalności gospodarczej(14).

26. Tym niemniej orzecznictwo Trybunału uznaje kumulatywne obciążenia, wynikające z równoległego wykonywania władztwa podatkowego przez państwa członkowskie, za ograniczające działalność transgraniczną. Przyjmując tutaj jako swój analizę przeprowadzoną przez rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda w sprawie ACT(15), w której stwierdził on, że przy bliższym zbadaniu można wyróżnić dwa rodzaje „ograniczeń” powstających w takich okolicznościach. Pierwsze z nich (określone przez niego jako „quasi-ograniczenia”) stanowi ograniczenia w sposób wynikające nieuniknione z współistnienia krajowych systemów podatkowych. Niewątpliwie powodują one „zakłócenia działalności gospodarczej wynikające z konieczności współistnienia różnych systemów prawnych” i – jak wskazał rzecznik generalny

L.A. Geelhoed – w niektórych przypadkach może to przynosić korzyści dla podmiotów gospodarczych, zaś w innych przypadkach wywołuje niedogodności(16). Natomiast drugie ograniczenia (określone jako „rzeczywiste ograniczenia”) stanowi „ograniczenia dalej idące niż ograniczenia wypływające w nieunikniony sposób ze współistnienia krajowych systemów podatkowych”. Rzecznik generalny L.A. Geelhoed wskazał, że „w istocie wszystkie »rzeczywiście« ograniczające krajowe przepisy z dziedziny opodatkowania bezpośredniego bądź równie w praktyce kwalifikowane jako bezpośrednie lub pośrednie »rodki dyskryminacji”. Następnie wprowadził rozróżnienie pomiędzy „przeszkodami dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej wynikającymi ze zróżnicowania systemów podatkowych dwóch lub więcej państw członkowskich,” które jego zdaniem znajdują się poza zakresem art. 43 WE, chociaż nie poza zakresem traktatu, a „przeszkodami wynikającymi z dyskryminacji, która jest konsekwencją zasad tylko jednego systemu podatkowego”(17).

27. Istnieją dwie grupy poglądów co do tego, czy Trybunał powinien orzekać, że pierwsza z wymienionych kategorii ograniczeń powinna zostać usunięta.

28. I tak, rzecznik generalny L.A. Geelhoed twierdzi (powołując się na wyrok Trybunału w sprawie Schempp(18)), że art. 43 WE dotyczy rzeczywistych ograniczeń, nie zaś quasi-ograniczeń: „gdy ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej wynika wyjątkowo ze współistnienia krajowych administracji podatkowych, różnic pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi albo rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy dwoma systemami podatkowymi (quasi-ograniczenie), to nie powinno wchodzić ono w zakres art. 43 WE. Dla odmiany »rzeczywiste« ograniczenia, to znaczy ograniczenia swobody przemieszczania się przedsiębiorstw wykraczające poza ograniczenia wynikające w sposób nieunikniony z istnienia krajowych systemów podatkowych, wchodzi w zakres zakazu wynikającego z art. 43 WE, chyba że są uzasadnione. [...] [A]by wejść w zakres art. 43 WE, *niekorzystne traktowanie na gruncie podatkowym powinno być następstwem dyskryminacji wynikającej z przepisów jednego systemu*, a nie ze zróżnicowania lub rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy (co najmniej dwa) systemy podatkowe państw członkowskich”(19).

29. Alternatywny pogląd głosi, że w przypadkach gdy zbiegające się obciążenia spowodowane podwójnym opodatkowaniem stanowią ograniczenia utrudniające działalność transgraniczną, Trybunał powinien stosować w drodze analogii swoje orzecznictwo dotyczące praw podstawowych w celu usunięcia tych przeszkód(20). Argument ten w swojej najbardziej podstawowej formie sprowadza się do tego, że jakiekolwiek utrudnienie wykonywania podstawowego prawa jest niekorzystne. Jeżeli perspektywicznie ma dojść do stworzenia rzeczywistego wspólnego rynku, argument ten ma solidne podstawy. Uważam jednak, że istotne jest tutaj, iż nie istnieje obecnie żadna ogólna reguła wspólnotowa, która określałaby, któremu państwu członkowskiemu przysuguje pierwszeństwo dotyczące opodatkowania w takich sytuacjach. Jak wskazał Trybunał w wyroku w sprawie Saint Gobain(21), w braku środków ujednolicających lub harmonizujących państwom członkowskim przysuguje kompetencja do określenia kryteriów opodatkowania dochodów i majątku w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, między innymi w drodze umów międzynarodowych podlegających zasadom wspólnotowym.

30. Moim zdaniem skądś węgierskie, bądź co przedmiotem niniejszego postępowania, nie stanowią „quasi-ograniczenia” wynikającego wyjątkowo ze współistnienia krajowych systemów podatkowych. Kwestia, jak Trybunał powinien rozstrzygnąć sprawę dotyczącą ograniczeń wynikających z samego faktu istnienia podwójnego opodatkowania, z samej swojej natury jest zarówno delikatna, jak i istotna. Jednak moim zdaniem dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy nie jest niezbędną, aby Trybunał podejmował te rozważania.

31. Moim zdaniem w niniejszej sprawie wystarczy przyjąć jako punkt wyjścia przedstawiony przez rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda definicję ograniczeń, które określił on jako „rzeczywiste”: „to znaczy dalej idące niż ograniczenia wypływające w nieunikniony sposób ze współistnienia krajowych systemów podatkowych, które wchodzą w zakres art. 43 WE”(22).

Identyfikacja ograniczeń w rozumieniu art. 43 WE i 48 WE

32. Komisja proponuje podejście polegające na ustaleniu, czy obowiązek zapłaty składek na Węgrzech i odpowiadające mu obciążenie w Czechach wystarcza, aby stwierdzić naruszenie prawa wspólnotowego. Twierdzi ona, że obowiązek ten zniechęca spółki węgierskie do zakładania oddziałów poza granicami, gdy spółki, które nie korzystają ze swobody działalności gospodarczej poza granicami, nie podlegają podwójnemu obowiązkowi zapłaty składek lub innego odpowiadającego im ciążaru publicznego. Komisja przyznaje, że samo istnienie podwójnego opodatkowania nie stanowi naruszenia art. 43 WE, lecz jednak wnosi, aby Trybunał zastosować przez analogię swój wyrok w sprawie *Arblade i in.*(23).

33. Sprawa *Arblade i in.* dotyczy dwóch spółek z siedzibą we Francji, lecz prowadzących działalność budowlaną w Belgii, które tymczasowo skierowały swoich francuskich pracowników do pracy w Belgii. Władze belgijskie wszczęły przeciwko tym spółkom postępowanie karne za niedopełnienie obowiązków wynikających z belgijskiego prawa zabezpieczeń społecznych(24). Trybunał stwierdził, że: „uregulowanie krajowe, zgodnie z którymi pracodawca, będący świadczącym usługi w rozumieniu traktatu, zobowiązany jest do dodatkowego opłacania składek na rzecz funduszu państwa przyjmującego, oprócz składek opłaconych już na rzecz funduszu państwa czeskiego, w którym ma on siedzibę, stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług. Takie zobowiązanie bowiem powoduje dodatkowe koszty oraz obciążenia administracyjne i ekonomiczne na niekorzyść przedsiębiorstw mających siedzibę w innym państwie czeskim, co prowadzi do nierównego traktowania pod względem konkurencji tych przedsiębiorstw w porównaniu z pracodawcami mającymi siedzibę w państwie przyjmującym, co z kolei mogło powstrzymać je od świadczenia usług w państwie przyjmującym”(25).

34. W niniejszej sprawie Komisja twierdzi, że obowiązek zapłaty składek na Węgrzech i obowiązek wniesienia podobnych opłat w Czechach powoduje powstanie dodatkowych obciążeń administracyjnych i ekonomicznych dla przedsiębiorstw takich jak CIBA. Podczas rozprawy Komisja rozwinęła ten argument, wyjaśniając, że w przypadku gdy składki mają być przeznaczone na finansowanie określonych korzyści, istnieje bezpośredni związek pomiędzy zapłatą składek a tą korzyścią. Zatem – zdaniem Komisji – Węgry nie mogły na spółkę obowiązkowi, którego celem są działania wykonywane w Republice Czeskiej, przyjmującym państwie czeskim, ponieważ Węgry, państwo czeskie jej siedziby, nie są odpowiedzialne za zapewnienie tych korzyści w Republice Czeskiej.

35. Moim zdaniem Trybunał nie powinien przychylić się do wniosku Komisji o zastosowanie w drodze analogii wyroku w sprawie *Arblade i in.*

36. Po pierwsze, nie zgadzam się, że charakter zobowiązania pracodawcy do zapłaty „timbres” w sprawie *Arblade i in.* jest porównywalny do zobowiązania CIBA do zapłaty składek. W sprawie *Arblade i in.* istniał potencjalny bezpośredni związek pomiędzy zapłatą składek („timbres”) a (możliwym) zapewnieniem korzyści socjalnych przez Belgię tym pracownikom, za których dokonano zapłaty składek(26). Jednak pracownicy ci byli tylko tymczasowo skierowani do pracy w Belgii przez swoich pracodawców mających siedzibę we Francji. Zatem byli oni już chronieni na podstawie francuskiego systemu zabezpieczeń społecznych, dzięki składkom wniesionym przez ich pracodawców do właściwych organów francuskich. Wymaganie od ich pracodawców, pomimo to, zapłaty składek na zabezpieczenie społeczne w Belgii służyło

zostało uznane za dodatkowy koszt i obciążenie ekonomiczne powodujące, że pracodawcy ci, chcąc świadczyć usługi w Belgii, znajdowali się w mniej korzystnym położeniu pod względem konkurencji w porównaniu z pracodawcami belgijskimi, którzy musieli opłacać tylko składowki belgijskie za swoich pracowników(27).

37. W niniejszej sprawie nie istnieje taki bezpośredni związek pomiędzy zapłatą składek a korzyściami otrzymywaną przez indywidualnego pracownika(28). CIBA nie płaci składek na zabezpieczenie społeczne do władz węgierskich na rzecz swoich czeskich pracowników (ani też swoich węgierskich pracowników) w celu zapewnienia, aby każdy pracownik mógł otrzymać konkretną korzyść od państwa węgierskiego. Przeciwnie, CIBA zobowiązana jest do zapłaty na Węgrzech podatku, który przeznaczony będzie na cele szkolenia zawodowego pracowników węgierskich w ogólnie. Sytuacja ta jest zatem inna od sytuacji, która byłaby przedmiotem rozpoznania w sprawie *Arblade* i in.

38. Po drugie, widzieć można powstanie innego niż wskazane przez Komisję, ograniczenia „wynikającego z zasad tylko jednego systemu podatkowego”.

39. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wszelkie środki, które zakazują, utrudniają lub czynią mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody działalności gospodarczej, należy uważać za ograniczenia(29). W wyroku w sprawie *Hartlauer Handelsgesellschaft*(30) Trybunał potwierdził, że zasada ta ma zastosowanie w przypadkach, gdy strona nie powołuje się na dyskryminację ze względu na przynależność państwową. Chociaż sformułowanie art. 43 WE i 48 WE może wskazywać, że celem tych postanowień jest zapewnienie, aby obywatele i spółki pochodzący z innego państwa członkowskiego byli w przyjmującym państwie członkowskim traktowani tak samo jak podmioty pochodzące z tego państwa członkowskiego, to przepisy te również zakazują państwu członkowskiemu pochodzenia utrudniania korzystania ze swobody działalności gospodarczej swoim własnym obywatelom lub spółkom utworzonym na podstawie jego własnego prawa w innym państwie członkowskim(31).

40. Niniejsza sprawa prezentuje nową kwestię, gdy nie wniesiono o rozstrzygnięcie typowej sprawy dotyczącej dyskryminacji w zakresie podatków, na przykład czy należy przyznać ulgę podatkową, w sytuacji gdy istnieje podwójne opodatkowanie ze względu na różnice w traktowaniu na gruncie podatkowym krajowych i zagranicznych źródeł dochodu(32).

41. Moim zdaniem analiza ustawodawstwa węgierskiego prowadzi do stwierdzenia istnienia ograniczenia wynikającego z działania jednego systemu podatkowego, który w sposób oczywisty działa na niekorzyść spółki zamierzającej korzystać z prawa swobody działalności gospodarczej. Niekorzyść ta wynika moim zdaniem z faktu, że spółka zamierzająca prowadzić działalność poza granicami, musi brać pod uwagę konieczność płacenia w państwie członkowskim swojego pochodzenia podatku opartego częściowo na kosztach wynagrodzenia swoich pracowników w przyjmującym państwie członkowskim. Zobowiązanie takie może ponadto istnieć (tak jak w niniejszej sprawie) równoległe do zobowiązania do ponoszenia podobnej opłaty w państwie członkowskim, w którym spółka otworzyaby oddział. Wreszcie spółka może nie być w stanie skorzystać z kompensacji(33) dla zmniejszenia kosztu składek w państwie członkowskim pochodzenia (na Węgrzech). Ta ostatnia kwestia wiąże się z wykładnią prawa węgierskiego, co oczywiście należy do sądu krajowego.

42. Zgodnie z prawem węgierskim węgierska spółka dominująca zobowiązana jest do zapłaty składek w odniesieniu do swoich pracowników zarówno na Węgrzech, jak i w oddziale w Czechach. Może ona skorzystać z kompensacji w odniesieniu do pracowników węgierskich, podobnie jak każda inna spółka z siedzibą na Węgrzech. Wydaje się jednak, że nie może skorzystać z podobnych udogodnień w Republice Czeskiej w odniesieniu do pracowników z Czech, gdy wszelkie postanowienia dotyczące kompensacji muszą być zgodne z prawem

w?gierskim(34). Zatem musi ona albo zap?aci? sk?adki w pe?nej wysoko?ci w odniesieniu do swoich czeskich pracowników (w ten sposób trac?c mo?liwo?? kompensacji w celu sfinansowania szkolenia bardziej odpowiadaj?cego jej szczególnym potrzebom i obni?enia swoich sumarycznych zobowi?za? podatkowych), albo podj?wszy na W?grzech dzia?ania zmierzaj?ce do kompensacji, musi ponie?? dodatkowe utrudnienia i koszty zwi?zane z transportem pracowników z Czech na W?gry i zapewnieniem im zamieszkania tam, aby mogli oni skorzysta? ze szkolenia, które zosta?o w ten sposób sfinansowane.

43. Rz?d w?gierski twierdzi, ?e w ?wietle omawianych przepisów wszystkie spó?ki traktowane s? jednakowo, w tym tak?e te, które maj? zagraniczne oddzia?y, a zatem nie mo?na mówi? o dyskryminacji. Rz?d w?gierski wskazuje, ?e CIBA (tak samo jak spó?ka maj?ca siedzib? wy??cznie na W?grzech) mo?e skorzysta? z kompensacji, aby obni?y? swój obowi?zek podatkowy brutto.

44. Chocia? niew?tpliwie jest to prawda, to jednak nie w tym rzecz.

45. Spó?ka, która zamierza skorzysta? z kompensacji, musi spe?nia? konkretne warunki okre?lone w przepisach w?gierskich przewiduj?cych cztery mo?liwo?ci kompensacji. Przyjrzyjmy si? ka?dej z nich po kolei.

46. Mo?liwo?? i) to zawarcie umowy o wspó?pracy ze szko?? wy?sz? spe?niaj?c? warunki ustanowione w ustawie LXXXVI z 1993 r. Ustawa ta sformu?owana jest w taki sposób, ?e warunki w niej ustanowione spe?nia? mo?e tylko w?gierska szko?a wy?sza, a zatem tylko taka szko?a wy?sza mo?e by? stron? tego rodzaju umowy.

47. Mo?liwo?? ii) to zawarcie umowy „o przyuczeniu do zawodu” dotycz?cej szkolenia praktycznego i obejmuj?cej „praktyki zawodowe”, po których nast?puje okres nauki w szkole technicznej. Nie jest jasne, czy pocztkowe „praktyki zawodowe” mog?yby odbywa? si? na terytorium Czech zamiast na W?grzech. W ka?dym przypadku wydaje si?, ?e przynajmniej druga cz??? porozumienia musia?aby by? realizowana w szkole technicznej zatwierdzonej przez w?adze w?gierskie. Wydaje si?, ?e wyklucza to skorzystanie ze szkó? technicznych w Czechach.

48. Mo?liwo?? iii) to udzielenie dotacji instytucji prowadz?cej szkolenie zawodowe z przeznaczeniem na jej rozwój. Z materia?u dowodowego przedstawionego Trybuna?owi wynika, ?e mo?liwo?? ta ograniczona jest do instytucji maj?cych sw? siedzib? na W?grzech.

49. Wreszcie mo?liwo?? iv) to zawarcie z zatwierdzon? instytucj? umowy o szkolenie w?asnych pracowników. Tu znowu z materia?u dowodowego przedstawionego Trybuna?owi wynika, ?e „zatwierdzona instytucja” oznacza instytucj? zatwierdzon? na podstawie prawa w?gierskiego. Przyjmuj?c nawet, ?e taka instytucja by?aby sk?onna zawrze? umow? o szkolenie czeskich pracowników CIBA w Czechach oraz ?e jest to zgodne z prawem w?gierskim, wydaje si? prawdopodobne, ?e za??da?aby za to wi?cej, ni? za prowadzenie podobnego szkolenia na W?grzech.

50. Wydaje si? zatem, ?e mo?na przyj?? pogl?d, i? kompensacja jest co do zasady dost?pna, tylko je?li spó?ka zawiera umow? o szkolenie z instytucj? w?giersk?. Moim zdaniem z praktycznego punktu widzenia powoduje to pozbawienie spó?ki prowadz?cej dzia?alno?? transgraniczn? mo?liwo?ci skorzystania z kompensacji w odniesieniu do tej cz???ci za?ogi, która pracuje w innym pa?stwie cz?onkowskim.

51. Ostatecznie jednak do s?du krajowego (który mo?e korzysta? z ?atwiejszego dost?pu do w?a?ciwego ustawodawstwa krajowego) b?dzie nale?a?o ustalenie: a) czy prawo w?gierskie pozwoli?oby CIBA na skorzystanie z której? z czterech mo?liwo?ci zawarcia porozumienia z

partnerami szkoleniowymi w Republice Czeskiej, a nie na Węgrzech oraz b) jeżeli tak, to czy koszt takiego porozumienia byłby porównywalny z kosztem skorzystania z kompensacji w porozumieniu z partnerem szkoleniowym na Węgrzech.

52. Jeżeli się nie myli, można wyróżnić przynajmniej trzy (wzajemnie powiązane) utrudnienia, jakie napotka taka spółka w porównaniu ze spółką, która prowadzi działalność wyłącznie na Węgrzech. Po pierwsze, nie może zdecydować się na sfinansowanie konkretnego szkolenia dla swoich pracowników w Republice Czeskiej, które bezpośrednio odpowiadałoby jej potrzebom, zamiast płacić składek w pełnej wysokości, a więc korzysta z mniejszej elastyczności w wyborze strategii. Po drugie, już po zapłaconiu składek (które zostaną następnie przeznaczone w ogólności na podniesienie poziomu umiejętności pracowników węgierskich) musi jeszcze zadać sobie pytanie, czy nadal potrzebuje dodatkowo finansować poprawę umiejętności zawodowych swoich własnych pracowników. Pod tym względem może się okazać, że będzie ona płać nie tylko dwa rodzaje składek na szkolenie (na podstawie prawa węgierskiego i czeskiego), ale także kolejne sumy za szkolenie przystosowane do potrzeb konkretnych stanowisk (co generalnie nie miałyby miejsca w przypadku spółki mającej siedzibę wyłącznie na Węgrzech i mającej możliwość skorzystania z kompensacji). Po trzecie, jeżeli skorzysta z kompensacji i zawrze na Węgrzech porozumienie dotyczące szkolenia swoich czeskich pracowników, będzie musiała pogodzić się z dodatkowymi kosztami i obciążeniami administracyjnymi związanymi z transportem swoich pracowników z Czech na Węgry, aby mogli oni wziąć udział w programie szkolenia oraz z zapewnieniem im noclegu i pokrycia kosztów wyżywienia w czasie, gdy będą przebywali na Węgrzech.

53. Stwierdzam zatem, że sposób nałożenia obowiązku płacenia składek, wynikający bezpośrednio z ustawodawstwa podatkowego jednego państwa członkowskiego, to jest Węgier, powoduje ograniczenie, gdy sprawia, że korzystanie ze swobody działalności gospodarczej staje się mniej atrakcyjne(35).

54. Tego rodzaju ograniczenie swobody działalności gospodarczej mogłoby być dopuszczalne, gdyby było oparte na obiektywnych elementach uzasadnionych nadrzędnymi względami interesu ogólnego, a jego stosowanie byłoby odpowiednie dla zagwarantowania realizacji określonego celu i nie wykraczałoby poza to, co jest niezbędnym dla jego osiągnięcia(36).

55. Rząd węgierski nie przedstawił żadnego uzasadnienia w swoich pisemnych uwagach. Zapytany bezpośrednio na rozprawie, czy pragnie przedstawić swoje stanowisko na temat uzasadnienia, nie skorzystał z tej możliwości.

56. Zatem proponuję, aby Trybunał stwierdził, że w niniejszej sprawie istnieje ograniczenie swobody działalności gospodarczej, dla którego nie przedstawiono żadnego uzasadnienia.

Wnioski

57. Wyrażam zatem opinię, że Trybunał powinien udzielić na pytanie przedstawione przez Pest Megyei Bíróság następującej odpowiedzi:

Obowiązek zapłaty składek na szkolenie zawodowe, których obliczanie oparte jest na kosztach wynagrodzeń pracowników spółki handlowej, w tym również pracowników zatrudnionych w zagranicznym oddziale (niezależnie od faktu, że spółka wypełnia jednocześnie swoje obowiązki w zakresie podatków i zabezpieczenia społecznego w odniesieniu do tych pracowników w państwie siedziby oddziału), stanowi ograniczenie w rozumieniu art. 43 WE i 48 WE, w zakresie, w jakim czyni korzystanie ze swobody działalności gospodarczej mniej atrakcyjnym.

1 – Język postępowania: angielski.

2 – Zobacz wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks and Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo; ostatnio z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo.

3 – Podwójne opodatkowanie w odniesieniu do podatków dochodowych definiowane jest jako prawne podwójne opodatkowanie (podatek od tego samego dochodu płacony dwukrotnie przez tego samego podatnika) lub ekonomiczne podwójne opodatkowanie (podatek od tego samego dochodu płacony przez dwóch różnych podatników – np. ten sam przychód opodatkowany jest najpierw podatkiem dochodowym od osób prawnych płaconym przez spółkę, a następnie podatkiem dochodowym po podziale pomiędzy akcjonariuszy). Zobacz opinię rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (zwany dalej „ATC”), pkt 4, 5, gdzie pojęcia te zostały omówione (wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r., Zb.Orz. s. I-11673).

4 – Zobacz na przykład wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 37.

5 – Podpisana w Pradze w dniu 14 stycznia 1993 r., a zatem przed przystąpieniem tych państw członkowskich do Unii Europejskiej.

6 – Konwencja dwustronna została ratyfikowana na Węgrzech ustawą XCIII z 1996 r.

7 – Przedstawię w skrócie brzmienie art. 1, art. 4 ust. 1, 2 ustawy LXXXVI z 2003 r. z załącznika do pisemnych uwag CIBA. Opcje i) i ii) określone są w art. 4 ust. 1 ustawy LXXXVI z 2003 r. Opcje iii) i iv) są omówione w uwagach obu stron postępowania przed sądem krajowym.

8 – Zgodnie z ustawą Republiki Czeskiej nr 589/1992 r. dotyczącej składek na zabezpieczenie społeczne i państwowej polityki zatrudnienia.

9 – Sąd krajowy bada zobowiązania podatkowe CIBA za lata 2003 i 2004. Jest jednak oczywiste, że nie można mówić o sprzeczności z prawem wspólnotowym przed dniem przystąpienia przez Węgry do Unii Europejskiej: zob. wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-302/04 Ynos, Zb.Orz. s. I-371, pkt 35, 36.

10 – W postępowaniu przed sądem krajowym CIBA przedstawiła zażalenie, z którego wynika, że zapłaciła podobne składek w Czechach, również wyliczone w oparciu o koszty wynagrodzeń pracowników. Z węgierskiego ustawodawstwa wynika, że gdyby CIBA była spółką czeską z siedzibą w Pradze, która otworzyłaby oddział w Budapeszcie, podobnie byłaby zobowiązana do zapłaty składek (zob. pkt 6 powyżej).

11 – Powołuję się na podatek dochodowy od osób prawnych i podatek dochodowy od osób fizycznych, gdy stanowi one oczywiste przykłady podatków bezpośrednich i istnieją we wszystkich państwach członkowskich.

12 – Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Columbus Container Services, pkt 45; wyrok z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. s. I-10967, pkt 22.

13 – Składek na szkolenie zawodowe nie mieszczą się w zakresie dotychczas przyjętych czynnikiowo harmonizujących środków, czyli dyrektywy 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), konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.U. L 225, s. 10) i dyrektywy 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).

14 – Zobacz na przykład wyrok z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 50.

15 – W kolejnych punktach opieram się generalnie (z podziękowaniami) na analizie zawartej w części 2a) tej analizy – „Stosowanie art. 43 do zasad regulujących podatki bezpośrednio: wprowadzenie”, ww. w przypisie 3 opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda w sprawie ACT, pkt 32–41.

16 – Jak należy się spodziewać, w tym pierwszym przypadku zainteresowany podatnik nie wszczyna przed sądami krajowymi postępowania przeciwko wadom podatkowym, które mogłoby prowadzić do złożenia wniosku o wydanie postanowienia w trybie prejudycjalnym, jak zauważa rzecznik generalny L.A. Geelhoed w pkt 38.

17 – W pkt 46 opinii; zobacz także wyrok z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-293/06 *Deutsche Shell*, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 28–30; moja opinia w tej sprawie, pkt 40–44.

18 – Wyrok z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03, Zb.Orz. s. I-6421, pkt 45.

19 – Pkt 55, podkreślenie moje.

20 – Zobacz na przykład F. Vanistendael, „Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?”, *EC Tax Review*, 2008/2, s. 52.

21 – Wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97, *Rec.* s. I-6161, pkt 56, 57.

22 – Wyżej wymieniona w przypisie 3 opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda w sprawie ACT, pkt 40.

23 – Wyrok z dnia 23 listopada 1999 r. w sprawach połączonych C-369/96 i C-376/96, *Rec.* s. I-8453.

24 – Ustawodawstwo belgijskie, o którym mowa, obejmowało obowiązek: zapłaty składek na fundusze „*timbres-intempéries*” (z jej pogody) i „*timbres-fidélité*” (lojalności), na których, jak rozumiem, koncentruje się Komisja w sprawie *Arblade i in.*

25 – Zobacz ww. w przypisie 23 wyrok w sprawie *Arblade i in.*, pkt 50 (gdzie mowa jest konkretnie o zapłacie składek na „*timbres-intempéries*” i „*timbres-fidélité*”).

26 – Wyrok pozostawia sądowi krajowemu orzeczenie co do tego, czy składki płatne w Belgii rzeczywiście dawały tym pracownikom prawa do realnych przywilejów socjalnych: zob. pkt 53 wyroku.

27 – Człowieczo rozumowanie byłoby prawdopodobnie takie, że pracownicy skierowani do pracy nie potrzebowali i/lub niekoniecznie rzeczywiście otrzymywali dodatkowe świadczenia w Belgii: zob. pkt 51–54 wyroku.

28 – Zobacz pkt 21 powyżej.

29 – Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Columbus Container Services, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

30 – Wyrok z dnia 10 marca 2009 r. w sprawie C-169/07, Zb.Orz. s. I-1721, pkt 33.

31 – Zobacz podobnie wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 41, 42; z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 18, 19 i przytoczone tam orzecznictwo.

32 – Zobacz wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. s. I-7063, w którym Trybunał stwierdził, że możliwość traktowania dla potrzeb podatku dochodowego, dostępna dla dywidend krajowych, musi zostać rozciągnięta także na dywidendy ze źródeł zagranicznych. Zobacz także wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denavit Internationaal i Denavit France, Zb.Orz. s. I-11949, w którym Trybunał stwierdził, że art. 43 WE i 48 WE sprzeciwiają się przepisom krajowym, które nakładają ciężar opodatkowania dywidend na spółki dominujące niebędące rezydentem i niemal całkowicie zwalniają z niego spółki dominujące będące rezydentami.

33 – Zobacz pkt 8 powyżej.

34 – Kwestia ta zostanie bliżej zbadana w pkt 45–49 poniżej.

35 – Zgodnie z moją analizą nie pojawia się kwestia, czy pierwsze prawo pobierania składek na szkolenie zawodowe powinno przysługiwać Węgrom czy Republice Czeskiej (co miałyby miejsce w przypadku porównania pomiędzy dwoma systemami podatkowymi w dwóch państwach członkowskich). Ograniczenie wynika jedynie ze sposobu sformułowania przepisów węgierskich.

36 – Zobacz ww. w przypisie 31 wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 27.