

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR SHARPSTON

prezentate la 17 decembrie 2009⁽¹⁾

Cauza C-96/08

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

împotriva

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

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Pest Megyei Bíróság (Ungaria)]

„Taxare – Libertatea de stabilire – Calculul unei prelevări pe baza costurilor salariale de personal, inclusiv pentru angajații din cadrul unei sucursale dintr-un alt stat membru”

1. În această cauză se invocă două probleme sensibile. Prima privește măsura în care competența statelor membre în materia impozitării directe este limitată de Tratatul CE⁽²⁾. A doua problemă se referă la rolul Curții în eliminarea dublei impuneri⁽³⁾. Pest Megyei Bíróság (instanță teritorială din Pest) dorește să afle dacă articolele 43 CE și 48 CE împiedică autoritățile fiscale maghiare să stabilească o „contribuție pentru formarea profesională” (denumită în continuare „contribuție”) calculată pe baza costurilor salariale, prin luarea în considerare a numărului de angajați, incluzându-i pe cei ce lucrează într-o sucursală situată în alt stat membru unde societatea își achită obligațiile fiscale și contribuțiile la asigurările sociale datorate pentru acești angajați.

Cadrul juridic

Tratatul CE

2. Articolul 43 CE interzice restricțiile privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru. Articolul 48 CE prevede că această restricție se aplică și în cazul societăților constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul de desfășurare a activității în cadrul Comunității care sunt asimilate persoanelor fizice resortisante ale statelor membre⁽⁴⁾.

Convenția bilaterală

3. Convenția pentru evitarea dublei impuneri și a evaziunii fiscale în domeniul impozitelor pe venit și pe avere⁽⁵⁾ încheiată între Republica Ungară și Republica Cehă (denumită în continuare „Convenția bilaterală”) reglementează, după cum arată titlul acesteia, atât colectarea impozitelor,

cât ?i evaziunea fiscal? atunci când persoanele fizice sau juridice sunt subiecte poten?iale ale impozit?rii în ambele state semnatare.

4. Articolele 1 ?i 2 din Conven?ia bilateral?(6) prevede c? aceasta se aplic? persoanelor stabilite în Ungaria, în Republica Ceh? sau în ambele state, precum ?i impozitelor pe venit ?i pe avere, fiind incluse impozitele pe valoarea total? a indemniza?iilor sau a salariilor pl?tite de întreprinderi.

Legisla?ia maghiar? aplicabil?

5. Unul dintre obiectivele enun?ate la articolul 1 din Legea nr. LXXXVI din 2003 privind contribu?ia pentru formarea profesional? ?i ajutoarele pentru dezvoltarea preg?tirii este acela de a permite persoanelor s? dobândeasc? o serie de calific?ri recunoscute de autorit???ile maghiare, necesare îndeplinirii unei activit???i sau a unei profesii în calitate de angajat.

6. Articolul 2 prevede c? societ???ile stabilite în Ungaria au obliga?ia s? pl?teasc? o contribu?ie. Persoanele juridice stabilite în str?in?tate au de asemenea obliga?ia de a pl?ti contribu?ia dac? au o sucursal? în Ungaria.

7. Potrivit articolului 3, costurile salariale, astfel definite de legisla?ia maghiar? (Legea nr. C din 2000 privind contabilitatea), constituie baza de calcul a contribu?iei.

8. O societate care alege s? achite contribu?ia direct autorit???ilor fiscale este obligat? s? o pl?teasc? integral. Cu toate acestea, articolul 4 alineatele 1 ?i 2 din Legea nr. LXXXVI prevede c? o societate poate opta pentru alte modalit???i prin care s? reduc? valoarea total? a contribu?iei sale (denumite în continuare „regim alternativ”). O societate care dore?te s? beneficieze de regimul alternativ poate opta pentru una dintre urm?toarele patru posibilit???i: (i) încheierea unui acord de cooperare cu o institu?ie de înv???mânt superior care îndepline?te condi?iile prev?zute de Legea nr. LXXXVI din 1993 privind preg?tirea profesional?, (ii) încheierea unui acord de „ucenicie” pentru preg?tirea practic? ce cuprinde un „stagiul la locul de munc?” urmat de o scurt? perioad? de instruire la o ?coal? profesional?, (iii) acordarea unui grant pentru dezvoltare unei institu?ii de formare profesional? ?i (iv) încheierea unui contract cu un organism acreditat în vederea form?rii propriilor angaja?i(7).

Procedura principal? ?i întrebarea preliminar?

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (denumit? în continuare „CIBA”) este o societate cu sediul în Ungaria care desf???oar? activit???i în domeniul chimiei. Aceasta are o sucursal? în Republica Ceh? unde o parte a personalului s?u este format? din salaria?i. CIBA î?i achit? obliga?iile fiscale ?i contribu?iile la asigur?rile sociale datorate pentru lucr?torii angaja?i în Republica Ceh? în acest stat.

10. Autoritatea fiscal? maghiar?, Adó- és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal (denumit? în continuare „APEH”), a efectuat la CIBA un control fiscal cu privire la anii 2003 ?i 2004. APEH a constatat c? declara?ia fiscal? a CIBA pentru ace?ti ani era insuficient?, deoarece, la stabilirea cuantumului contribu?iei ce trebuia pl?tit?, CIBA nu avusese în vedere deopotriv? atât costurile salariale integrale din Ungaria, cât ?i cele ale sucursalei sale din Republica Ceh?.

11. CIBA a formulat contesta?ie la Pest Megyei Bíróság, sus?inând c? pl?tise deja în Republica Ceh? o contribu?ie similar? contribu?iei pentru formarea profesional? din Ungaria datorat? pentru angaja?ii cehi(8).

12. Pest Megyei Bíróság a ar?tat c?, potrivit dreptului intern, CIBA trebuia s? pl?teasc? contribu?ia respectiv? at?t în ceea ce prive?te angaja?ii de la sucursala sa din Republica Ceh?, cât ?i în ceea ce prive?te angaja?ii s?i din Ungaria. De?i instan?a a statuat c? CIBA ?i?a pl?tit efectiv contribu?iile la asigur?rile sociale ?i contribu?ia pentru formarea profesional? în Republica Ceh? în perioada 1 aprilie 2000-22 august 2006, a considerat c? plata contribu?iei maghiare nu intra în domeniul de aplicare al Conven?iei bilaterale.

13. Cu toate acestea, instan?a a suspendat judecarea cauzei ?i a adresat Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Principiul libert??ii de stabilire prev?zut la articolele 43 CE ?i 48 CE poate fi interpretat în sensul c? se opune unei prevederi legale în temeiul c?reia o societate cu sediul în Ungaria trebuie s? pl?teasc? o contribu?ie pentru formarea profesional? atunci când angajeaz? lucr?tori la o sucursal? din str?in?tate ?i î?i achit? obliga?iile fiscale ?i contribu?iile la asigur?rile sociale datorate pentru ace?ti angaja?i respectivi în statul în care se afl? sucursala?”

14. Au fost prezentate observa?ii scrise în numele CIBA, al guvernului maghiar ?i al Comisiei. Pledoariile acestora, precum ?i a Regatului Unit au fost ascultate în ?edin??.

Analiz?

15. CIBA sus?ine c? obliga?ia de a pl?ti contribu?ia pentru formarea profesional? a devenit, dup? aderarea Ungariei la Uniunea European? la 1 mai 2004(9), incompatibil? cu principiul libert??ii de stabilire. Aceast? obliga?ie sanc?ioneaz? întreprinderile maghiare care exercit? o libertate fundamental? prev?zut? de tratat din moment ce acestea trebuie s? pl?teasc? o contribu?ie comparabil? datorat? pentru aceia?i angaja?i de dou? ori: o dat? în favoarea autorit??ilor fiscale maghiare (deoarece societatea?mam? are sediul în Ungaria) ?i o dat? c?tre autorit??ile fiscale cehe (deoarece sucursala are sediul în Republica Ceh?)(10). CIBA sus?ine c? este vorba de un obstacol în calea libert??ii de stabilire conferite de articolele 43 CE ?i 48 CE.

Ce reprezint? mai precis contribu?ia?

16. P?r?ile au opinii diferite asupra naturii de impozit a contribu?iei pentru formarea profesional?. Modul în care trebuie corect clasificat? contribu?ia are în mod clar relevan?? pentru întrebarea dac? aceasta intr? în competen?a statelor membre de reglementare a impozit?rii directe, care determin?, la rândul s?u, în ce m?sur? CIBA se poate întemeia pe articolele 43 CE ?i 48 CE pentru a sus?ine nelegalitatea dublei impuneri la care este supus?.

17. Guvernele Ungariei ?i Regatului Unit sus?in c? aceast? contribu?ie pentru formarea profesional? este un impozit. Prin urmare, stabilirea bazei sale de calcul intr? în competen?a statelor membre în domeniul fiscalit??ii. Faptul c? exist? obliga?ia de a pl?ti în acela?i timp contribu?ia pentru formarea profesional? în Ungaria ?i o contribu?ie comparabil? în Republica Ceh? are drept consecin?? o dubl? impunere se datoreaz? doar exercit?rii în paralel a suveranit??ii fiscale de c?tre dou? state membre. Din acest motiv, nu poate fi vorba de o restric?ie în sensul articolelor 43 CE ?i 48 CE.

18. CIBA arat? c?, din punct de vedere tehnic, contribu?ia nu este un impozit ?i c? dubla impunere este neîndoielnic o restric?ie în sensul articolelor 43 CE ?i 48 CE.

19. Comisia precizeaz? c? aceast? contribu?ie este ceea ce ea denumete un „impozit special” care constituie totu?i un obstacol în calea libert??ii de stabilire din moment ce CIBA trebuie s? pl?teasc? o contribu?ie similar? în Republica Ceh? pe baza costurilor salariale de personal. În

În fine, Comisia a dezvoltat această susținere, explicând că apreciază contribuția drept un impozit „special”, deoarece între impozitul prelevat și beneficiul conferit de stat există o legătură directă: fondurile strânse pe baza contribuției sunt afectate de guvernul maghiar cu predilecție pentru formarea profesională. Comisia menționează că aceasta diferă (spre exemplu) de impozitul pe profit în cazul căruia nu este posibilă stabilirea unei astfel de legături directe între fondurile strânse prin impozit și scopurile pentru care ar putea fi afectate. În consecință, Comisia susține că, în contextul libertății de stabilire, Curtea ar trebui să aplice prin analogie principiile aplicate deja în temeiul articolului 49 CE (libera prestare a serviciilor) în vederea eliminării obstacolului din calea libertății de circulație.

20. Este evident că această contribuție nu are caracteristicile impozitului pe profit sau pe venit în măsura în care nu este aplicat pe o sursă de profit sau de venit(11). Dimpotrivă, aceasta este calculată în funcție de costurile salariale – care reprezintă o cheltuială. Mai mult, aceasta este prelevată cu un anumit scop, și anume finanțarea sistemului de formare profesională din Ungaria.

21. Astfel, deși contribuția este prelevată în acest scop, CIBA nu a demonstrat (și nici instanța nu a constatat) existența unei legături directe între obligația de a plăti contribuția și orice serviciu determinat prestat de stat în favoarea salariaților săi.

22. Apreciem, așadar, că această contribuție reprezintă o sursă de finanțare provenind de la angajați, prelevată pentru a finanța formarea profesională în general, dar că nu există o legătură directă între contribuția plătită și prestația obținută de angajator pentru propriii salariați.

23. În ceea ce privește contribuția plătită în Republica Cehă, nu există nicio informație care să permită Curții să aprecieze natura sa.

24. Instanța națională a constatat că respectiva contribuție maghiară plătită în Republica Cehă excede sfera de aplicare a Convenției bilaterale. În consecință (și aceasta în pofida dovezii privind plata unei contribuții echivalente în Republica Cehă), aplicarea acestei convenții nu elimină dubla impunere spre deosebire de alte impozite directe.

25. La nivel comunitar, nu s-a adoptat încă nicio măsură de uniformizare sau de armonizare pentru eliminarea dublei impunerii(12). De aceea, obligația de a plăti contribuția nu este în sine o încălcare a dreptului comunitar(13) și nu constituie ca atare o restricție la exercitarea libertății de stabilire(14).

26. Astfel, jurisprudența Curții admite faptul că sarcinile fiscale cumulative care se datorează exercitării în paralel a suveranității fiscale de către statele membre pot „restrânge” activitatea transfrontalieră. Cu privire la acest aspect, suntem de acord cu analiza avocatului general Geelhoed din cauza ACT(15), potrivit căreia, la o examinare mai profundă, se revelează două tipuri de „restricții” care pot apărea în astfel de împrejurări. Primul tip (denumit de acesta „cvasirestricții”) corespunde restricțiilor care provin în mod inevitabil din coexistența sistemelor fiscale naționale. Neîndoielnic, acestea dau naștere unor „denaturări care afectează activitățile economice provenind din faptul că sisteme de drept diferite trebuie să existe concomitent” și – astfel cum a subliniat avocatul general – pot apărea avantaje sau dezavantaje pentru actorii economici(16). Al doilea tip (denumit de acesta „restricții veritabile”) corespunde unor „restricții care depășesc consecințele care derivă în mod inevitabil din coexistența sistemelor fiscale naționale”. Avocatul general Geelhoed a sugerat că, „în esență, toate măsurile naționale de impozitare directă «cu adevărat» restrictive vor fi de asemenea calificate, în practică, drept măsuri discriminatorii directe sau indirecte”. Ulterior, acesta a operat o distincție între „obstacolele în calea libertății de stabilire care provin din disparițiile sau din diferențele dintre sistemele fiscale ale două sau ale mai multor state membre” – cu privire la care a argumentat că exced domeniului de aplicare al articolului 43 CE, intrând însă în sfera de aplicare a tratatului – și „obstacolele

rezultând din discriminare, care rezultă din normele existente într-un singur sistem fiscal”(17).

27. Există două abordări în ceea ce privește problema dacă Curtea ar trebui să se pronunțe în sensul că primul tip de restricții trebuie eliminat.

28. Astfel, avocatul general Geelhoed susține (referindu-se la Hotărârea Curții Schempp(18)) că articolul 43 CE privește restricțiile veritabile, iar nu cvasirestricțiile: „[...] atunci când o restricție adusă libertății de stabilire decurge pur și simplu din coexistența a două administrații fiscale naționale, din dispariția între sisteme fiscale naționale sau din repartizarea competențelor fiscale între două sisteme fiscale (o cvasirestricție), nu trebuie să intre în domeniul de aplicare al articolului 43 CE. În schimb, restricțiile «veritabile», fie restricțiile privind libertatea de stabilire care depășesc consecințele care derivă în mod inevitabil din existența unor sisteme fiscale naționale, fac obiectul interdicției prevăzute la articolul 43 CE, cu excepția cazului în care acestea sunt justificate [...] [P]entru a fi aplicabil articolul 43 CE, *tratamentul fiscal defavorabil trebuie să rezulte dintr-o discriminare rezultând din normele impuse de o autoritate fiscală*, iar nu din disparițiile sau din repartizarea competențelor fiscale între (două sau mai multe) sisteme fiscale ale statelor membre”(19).

29. Potrivit celeilalte abordări, atunci când sarcinile fiscale cumulative datorate dublei impunerii constituie restricții care afectează activitatea transfrontalieră, Curtea ar trebui să aplice prin analogie jurisprudența sa privind libertățile fundamentale pentru a elimina astfel de obstacole(20). În esență, argumentul este că orice obstacol în calea exercitării unei libertăți fundamentale este „un lucru rău”. Dacă obiectivul final este reprezentat de construirea unei adevărate piețe unice, înțelegem forța acestui argument. Cu toate acestea, considerăm că este important de subliniat că, în prezent, nu există nicio normă generală de drept comunitar care să stabilească statul membru cu competențe fiscale în astfel de împrejurări. Astfel cum a susținut Curtea în cauza Saint Gobain(21), în absența unor măsuri de unificare sau de armonizare, statele membre rămân competente pentru stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor și a averii în scopul eliminării, dacă este cazul, pe cale convențională, a dublei impunerii.

30. În opinia noastră, contribuția maghiară în discuție nu este o „cvasirestricție” provenită din coexistența sistemelor fiscale naționale. În mod evident, modul în care Curtea va soluționa problema restricțiilor ce rezultă tocmai din existența dublei impunerii este în același timp delicat și important. Cu toate acestea, nu considerăm că, pentru a soluționa această cauză, Curtea trebuie să abordeze această dezbateră.

31. Apreciem suficient în speță adoptarea, ca punct de plecare, a descrierii făcute de avocatul general Geelhoed cu privire la ceea ce acesta a denumit „restricții veritabile”: „altfel spus, restricții care depășesc consecințele care derivă în mod inevitabil din coexistența sistemelor fiscale naționale care intră în domeniul de aplicare al articolului 43 CE”(22).

Identificarea restricțiilor în sensul articolelor 43 CE și 48 CE

32. Comisia abordează problema întrebându-se dacă obligația de a plăti contribuția în Ungaria și o contribuție echivalentă în Republica Cehă este suficientă pentru a constata o încălcare a dreptului comunitar. Comisia susține că această obligație descurajează societățile maghiare să își stabilească sucursale în străinătate, întrucât societățile care nu își exercită libertatea de stabilire în străinătate nu sunt supuse unei duble obligații de a plăti contribuția și echivalentul acesteia. Deși recunoaște că simpla existență a dublei impunerii nu constituie o încălcare a articolului 43 CE, Comisia solicită Curții să aplice prin analogie decizia sa din cauza Arblade și alții(23).

33. Cauza Arblade și alții se referea la două societăți cu sediul în Franța, dar care desfășurau

activității de construcție în Belgia, unde au detașat temporar o parte din personalul din Franța. Aceste societăți au făcut obiectul unor acțiuni inițiate de autoritățile belgiene pentru nerespectarea legislației belgiene privind asigurările sociale(24). 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 gazd, pe lângă contribuțiile achitate la bugetul statului membru în care avea sediul, constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor. Într-adevăr, o asemenea obligație presupunea cheltuieli și sarcini administrative și financiare suplimentare pentru întreprinderile cu sediul în alt stat membru, astfel încât acestea din urmă nu se aflau într-o poziție de egalitate, din punctul de vedere al concurenței, cu angajatorii având sediul în statul membru gazd și puteau fi astfel descurajate să furnizeze prestații în statul membru gazd”(25).

34. În prezenta cauză, Comisia susține că obligația de a plăti contribuția în Ungaria și o contribuție similară în Republica Cehă determină cheltuieli și sarcini administrative și financiare suplimentare pentru întreprinderi precum CIBA. Înedin, Comisia a dezvoltat acest argument, explicând că, atunci când o contribuție este destinată să finanțeze o prestație definită în mod specific, între plata contribuției și acea prestație există o legătură directă. Prin urmare, Comisia arată că Ungaria nu poate impune obligația de a plăti o contribuție unei societăți care realizează activități în Republica Cehă, statul membru gazd, deoarece Ungaria, țara de origine, nu răspunde pentru furnizarea respectivei prestații în Republica Cehă.

35. Nu considerăm că Curtea ar trebui să dea curs invitației Comisiei de a aplica prin analogie cauza Arblade și alții.

36. În primul rând, nu acceptăm faptul că natura obligației angajatorului în cauza Arblade și alții de a plăti „timbres” este comparabilă cu obligația CIBA de a plăti contribuția. În cauza Arblade și alții există o potențială legătură directă între plata contribuției („timbres”) și (posibilă) acordare a unui avantaj social de către Belgia către acei salariați în numele cărora s-a făcut plata respectivă(26). Cu toate acestea, salariații în discuție erau doar *temporar* detașați în Belgia de angajatorii lor stabiliți în Franța. Astfel, aceștia beneficiau deja de protecție în temeiul regimului francez de asigurări sociale prin contribuțiile plătite de angajatorii lor către autoritățile franceze. Cu toate acestea, a impune angajatorilor acestora să plătească și contribuțiile la asigurările sociale în Belgia a fost în mod corect considerată o cheltuială suplimentară și o sarcină financiară care îi defavoriza pe angajatorii acestora atunci când doreau să presteze servicii, în raport cu angajatorii belgieni (care aveau doar obligația de a plăti contribuțiile belgiene datorate pentru salariații lor)(27).

37. În prezenta cauză, nu există o astfel de legătură directă între plata contribuției și prestația furnizată unui anumit salariat(28). CIBA nu plătește autorităților maghiare o contribuție la asigurările sociale în numele salariaților săi cehi (sau chiar a salariaților săi maghiari) pentru a asigura ca fiecare salariat să poată primi o prestație determinată din partea statului maghiar. Dimpotrivă, CIBA este obligată să plătească un impozit în Ungaria, care este prelevat pentru formarea profesională a salariaților maghiari *în general*. Situația diferă, așadar, de cea din cauza Arblade și alții.

38. În al doilea rând, constatăm existența unei restricții „rezultând din normele [fiscale] existente într-un singur sistem”, care diferă de cea identificată de Comisie.

39. Potrivit unei jurisprudențe constante, trebuie considerate restricții toate măsurile care interzic, împiedică sau fac mai puțin atractivă exercitarea libertății de stabilire(29). În Hotărârea Hartlauer(30), Curtea a confirmat că acest principiu este de asemenea aplicabil în situația în care nu se invocă vreo discriminare pe motiv de cetățenie sau de naționalitate. Chiar dacă, potrivit textului lor, articolele 43 CE și 48 CE urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în

statul membru de primire, acestea interzic, în egal? m?sur?, ca statul membru de origine s? împiedice stabilirea într?un alt stat membru a unuia dintre resortisan?ii s?i ori a unei societ??i constituite conform legisla?iei sale(31).

40. În prezenta cauz?, se ridic? o problem? nou? în m?sura în care Curtea nu este solicitat? s? aprecieze un aspect tipic de tratament fiscal discriminatoriu – spre exemplu, dac? ar trebui conferite scutiri în situa?ii când exist? o dubl? impunere financiar? din cauza diferen?ei de tratament fiscal între veniturile na?ionale ?i cele provenind din str?in?tate(32).

41. În opinia noastr?, analiza legisla?iei maghiare relev? o restric?ie rezultând din normele existente într?un singur sistem fiscal care defavorizeaz? în mod clar o societate care dore?te s? î?i exercite dreptul s?u privind libertatea de stabilire. Consider?m c? dezavantajul deriv? din faptul c? societatea care urm?re?te s? se stabileasc? în str?in?tate ia în considerare împrejurarea c? trebuie s? pl?teasc? un impozit în statul membru de origine par?ial pe baza costurilor salariale de personal în statul membru gazd?. Aceast? obliga?ie se poate ad?uga (precum în prezenta cauz?) la obliga?ia de a pl?ti o contribu?ie similar? în statul membru în care societatea î?i înfiin?eaz? o sucursal?. În sfâr?it, este posibil ca societatea s? nu se poat? prevala de regimul alternativ(33) pentru a reduce valoarea contribu?iei în statul membru de origine (Ungaria). Acest ultim aspect presupune o interpretare a legisla?iei maghiare care, în definitiv, este desigur de competen?a instan?ei na?ionale.

42. Legisla?ia maghiar? impune unei societ??i?mam? s? pl?teasc? o contribu?ie atât pentru propriii salaria?i din Ungaria, cât ?i pentru salaria?ii de la sucursala sa din Republica Ceh?. Aceasta se poate prevala de regimul alternativ în ceea ce prive?te salaria?ii s?i maghiari ca oricare alt? societate cu sediul în Ungaria. Cu toate acestea, rezult? c? societatea nu poate realiza acorduri pe baza regimului alternativ în Republica Ceh? pentru salaria?ii s?i cehi, întrucât toate acordurile alternative trebuie s? fie conforme cu legea maghiar?(34). De aceea, societatea trebuie fie s? pl?teasc? integral contribu?ia pentru salaria?ii de la sucursala din Republica Ceh? (pierzând astfel beneficiul regimului alternativ care permite finan?area unei preg?tiri mai relevante pentru necesit??ile specifice activit??ii sale comerciale ?i reducerea valorii contribu?iei sale) sau, ulterior acordurilor *din Ungaria* pe baza regimului alternativ, trebuie s? accepte cheltuieli ?i sarcini suplimentare pentru transportul salaria?ilor s?i din Republica Ceh? în Ungaria ?i pentru cazarea lor în Ungaria astfel încât ace?tia s? beneficieze de preg?tirea la finan?area c?reia a contribuit.

43. Ungaria sus?ine c?, potrivit legisla?iei sale, toate societ??ile beneficiaz? de acela?i tratament – inclusiv cele care au sucursale în str?in?tate – ?i c?, prin urmare, nu exist? vreo discriminare. Ungaria subliniaz? c? CIBA (la fel ca o societate cu sediul doar în Ungaria) are dreptul s? reduc? valoarea brut? a contribu?iei sale prin utilizarea regimului alternativ.

44. De?i neîndoielnic corect?, consider?m inoperant? aceast? obiec?ie.

45. O societate care dore?te s? se prevaleze de regimul alternativ trebuie s? respecte dispozi?iile specifice din legisla?ia maghiar? care prev?d cele patru posibilit??i alternative. S? revedem, pe scurt, fiecare dintre aceste posibilit??i pe rând.

46. Posibilitatea (i) este încheierea unui acord de cooperare cu o institu?ie de învă??ământ superior care îndepline?te condi?iile prev?zute de Legea nr. LXXXVI din 1993 privind preg?tirea profesional?. Aceast? lege este redactat? astfel încât numai o institu?ie maghiar? de învă??ământ superior s? îndeplineasc? condi?iile ?i s? poat? fi, prin urmare, un partener acceptabil în vederea încheierii unui astfel de acord de cooperare.

47. Posibilitatea (ii) este încheierea unui acord de „ucenie” pentru preg?tirea practic? ce cuprinde un „stagiul la locul de munc?” urmat de o scurt? perioad? de instruire la o ?coal?

profesional?. Nu este clar dac? stagiul ini?ial ar putea avea loc mai curând la sediul din Republica Ceh? decât la cel din Ungaria. Cu toate acestea, rezult? c? cel pu?in a doua parte a acordului ar trebui s? se desf??oare în cadrul unei ?coli profesionale acreditate de autorit??ile maghiare. Acest lucru ar exclude frecventarea unei ?coli profesionale în Republica Ceh?.

48. Posibilitatea (iii) este acordarea unui grant pentru dezvoltare unei institu?ii de formare profesional?. Din materialul de care dispune Curtea, această posibilitate este limitat? la institu?iile din Ungaria.

49. În sfâr?it, posibilitatea (iv) este încheierea unui contract cu un organism acreditat în vederea form?rii propriilor angaja?i. ?i în acest caz, din materialul de care dispune Curtea rezult? c? un „organism acreditat” se refer? la un organism acreditat în sensul legii maghiare. Chiar presupunând c? un astfel de organism ar fi dispus s? încheie un contract pentru preg?tirea salaria?ilor CIBA din Republica Ceh? ?i c? acest lucru ar fi permis de legea maghiar?, este probabil c?, pentru o astfel de formare, institu?ia ar solicita un tarif mai mare decât în mod obi?nuit pentru o formare echivalent? în Ungaria.

50. Rezult?, a?adar, c? este posibil s? se aprecieze c? se poate recurge, în esen??, la regimul alternativ numai dac? o societate apeleaz? la o institu?ie maghiar? ca partener de formare. Consider?m c?, în practic?, acest lucru priveaz? o societate cu activitate transfrontalier? de posibilitatea de a se prevala de regimul alternativ pentru acea parte a salaria?ilor s?i din alt stat membru.

51. În definitiv, revine, a?adar, instan?ei na?ionale (care beneficiaz? de avantajul accesului deplin la legisla?ia na?ional?) s? verifice dac?: a) legisla?ia maghiar? ar permite CIBA s? se prevaleze de una dintre cele patru posibilit??i în cadrul regimului alternativ apelând la parteneri de formare mai curând în Republica Ceh? decât în Ungaria, ?i b) în această situa?ie, costurile unei astfel de posibilit??i ar fi comparabile în cazul recurgerii la regimul alternativ când partenerul de formare opereaz? în Ungaria.

52. Dac? analiza noastră este corect?, exist? cel pu?in trei dezavantaje (interconexate) pentru o astfel de societate în raport cu o societate care î?i desf??oar? activitatea doar în Ungaria. În primul rând, aceasta nu are posibilitatea de a alege s? finan?eze o formare specific? pentru salaria?ii s?i din Republica Ceh? cu relevan?? direct? asupra necesit??ilor comer?ului s?u, în loc s? fie obligat? s? pl?teasc? integral contribu?ia, astfel încât beneficiaz? de o flexibilitate mai redus? în op?iunile de strategie. În al doilea rând, odat? pl?tit? contribu?ia (care va fi ulterior afectat? în mod generic îmbun?t??irii nivelului de preg?tire a for?ei de munc? maghiare), aceasta va continua s? î?i pun? întreb?ri cu privire la oportunitatea de pl?ti *în plus* pentru îmbun?t??irea preg?tirii propriilor salaria?i. În acest sens, societatea poate ajunge s? pl?teasc? nu doar cele dou? contribu?ii pentru formarea profesional? (potrivit legisla?iilor maghiare ?i ceh), ci ?i o alt? sum? necesar? pentru derularea de form?ri adecvate diferitelor specializ?ri (care, în general, nu ar fi doar cazul unei societ??i cu sediul exclusiv în Ungaria ?i care se poate prevala de regimul alternativ). În al treilea rând, dac? aceasta se prevaleaz? cu adev?rat de regimul alternativ pentru perfecta organizare de form?ri în Ungaria pentru salaria?ii s?i din Republica Ceh?, aceasta trebuie atunci s? accepte s? suporte cheltuieli suplimentare ?i sarcini administrative în leg?tur? cu transportul salaria?ilor cehi pân? în Ungaria pentru a participa la programul de preg?tire, precum ?i cu cazarea ?i cu cheltuieli jurnaliere pe perioada ?ederii lor în Ungaria.

53. Prin urmare, concluzion?m c? modul în care este impus? contribu?ia – care decurge în mod direct din legisla?ia fiscal? a unui singur stat membru, ?i anume Ungaria – are drept consecin?? o restric?ie, deoarece face mai pu?in atractiv? exercitarea dreptului privind libertatea de stabilire(35).

54. O astfel de restricție privind libertatea de stabilire poate fi admisă dacă se justifică prin motive imperative de interes general care să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (36).
55. Guvernul maghiar nu a urmărit să invoce niciun motiv de justificare în observațiile scrise. Atunci când a fost în mod expres întrebat în pândă dacă dorește să invoce alte argumente cu privire la justificare, nu s-a folosit în această privință de oportunitatea oferită.
56. În consecință, propunem Curții să constate existența unei restricții privind libertatea de stabilire pentru care nu s-a invocat nicio justificare.

Concluzie

57. În lumina celor de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Pest Megyei Bíróság după cum urmează:

„Calculul cuantumului unei prelevări sub forma unei contribuții pentru formarea profesională pe baza costurilor salariale cu personalul, incluzând angajații din cadrul unei sucursale cu sediul într-un alt stat membru (indiferent dacă respectiva societate își achită obligațiile fiscale și contribuțiile la asigurările sociale datorate pentru acești salariați în statul în care se află sediul sucursalei), constituie o restricție în sensul articolelor 43 CE și 48 CE atunci când face mai puțin atractivă exercitarea dreptului privind libertatea de stabilire.”

1 – Limba originală: engleza.

2 – A se vedea Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29 și jurisprudența citată), și, mai recent, Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 28 și jurisprudența citată).

3 – În ceea ce privește impozitul pe venit, dubla impunere poate fi definită fie din punct de vedere juridic (dubla impunere a aceluiași venit în sarcina aceluiași contribuabil), fie din punct de vedere economic (dubla impunere a aceluiași venit în sarcina a doi contribuabili diferiți – spre exemplu, aceleași beneficii sunt impozitate mai întâi ca impozit pe profit plătit de societate și ulterior ca impozit pe venit plătit de acționar). A se vedea Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate în cauza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (denumită în continuare „ACT”), punctele 4 și 5, în care se face o prezentare a acestor noțiuni (Hotărârea din 12 decembrie 2006, C-374/04, Rec., p. I-11673).

4 – A se vedea, spre exemplu, Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 37).

5 – Semnată la Praga, la 14 ianuarie 1993; această convenție este, așadar, anterioară aderării acelor state membre la Uniunea Europeană.

6 – Convenția bilaterală a fost ratificată de Ungaria prin Legea nr. XCIII din 1996.

7 – Am realizat o sinteză a principalelor dispoziții ale articolului 1 și ale articolului 4 alineatele 1 și 2 din Legea nr. LXXXVI din 2003 din anexa la observațiile scrise formulate de CIBA. Posibilitățile prevăzute la punctele (i) și (ii) sunt prevăzute la articolul 4 alineatul 1 din Legea nr. LXXXVI din 2003. Celelalte posibilități prevăzute la literele (iii) și (iv) sunt menționate în observațiile formulate de două dintre părțile din acțiunea principală.

8 – Potrivit Legii nr. 589/1992 privind contribuțiile sociale și de politică bugetară din Republica

Ceh?.

9 – Instan?a na?ional? analizeaz? obliga?iile fiscale ale CIBA din anii 2003 ?i 2004. Totu?i, este cert c? nu poate exista vreo incompatibilitate cu dreptul comunitar înainte de data ader?rii Ungariei la Uniunea European?. A se vedea Hot?rârea din 10 ianuarie 2006, Ynos (C?302/04, Rec., p. I?371, punctele 35 ?i 36).

10 – Pe parcursul desf?ur?rii ac?iunii principale, CIBA a prezentat un certificat oficial care demonstra plata unei contribu?ii similare în Republica Ceh?, calculat? de asemenea plecând de la costurile salariale ale angaja?ilor. Din legisla?ia maghiar? rezult? c? dac? CIBA ar fi o societate ceh? cu sediul la Praga având o sucursal? înfiin?at? la Budapesta, tot ar fi obligat? s? achite contribu?ia în discu?ie (a se vedea punctul 6 de mai sus).

11 – Ne?am referit la impozitul pe profit ?i la impozitul pe venit ca exemple clare de impozite directe, dat fiind c? ambele sunt reg?site în toate statele membre.

12 – A se vedea Hot?rârea Columbus Container Services (citat? la nota de subsol 2, punctul 45), ?i Hot?rârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert ?i Morres (C?513/04, Rec., p. I?10967, punctul 22).

13 – Obliga?ia fiscal? pentru formarea profesional? nu intr? în domeniul de aplicare al m?surilor de armonizare par?ial? adoptate pân? în prezent, ?i anume Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplic? societ??ilor?mam? ?i filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 97), Conven?ia din 23 iulie 1990 pentru eliminarea dublei impuneri în cazul compens?rii profiturilor întreprinderilor asociate (JO L 225, p. 10) ?i Directiva 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma pl??ilor de dobânzi (JO L 157, p. 38, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 64).

14 – A se vedea, spre exemplu, Hot?rârea din 23 octombrie 2008 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt (C?157/07, Rep., p. I?8061, punctul 50).

15 – Punctele urm?toare se grefeaz? în general (?i din fericire) pe analiza de la sec?iunea 4 litera a) (intitulat? „Aplicarea articolului 43 CE în cazul impozitelor directe: introducere”), punctele 32-41 din Concluziile avocatului general Geelhoed, citate la nota de subsol 3.

16 – Astfel cum a subliniat avocatul general Geelhoed la punctul 38 din concluziile sale, în mod firesc, denaturarea tinde s? nu dea na?tere unor litigii între contribuabilul interesat ?i autorit??ile fiscale în fa?a instan?elor na?ionale care s? conduc? la formularea unei cereri de pronun?are a unei hot?râri preliminare.

17 – La punctul 46 din concluziile sale; a se vedea de asemenea Hot?rârea din 28 februarie 2008, Deutsche Shell (C?293/06, Rep., p. I?1129, punctele 28-30) ?i punctele 40-44 din concluziile noastre prezentate în acea cauz?.

18 – Hot?rârea din 12 iulie 2005 (C?403/03, Rec., p. I?6421, punctul 45).

19 – La punctul 55 din concluziile sale (sublinierea ne apar?ine).

20 – A se vedea, de exemplu, Vanistendael, F., „Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?”, în *EC Tax Review* 2008/2, p. 52.

21 – Hot?rârea din 21 septembrie 1999 (C?307/97, Rec., p. I?6161, punctele 56 ?i 57).

- 22 – Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate în cauza ACT, citate la nota de subsol 3, punctul 40.
- 23 – Hotărârea din 23 noiembrie 1999 (cauzele conexate C-369/96 și C-376/96, Rec., p. I-8453).
- 24 – Legislația belgiană în discuție prevedea obligația de a plăti contribuții la sistemele de „timbres-intempéries” (timbre-intemperii) și de „timbres-fidélité” (timbre-fidelitate) pe care, în opinia noastră, Comisia se concentrează în observațiile formulate în prezenta cauză.
- 25 – A se vedea Hotărârea Arblade și alții, citată la nota de subsol 23, punctul 50 (privind în mod explicit cotizația la sistemele de „timbres-intempéries” și de „timbres-fidélité”).
- 26 – Obligația de a verifica dacă respectivele contribuții ce trebuie plătite în Belgia dau naștere unui avantaj social real în acest stat pentru lucrătorii interesați este îndeplinită de hotărâre instanțelor naționale: a se vedea punctul 53 din hotărâre.
- 27 – O parte a raționamentului pare să fi fost aceea că salariații „detașați” nu au avut nevoie și/sau nu au beneficiat în mod necesar de prestații suplimentare în Belgia: a se vedea punctele 51-54 din hotărârea citată.
- 28 – A se vedea punctul 21 de mai sus.
- 29 – A se vedea Hotărârea Columbus Container Services, citată la nota de subsol 2, punctul 34 și jurisprudența citată.
- 30 – Hotărârea din 10 martie 2009 (C-169/07, Rep., p. I-1721, punctul 33).
- 31 – Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Rep., p. I-3601, punctele 18 și 19 și jurisprudența citată); a se vedea de asemenea Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctele 41 și 42).
- 32 – A se vedea Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz (C-315/02, Rec., p. I-7063) în care Curtea a apreciat că o posibilitate deschisă cu privire la veniturile din capitaluri de origine națională în materia impozitului pe venit trebuia să privească și veniturile din capitalurile provenind dintr-un alt stat membru. A se vedea de asemenea Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denavit International și Denavit France (C-170/05, Rec., p. I-11949), în care Curtea a apreciat că articolele 43 CE și 48 CE se opuneau unei legislații naționale favorabile impozitării dividendelor în sarcina unei societăți mamă nerezidente, dublată de o scutire aproape totală a societăților mamă rezidente de la o astfel de impunere.
- 33 – A se vedea punctul 8 de mai sus.
- 34 – Vom analiza mai detaliat acest aspect mai jos, la punctele 45-49.
- 35 – În analiza noastră, problema dacă Ungaria sau Republica Cehă, care ar trebui să beneficieze de o prioritate în vederea încasării contribuției pentru formarea profesională, nu se pune (contrar a ceea ce ar fi cazul dacă s-ar compara două regimuri fiscale din două state membre diferite). Într-adevăr, restricția decurge doar din modul în care este concepută legislația maghiară.
- 36 – A se vedea Hotărârea Lidl Belgium, citată la nota de subsol 31, punctul 27.