

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 17. decembra 2009 1(1)

Vec C-96/08

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

proti

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Pest Megyei Bíróság (Maďarsko)]

„Dane – Sloboda usadiť sa – Výpočet príspevku založeného na mzdových nákladoch na zamestnancov vrátane tých, ktorí sú zamestnaní v organizačnej zložke v inom členskom štáte“

1. V prejednávanej veci sú nastolené dve citlivé otázky. Prvá sa týka rozsahu, v akom je právomoc členského štátu v otázkach priamych daní vymedzená Zmluvou ES.(2) Druhou otázkou je úloha Súdneho dvora pri zamedzení dvojitého zdanenia.(3) Pest Megyei Bíróság (krajský súd Pešť) položil otázku, či články 43 ES a 48 ES bránia maďarským daňovým orgánom, aby vybrali príspevok na odborné vzdelávanie (ale len „príspevok“), ktorý je vypočítaný na základe mzdových nákladov s prihliadnutím na počet zamestnancov, vrátane tých, čo pracujú v organizačnej zložke nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, v ktorom si spoločnosť plní svoje povinnosti v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia týkajúce sa takýchto zamestnancov.

Právny rámec

Zmluva ES

2. Článok 43 ES zakazuje obmedzenie slobody štátnych príslušníkov členského štátu usadiť sa na území iného členského štátu. Článok 48 ES stanovuje, že tento zákaz sa uplatňuje aj na spoločnosti a podniky, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spoločenstve, pričom sa s nimi má zaobchádzať rovnako ako s fyzickými osobami, ktoré sú štátnymi príslušníkmi členského štátu.(4)

Dvojstranná zmluva

3. Zmluva medzi Maďarskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v oblasti daní z príjmov a z majetku(5) (ale len „dvojstranná zmluva“) upravuje, tak ako naznačuje jej názov, výber dane a daňový únik v prípade, ak osoby alebo spoločnosti potenciálne podliehajú daňovej povinnosti v oboch zmluvných štátoch.

4. Články 1 a 2 dvojstrannej zmluvy(6) stanovujú, že táto sa zmluva uplatní na osoby s bydliskom v Maďarsku, Českej republike alebo v oboch štátoch, a to na daň z príjmu a majetkovú daň, vrátane daní z objemu miezd či plátov vyplácaných podnikmi.

Príslušné maďarské právne predpisy

5. Jedným z cieľov uvedených v § 1 zákona č. LXXXVI z roku 2003 o príspevku na odborné vzdelávanie a o podpore rozvoja vzdelávania je umožniť osobám získať kvalifikáciu uznávanú maďarskými orgánmi, ktorá je nevyhnutná pre výkon činnosti alebo povolania pracovníkov.

6. § 2 stanovuje, že spoločnosti so sídlom v Maďarsku sú povinné platiť príspevok. Právnické osoby so sídlom v zahraničí sú takisto povinné platiť príspevok, ak majú organizačnú zložku v Maďarsku.

7. Podľa § 3 základom výpočtu príspevku sú mzdové náklady definované v maďarských právnych predpisoch (zákon č. C z roku 2000 o účtovníctve).

8. Spoločnosť, ktorá sa rozhodne platiť príspevok priamo daňovým orgánom, je povinná svoju povinnosť splniť v plnom rozsahu. § 4 ods. 1 a 2 zákona č. LXXXVI však umožňuje, aby spoločnosť usporiadala svoje záležitosti spôsobom, ktorý znižuje hrubú výšku jej príspevku (ale len „kompenzačné opatrenie“). Spoločnosť, ktorá chce kompenzačné opatrenie uplatniť, si môže vybrať spomedzi štyroch možností: i) uzavrieť dohodu o spolupráci so vzdelávacím zariadením vysokoškolského typu, ktoré spĺňa požiadavky zákona č. LXXXVI o odbornom vzdelávaní z roku 1993, ii) uzavrieť „účňovskú“ zmluvu o odbornom vzdelávaní, ktorá zahŕňa „pracovné umiestnenie“ a následne školenie na odbornom učilišti, iii) poskytnúť rozvojovú pomoc inštitúcii odborného vzdelávania a iv) uzavrieť zmluvy so schváleným orgánom s cieľom školenia vlastných zamestnancov.(7)

Konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (ale len „CIBA“) je spoločnosť so sídlom v Maďarsku, ktorá pôsobí v oblasti chemického priemyslu. Má organizačnú zložku v Českej republike, kde je zamestnaná časť jej pracovníkov. CIBA v Českej republike si plní svoje povinnosti v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia, pokiaľ ide o pracovníkov, ktorí sú zamestnaní v tomto štáte.

10. Maďarský daňový orgán Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (ale len „APEH“) vykonal v spoločnosti CIBA daňovú kontrolu za roky 2003 a 2004. APEH konštatoval, že daňové priznania spoločnosti CIBA boli za predmetné roky nedostatočné. Bolo to preto, lebo CIBA nezohľadnila všetky svoje mzdové náklady v Maďarsku a mzdové náklady svojej organizačnej zložky v Českej republike, keď požiadala výšku príspevku, ktorý bola povinná zaplatiť.

11. CIBA podala žalobu na Pest Megyei Bíróság, v ktorej tvrdila, že za svojich českých zamestnancov už zaplatila príspevok podobný maďarskému príspevku na odborné vzdelávanie v Českej republike.(8)

12. Pest Megyei Bíróság rozhodol, že CIBA bola podľa vnútroštátneho práva povinná zaplatiť príspevok v Maarsku za zamestnancov v organizačnej zložke v eskej republike, ako aj za svojich zamestnancov v Maarsku. Hoci súd rozhodol, že CIBA v eskej republike naozaj zaplatila odvody na sociálne zabezpečenie a príspevok na odborné vzdelávanie od 1. apríla 2000 do 22. augusta 2006, dospel k záveru, že platba maarského príspevku nespadá do pôsobnosti dvojstrannej zmluvy.

13. Súd však rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je v rozpore so slobodou usadiť sa, upravenou v článkoch 43 ES a 48 ES, taký právny predpis, na základe ktorého je obchodná spoločnosť so sídlom v Maarsku povinná zaplatiť príspevok na odborné vzdelávanie aj v prípade, keď zamestnáva zamestnancov v zahraničnej organizačnej zložke a povinnosti v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia súvisiace z týmito pracovnými vzťahmi si riadne plní v lenskom štáte, v ktorom sa uvedená organizačná zložka nachádza?“

14. CIBA, maarská vláda a Komisia predložili písomné pripomienky. Všetci traja účastníci konania spolu so Spojeným kráľovstvom predniesli svoje ústne vyjadrenia na pojednávaní.

Posúdenie

15. CIBA tvrdí, že po pristúpení Maarska k Európskej únii 1. mája 2004(9), je povinnosť platiť príspevok na odborné vzdelávanie nezlučiteľná so zásadou slobody usadiť sa. Uvedená povinnosť sankcionuje maarské podniky uplatňujúce základnú slobodu podľa Zmluvy z toho dôvodu, že musia dvakrát platiť porovnateľný príspevok za tých istých zamestnancov: maarským daňovým orgánom (pretože materská spoločnosť má sídlo v Maarsku) a eským daňovým orgánom (pretože organizačná zložka má sídlo v eskej republike).(10) CIBA tvrdí, že je tým obmedzená sloboda usadiť sa zaradená článkami 43 ES a 48 ES.

o presne je príspevok?

16. Účastníci konania sa rozchádzajú v názore, či príspevok na odborné vzdelávanie predstavuje daň. To, ako sa má príspevok správne klasifikovať, jasne súvisí s otázkou, či spadá do pôsobnosti lenských štátov v otázkach priamych daní, ktorá na druhej strane určuje rozsah, v akom sa CIBA môže odvolávať na články 43 ES a 48 ES, tak aby bolo možné tvrdiť, že dvojitý poplatok, ktorý platí, je protiprávny.

17. Maarská vláda a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že príspevok na odborné vzdelávanie je daňou. Určenie vymeriavacieho základu preto spadá do daňovej pôsobnosti lenských štátov. Skutočnosť, že ku dvojitému odvodu poplatku dochádza na základe povinnosti platiť príspevok na odborné vzdelávanie v Maarsku a porovnateľný príspevok v eskej republike, je len dôsledkom paralelného výkonu daňovej právomoci dvoch lenských štátov. Z uvedeného dôvodu preto nemôže ísť o obmedzenie v zmysle článkov 43 ES a 48 ES.

18. CIBA tvrdí, že príspevok nie je z technického hľadiska daňou a že jeho dvojité odvádzanie je v skutočnosti obmedzením v zmysle článkov 43 ES a 48 ES.

19. Komisia tvrdí, že príspevok je tým, čo označuje ako „špeciálny“ poplatok, ktorý aj napriek tomu predstavuje prekážku slobode usadiť sa, lebo spoločnosť CIBA je v eskej republike povinná platiť podobný poplatok, ktorý je založený na mzdových nákladoch zamestnancov. Komisia na pojednávaní toto tvrdenie rozvinula a vysvetlila, že príspevok považuje za „špeciálny“ poplatok, pretože existuje priama súvislosť medzi vybraným poplatkom a úžitkom, ktorý štát poskytuje: prostriedky získané prostredníctvom príspevku maarská vláda konkrétne použije na

odborné vzdelávanie. Komisia tvrdí, že sa tým líši (napríklad) od dane z príjmov právnických osôb, kde nie je možné preukázať takúto priamu väzbu medzi prostriedkami získanými prostredníctvom dane a účelom, na ktorý môžu byť použité. Komisia preto tvrdí, že Súdny dvor má v kontexte slobody usadiť sa uplatniť podobné zásady, aké sú uplatnené už podľa článku 49 ES (slobodné poskytovanie služieb), na odstránenie prekážky voľného pohybu.

20. Je zjavné, že príspevok nemá vlastnosti dane z príjmu právnických osôb ani dane z príjmu fyzických osôb, pretože sa neodvádza zo zdroja zisku alebo príjmu.⁽¹¹⁾ Je vypočítaný skôr podľa mzdových nákladov – teda výdavkov. Okrem toho sa vyberá na konkrétny účel, ktorým je financovanie systému odborného vzdelávania v Maarsku.

21. Hoci sa príspevok vyberá na takýto účel, CIBA napriek tomu nepreukázala (ani to nekonštatoval vnútroštátny súd), že existuje priama súvislosť medzi povinnosťou odvádzať príspevok a individuálnou službou poskytovanou štátom zamestnávateľovi v prospech jeho zamestnancov.

22. Zastávam preto názor, že príspevok je peňažnou účasťou zamestnávateľov vybranou spoločnosťou financovania odborného vzdelávania vo všeobecnosti, avšak neexistuje priama súvislosť medzi odvedeným príspevkom a úžitkom získaným takýmto zamestnávateľom pre vlastných zamestnancov.

23. Pokiaľ ide o príspevok odvádzaný v Českej republike, Súdny dvor nemá žiadne informácie, ktoré by mu umožnili posúdiť jeho povahu.

24. Vnútroštátny súd rozhodol, že maarský príspevok spadá mimo rozsah pôsobnosti dvojstrannej zmluvy. V dôsledku toho (a napriek preukázanej platbe zodpovedajúceho príspevku v Českej republike) nie je dvojitý výber príspevku zamedzený pôsobením uvedenej zmluvy takým spôsobom, akým zmluva zamedzuje niektorým iným priamym daniam.

25. V rámci práva Spoločenstva nebolo zatiaľ prijaté žiadne opatrenie na zjednotenie alebo harmonizáciu smerujúce k zamedzeniu situácií dvojitého zdanenia.⁽¹²⁾ Povinnosť platiť príspevok teda sama o sebe nie je porušením práva Spoločenstva⁽¹³⁾ a z toho dôvodu nepredstavuje ako taká obmedzenie výkonu slobody usadiť sa.⁽¹⁴⁾

26. Judikatúra Súdneho dvora však uznáva, že kumulatívna záťaž, ktorá vyplýva z paralelného výkonu daňovej právomoci členských štátov „obmedzuje“ cezhraničnú činnosť. Súhlasím s analýzou, ktorú uviedol generálny advokát Geelhoed vo veci ACT,⁽¹⁵⁾ že pri bližšom skúmaní je možné za takýchto okolností identifikovať dva druhy „obmedzení“. Prvý druh (ktorý nazval „kvázi obmedzenia“) predstavujú obmedzenia nevyhnutne vyplývajúce z koexistencie vnútroštátnych daňových systémov. Nepochybne spôsobujú „narušenia hospodárskej činnosti vyplývajúce zo skutočnosti, že rozdielne právne systémy musia existovať bok po boku“ a – ako zdôraznil generálny advokát Geelhoed – výsledkom môže byť zvýhodnenie alebo znevýhodnenie hospodárskych subjektov.⁽¹⁶⁾ Druhý druh (ktorý označuje ako „skutočné obmedzenia“) predstavujú „obmedzenia, ktoré prekračujú hranice obmedzení nevyhnutne vyplývajúcich z koexistencie vnútroštátnych daňových systémov“. Generálny advokát Geelhoed navrhol, aby „v podstate všetky ‚skutočné‘ obmedzujúce vnútroštátne opatrenia v oblasti priamych daní [boli] tiež v praxi klasifikované ako priamo alebo nepriamo diskriminujúce opatrenia“. Neskôr rozlíšil „prekážky slobody usadiť sa vyplývajúce z rozdielov alebo odlišností medzi daňovými systémami dvoch alebo viacerých členských štátov“ – o ktorých tvrdil, že patria mimo rozsah pôsobnosti článku 43 ES, ale nie mimo rozsah pôsobnosti Zmluvy – od „prekážok vyplývajúcich z diskriminácie, ktoré sa objavujú ako výsledok pravidiel iba jednej daňovej právomoci“.⁽¹⁷⁾

27. Pokiaľ ide o otázku, či má Súdny dvor rozhodnúť, že prvá kategória obmedzení musí byť

odstránená, existujú dva myšlienkové prúdy.

28. Generálny advokát Geelhoed (odkazujúc na rozsudok Súdneho dvora vo veci Schempp(18)) tvrdí, že článok 43 sa týka skutočných obmedzení, a nie kvázi obmedzení: „...ak je obmedzenie slobody usadiť sa výlučne výsledkom koexistencie vnútroštátnych daňových správ, rozdielov medzi vnútroštátnymi daňovými systémami alebo rozdelenia danej právomoci medzi dvoma daňovými systémami (kvázi obmedzenie), toto obmedzenie by nemalo patriť do rozsahu pôsobnosti článku 43 ES. Naopak, 'skutočné' obmedzenia, teda obmedzenia slobody usadiť sa prekračujúce hranice obmedzení nevyhnutne vyplývajú z existencie vnútroštátnych daňových systémov, patria pod zákaz podľa článku 43 ES, okrem prípadu, ak sú odôvodnené. ... [A]by nevýhodné daňové zaobchádzanie patrilo do rozsahu pôsobnosti článku 43 ES, malo by vyplývať z *diskriminácie, ktorá je výsledkom pravidiel jedného štátu*, a nie z rozdielov alebo rozdelenia danej právomoci medzi (dvoma alebo viacerými) daňovými systémami členských štátov“. (19)

29. Alternatívnym názorom je, že ak kumulatívna záťaž spôsobená dvojitém zdanením predstavuje obmedzenia, ktoré bránia cezhraničným činnostiam, Súdny dvor musí s cieľom odstránenia takýchto prekážok uplatniť analogicky svoju judikatúru o základných slobodách. (20) Ak odkryjeme samotnú podstatu tohto tvrdenia, vyplýva z neho, že *akákoľvek* prekážka výkonu základnej slobody je „nesprávna“. Ak sa má naozaj vytvoriť skutočný jednotný trh, chápem zmysel takéhoto tvrdenia. Napriek tomu považujem za potrebné zdôrazniť, že v súvislosti neexistuje žiadne všeobecné pravidlo Spoločenstva, ktoré by upravovalo určenie členského štátu, ktorý bude mať na daňové účely za takýchto okolností prednosť. Ako rozhodol Súdny dvor vo veci Saint Gobain(21), členské štáty si v prípade neexistencie zjednocujúcich alebo harmonizačných opatrení v Spoločenstve zachovávajú právomoc vymedziť kritériá zdaňovania príjmov alebo majetku, aby prípadne aj prostredníctvom zmlúv zamedzili dvojitému zdaneniu.

30. Dotknutý maľarský príspevok podľa môjho názoru nie je „kvázi obmedzením“ vyplývajúcim z koexistencie vnútroštátnych daňových systémov. Otázka, akým spôsobom sa Súdny dvor zaoberá obmedzeniami, ktoré vyplývajú zo samotnej existencie dvojitého zdanenia, je samozrejme citlivá a dôležitá. Nezastávam však názor, že Súdny dvor musí do takejto diskusie vstúpiť, aby mohol prejednávanú vec rozhodnúť.

31. Zdá sa mi byť postačujúce použiť ako východisko opis, ktorý generálny advokát Geelhoed použil pre to, čo nazval „skutočnými obmedzeniami“: „teda obmedzenia, ktoré prekračujú hranice obmedzení nevyhnutne vyplývajú z koexistencie vnútroštátnych daňových systémov a ktoré patria do rozsahu pôsobnosti článku 43 ES“. (22)

Určenie obmedzení na účely článkov 43 ES a 48 ES

32. Komisia pristupuje k problému tým, že sa pýta, či *povinnosť* platiť príspevok v Maľarsku a podobný príspevok v Českej republike stačí na porušenie práva Spoločenstva. Tvrdí, že takáto povinnosť odrádza maľarské spoločnosti od zakladania dcérskych spoločností v zahraničí, pretože spoločnosti, ktoré neuplatňujú slobodu usadiť sa v zahraničí, nepodliehajú dvojitej povinnosti platiť príspevok alebo jeho ekvivalent. Kým Komisia uznáva, že samotná existencia dvojitého zdanenia nepredstavuje porušenie článku 43 ES, vyzýva Súdny dvor k tomu, aby analogicky uplatnil svoje rozhodnutie vo veci Arblade a i. (23).

33. Vec Arblade a i. sa týkala dvoch spoločností so sídlom vo Francúzsku, poverených výkonom stavebných prác v Belgicku, ktoré dočasne vyslali svojich francúzskych zamestnancov do Belgicka. Spoločnosti boli stíhané belgickými orgánmi za to, že nekonali v súlade s belgickými právnymi predpismi v oblasti sociálneho zabezpečenia. (24) Súdny dvor rozhodol, že: „vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovila zamestnávateľovi konajúcemu v zmysle Zmluvy ako

poskytovate? služieb povinnos? platí? príspevky zamestnávate?a do fondu hostite?ského ?lenského štátu, a to popri príspevkoch, ktoré už zaplatil do fondu ?lenského štátu, kde má sídlo, predstavuje obmedzenie vo?ného pohybu služieb. Takáto povinnos? spôsobuje dodato?né výdavky a zá?až administratívneho a ekonomického charakteru pre podniky so sídlom v inom ?lenskom štáte, takže tieto podniky nie sú v rovnoprávnom postavení z h?adiska hospodárskej sú?áže so zamestnávate?mi so sídlom v hostite?skom ?lenskom štáte a môžu tak by? odrádzané od poskytovania služieb v hostite?skom ?lenskom štáte.“(25)

34. Komisia v prejednávanej veci tvrdí, že povinnos? platí? príspevok v Ma?arsku a podobný príspevok v ?eskej republike spôsobuje dodato?nú zá?až administratívneho a ekonomického charakteru pre také spoločnosti, akou je CIBA. Komisia na pojednávaní toto tvrdenie rozvinula a vysvetlila, že ak je príspevok ur?ený na financovanie konkrétne definovaného úžitku, existuje priama súvislos? medzi platbou príspevku a takýmto úžitkom. Komisia preto tvrdí, že Ma?arsko nemôže od spoločnosti požadova? príspevok, ktorý je ur?ený na ?innosti realizované v ?eskej republike, hostite?skom ?lenskom štáte, pretože Ma?arsko, štát pôvodu, nie je zodpovedné za poskytovanie takýchto úžitkov v ?eskej republike.

35. Nezastávam názor, že by Súdny dvor mal vyhovie? výzve Komisie, aby sa analogicky uplatnil rozsudok vo veci Arblade a i..

36. Po prvé nesúhlasím s tým, že povaha povinnosti zamestnávate?a vo veci Arblade a i., teda povinnos? platí? „timbres“, je porovnateľná s povinnos?ou spoločnosti CIBA platí? príspevok. Vo veci Arblade a i. existovala možná priama súvislos? medzi odvádzaným príspevkom („timbres“) a (možným) poskytovaním sociálnych výhod Belgickom tým zamestnancom, za ktorých bola platba odvedená.(26) Dotknutí zamestnanci však boli do Belgicka *do?asne* presunutí ich zamestnávateľom so sídlom vo Francúzsku. Boli už teda chránení pod?a francúzskeho systému sociálneho zabezpe?enia na základe príspevkov odvedených ich zamestnávateľmi francúzskym orgánom. Požiadavka, aby ich zamestnávatelia aj napriek tomu platili odvody na sociálne zabezpe?enie v Belgicku, bola správne považovaná za dodato?ný výdavok a zá?až ekonomického charakteru, ktorá ich zamestnávate?a dostala do nevýhodného sú?ažného postavenia pri ponúkaní služieb, v porovnaní s belgickými zamestnávateľmi (ktorí museli platí? len belgické odvody za svojich zamestnancov).(27)

37. V prejednávanej veci takáto priama súvislos? medzi platbou príspevku a výhodou získanou jednotlivým zamestnancom neexistuje.(28) CIBA neplatí odvody na sociálne zabezpe?enie ma?arským orgánom za svojich ?eských zamestnancov (alebo svojich ma?arských zamestnancov), aby zabezpe?ila, že každý zamestnanec môže získa? konkrétnu výhodu poskytovanú ma?arským štátom. Naopak, CIBA musí platí? v Ma?arsku da?, ktorá sa vo *všeobecnosti* používa na ú?ely odborného vzdelávania ma?arských zamestnancov. Situácia je teda odlišná od situácie vo veci Arblade a i..

38. Po druhé zis?ujem iné obmedzenie „vyplývajúce z [da?ových] pravidiel jedného štátu“ popri tom, ktoré ozna?ila Komisia.

39. Pod?a ustálenej judikatúry sa za obmedzenie slobody usadi? sa musia považova? všetky opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej prí?azlivým.(29) Vo veci Hartlauer Handelsgesellschaft(30) Súdny dvor potvrdil, že uvedená zásada sa uplat?uje v prípadoch, kde neexistuje tvrdenie o diskriminácii na základe štátnej príslušnosti. Hoci znenie ?lánkov 43 ES a 48 ES predpokladá, že ich cie?om je zabezpe?i? pre cudzích štátnych príslušníkov alebo spoločnosti v hostite?skom ?lenskom štáte zaobchádzanie pod?a podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov alebo spoločnosti, tieto ustanovenia rovnako bránia tomu, aby ?lenský štát pôvodu bránil usadeniu sa niektorého zo svojich štátnych príslušníkov, alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom ?lenskom

40. Z prejednávanej veci vyplýva nová otázka, pretože Súdny dvor nebol požiadaný o to, aby posúdil typický prípad daňovej diskriminácie – napríklad, či sa má poskytnúť úľava v prípade dvojitého finančného zdanenia spôsobeného rozdielnym daňovým režimom príjmov z tuzemska, na rozdiel od príjmov zo zahraničných zdrojov.(32)

41. Preskúmanie maďarských právnych predpisov podľa môjho názoru odhaľuje obmedzenie vyplývajúce z fungovania jediného daňového systému, ktorý zjavne funguje tak, že znevýhodňuje spoločnosť, ktorá sa snaží o výkon svojho práva na slobodu usadiť sa. Takéto znevýhodnenie podľa mňa vyplýva z toho, že spoločnosť, ktorá sa chce usadiť v zahraničí, musí zohľadniť skutočnosť, že vo svojom domovskom členskom štáte musí platiť daň založenú sčasti na mzdových nákladoch na svojich zamestnancov v hostiteľskom členskom štáte. Takáto povinnosť môže existovať (ako je to v prejednávanej veci) popri povinnosti platiť podobnú dávku v členskom štáte, v ktorom spoločnosť zriaďuje svoju organizačnú zložku. Nakoniec, spoločnosť nemusí byť schopná využiť kompenzačné opatrenie,(33) aby znížila náklady na platby príspevkov v domovskom členskom štáte (Maďarsko). Posledný uvedený bod závisí od výkladu maďarských právnych predpisov, ktorý v konečnom dôsledku musí uskutočniť vnútroštátny súd.

42. Maďarské právne predpisy vyžadujú, aby maďarská materská spoločnosť platila príspevok za svojich zamestnancov v Maďarsku, ako aj za zamestnancov svojej ceskej organizačnej zložky. Môže využiť kompenzačné opatrenie vo vzťahu k zamestnancom pracujúcim v Maďarsku. Zdá sa však, že nemôže využiť porovnateľné kompenzačné opatrenie v ceskej republike vo vzťahu k zamestnancom, ktorí tam pracujú, pretože všetky kompenzačné mechanizmy musia byť v súlade s maďarským právom.(34) Musí preto zaplatiť príspevok za zamestnanca svojej ceskej organizačnej zložky v plnej výške (čím sa stráca výhoda spočívajúca vo využití kompenzačného opatrenia pre financovanie školenia, ktoré viac súvisí s jej vlastnými obchodnými potrebami a znižuje celkovú daňovú povinnosť), alebo – ak by pre nich pripravila školenie v *Maďarsku* v rámci kompenzačného opatrenia – musí čeliť dodatočným ťažkostiam a nákladom spojeným s prepravou zamestnancov pracujúcich v ceskej republike do Maďarska a ubytovať ich v Maďarsku, aby mohli využiť školenie, ktoré pomáhala financovať.

43. Maďarsko tvrdí, že podľa jeho právnych predpisov sa so všetkými spoločnosťami zaobchádza rovnako – vrátane tých spoločností, ktoré majú zahraničné organizačné zložky – a teda nedochádza k diskriminácii. Maďarsko zdôrazňuje, že CIBA (rovnako ako spoločnosť so sídlom výlučne v Maďarsku) je oprávnená znížiť hrubú výšku svojho príspevku tým, že využije kompenzačné opatrenie.

44. Hoci je to nepochybne tak, zastávam názor, že toto tvrdenie sa odkláňa od podstaty veci.

45. Spoločnosť, ktorá chce využiť kompenzačné opatrenie, musí spĺňať konkrétne ustanovenia maďarských právnych predpisov, ktoré stanovujú štyri možnosti kompenzačných opatrení. Postupne sa budem zaoberať každou z uvedených možností.

46. Možnosťou i) je uzavrieť dohodu o spolupráci so vzdelávacím zariadením vysokoškolského typu, ktoré spĺňa požiadavky zákona č. LXXXVI z roku 1993. Zákon je zrejme formulovaný tak, že len maďarské vzdelávacie zariadenie vysokoškolského typu spĺňa jeho požiadavky, a bude preto prijatým partnerom pre takúto dohodu o spolupráci.

47. Možnosťou ii) je uzavrieť „učňovskú“ zmluvu o odbornom vzdelávaní, ktorá zahŕňa „pracovné umiestnenie“ a následne školenie na odbornom učilišti. Nie je jasné, či sa úvodné pracovné umiestnenie môže uskutočniť v prevádzke nachádzajúcej sa v ceskej republike, a nie v Maďarsku. V každom prípade sa zdá, že prinajmenšom druhá časť zmluvy by sa musela

uskutočniť na odbornom učilišti, ktoré bolo schválené maďarskými orgánmi. To by zrejme vylučovalo možnosť využiť učilište v českej republike.

48. Možnosťou iii) je poskytnúť rozvojovú pomoc inštitúcii odborného vzdelávania. Z dokumentov predložených Súdnu dvoru sa zdá, že táto možnosť je obmedzená pre zariadenia umiestnené v Maďarsku.

49. Poslednou možnosťou iv) je uzavrieť zmluvy so schváleným orgánom s cieľom školenia vlastných zamestnancov. Z dokumentov dostupných Súdnu dvoru sa opätovne javí, že „schváleným orgánom“ je zariadenie schválené podľa maďarského práva. Aj za predpokladu, že by takéto zariadenie bolo pripravené uzavrieť zmluvu o vyškolení zamestnancov spoločnosti CIBA pracujúcich v českej republike priamo v českej republike a že by to bolo prípustné podľa maďarského práva, zdá sa byť pravdepodobné, že by za to účtovalo viac, ako by mohlo účtovať za porovnateľné školenie uskutočnené v Maďarsku.

50. Zdá sa, že možno dospieť k záveru, že kompenzačné opatrenie je v zásade dostupné len vtedy, ak spoločnosť využije maďarskú inštitúciu ako svojho školiaceho partnera. Zastávam názor, že na základe danej skutočnosti, je spoločnosť, ktorá funguje na cezhraničnom základe, zbavená možnosti využívať kompenzačné opatrenie vo vzťahu k tej časti svojich zamestnancov, ktorí pracujú v inom členskom štáte.

51. V konečnom dôsledku je však práve vnútroštátny súd (ktorý má výhodu širšieho prístupu k príslušným vnútroštátnym právnym predpisom) príslušný, aby overil a) či maďarské právne predpisy umožňujú spoločnosti CIBA využívať jednu z možností kompenzačného opatrenia tým, že využije školiacich partnerov v českej republike, a nie v Maďarsku; a b) ak áno, či náklady pri využití takejto možnosti budú porovnateľné s nákladmi na využitie kompenzačného opatrenia so školiacim partnerom v Maďarsku.

52. Ak mám pravdu, existujú pre takúto spoločnosť najmenej tri (navzájom prepojené) znevýhodnenia v porovnaní so spoločnosťou, ktorá pôsobí výlučne v Maďarsku. Po prvé nemôže si zvoliť spôsob financovania konkrétneho školenia pre svojich zamestnancov v českej republike, ktoré priamo vyhovuje jej vlastným obchodným potrebám, namiesto toho, aby prevzala povinnosť platiť príspevok v plnom rozsahu, takže má menšiu flexibilitu pri voľbe svojej stratégie. Po druhé, ak zaplatí príspevok (ktorý sa následne vo všeobecnosti použije na zvyšovanie úrovne odbornosti maďarských zamestnancov), musí si aj tak položiť otázku, či potrebuje navyše financovať školenie, s cieľom zvýšenia odbornosti vlastných zamestnancov. V dôsledku toho sa môže nakoniec stať, že bude platiť nielen dva príspevky na vzdelávanie (podľa českého a maďarského práva), ale aj ďalšie sumy za školenia špecificky relevantné pre zamestnanie vykonávané jej zamestnancami (čo vo všeobecnosti nebude prípad spoločností pôsobiacich výlučne v Maďarsku, ktoré sú schopné využívať kompenzačné opatrenie). Po tretie, ak využije kompenzačné opatrenie na účely uskutočnenia školenia v Maďarsku pre svojich českých zamestnancov, musí akceptovať dodatočné výdavky a náklady administratívneho charakteru spojené s prepravou svojich zamestnancov pracujúcich v českej republike do Maďarska s cieľom účasti na školiacom programe a s poskytnutím ubytovania a pokrytím životných nákladov počas ich pobytu v Maďarsku.

53. Dospela som tak k záveru, že spôsob, akým je príspevok uložený – ktorý priamo vyplýva z daňových právnych predpisov jediného členského štátu, Maďarska – má za následok obmedzenie, pretože robí výkon slobody usadiť sa menej príťažlivým.(35)

54. Takéto obmedzenie slobody usadiť sa je možné len vtedy, ak je založené na objektívnych skutočnostiach odôvodnených naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu a ak je jeho uplatňovanie vhodné na zabezpečenie realizácie sledovaného cieľa a neprekračuje rámec toho,

čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie.(36)

55. Maarská vláda sa vo svojich písomných pripomienkach nesnažila predložiť žiadne odôvodnenie. Keď bola na pojednávaní výslovne vyzvaná, či si želá predniesť vyjadrenie týkajúce sa odôvodnenia, takúto možnosť nevyužila.

56. Navrhujem preto, aby Súdny dvor rozhodol, že došlo k obmedzeniu slobody usadiť sa, bez toho, aby to bolo odôvodnené.

Návrh

57. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti zastávam názor, že Súdny dvor by mal odpovedať na prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Pest Megyei Bíróság, takto:

Výpočet príspevku na odborné vzdelávanie, ktorý je založený na mzdových nákladoch na zamestnancov spoločnosti vrátane zamestnancov, ktorí sú zamestnaní v organizačnej zložke nachádzajúcej sa v inom členskom štáte (bez ohľadu na to, či si spoločnosť riadne plní povinnosti v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia, pokiaľ ide o týchto pracovníkov v štáte, v ktorom sa organizačná zložka nachádza), je obmedzením v zmysle článkov 43 ES a 48 ES vtedy, ak výkon slobody usadiť sa robí menej príťažlivým.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Pozri rozsudok z 13. decembra 2005, Marks and Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29 a tam citovanú judikatúru, a nedávno rozsudok zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-295/05, Zb. s. I-10451, bod 28 a tam citovanú judikatúru.

3 – Dvojité zdanenie sa definuje vo vzťahu k daniam vyberaným z príjmov ako dvojité zdanenie z právneho hľadiska (zdanenie jedného príjmu toho istého daňového poplatníka dvakrát), alebo dvojité zdanenie z ekonomického hľadiska (zdanenie jedného príjmu dvoch rôznych daňových poplatníkov – napríklad rovnaké zisky zdanené najskôr daňou z príjmov právnických osôb zaplatenou spoločnosťou a následne daňou z príjmu fyzických osôb pri ich rozdelení medzi akcionárov). Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ďalej len „ACT“), body 4 a 5, kde sa týmito pojmami zaoberal (rozsudok z 12. decembra 2006, C-374/04, Zb. s. I-11673).

4 – Pozri napríklad rozsudok z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 37.

5 – Podpísaná v Prahe 14. januára 1993; z časového hľadiska teda predchádza pristúpeniu obidvoch dotknutých členských štátov k Európskej únii.

6 – Dvojstranná zmluva bola v Maarsku ratifikovaná zákonom č. XCIII z roku 1996.

7 – Podstatu § 1, § 4 ods. 1 a 2 zákona č. LXXXVI z roku 2003 som zhrnula na základe prílohy písomných pripomienok spoločnosti CIBA. Možnosti i) a ii) stanovuje § 4 ods. 1 zákona č. LXXXVI z roku 2003. Na možnosti iii) a iv) sa odkazuje v pripomienkach obidvoch účastníkov konania vo veci samej.

8 – Podľa zákona č. 598/1992 o sociálnom zabezpečení a príspevku na štátnu politiku zamestnanosti v českej republike.

9 – Vnútroštátny súd skúma daňovú povinnosť spoločnosti CIBA za roky 2003 a 2004. Je však zrejmé, že nemohlo dôjsť k nezlučiteľnosti s právom Spoločenstva pred dátumom pristúpenia

Maľarska k Európskej únii. Pozri rozsudok z 10. januára 2006, Ynos kft, C-302/01, Zb. s. I-371, body 35 a 36.

10 – Spoločnosť CIBA v konaní vo veci samej predložila overenú správu preukazujúcu odvádzanie podobného príspevku v Českej republike, ktorý je taktiež založený na mzdových nákladoch na zamestnancov. Podľa maľarských právnych predpisov sa javí, že ak by CIBA bola českou spoločnosťou so sídlom v Prahe, ktorá si založila organizačnú zložku v Budapešti, bola by takisto povinná platiť príspevok (pozri vyššie uvedený bod 6).

11 – Odkázala som na daň z príjmov právnických osôb a na daň z príjmu fyzických osôb, ako na jasné príklady priamych daní, pretože obidve dane sú spoločné všetkým členským štátom.

12 – Pozri rozsudky Columbus Container Services, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 45, a zo 14. novembra 2006, Kerckhaert and Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, bod 22.

13 – Príspevok na odborné vzdelávanie nespadá do pôsobnosti čiastočných harmonizačných opatrení, ktoré boli doteraz prijaté, najmä smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), dohovoru z 23. júla 1990 o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade úpravy ziskov združených podnikov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 225, s. 10) a smernice Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. ES L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 69).

14 – Pozri napríklad rozsudok z 23. októbra 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstaat, C-157/07, Zb. s. I-8061, bod 50.

15 – Nasledujúce body vychádzajú vo všeobecnosti (a s výakou) z analýzy v časti 2a) s názvom „Uplatniteľnosť článku 43 ES na pravidlá priameho zdačovania: úvod“ v bodoch 32 až 41 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed vo veci ACT (už citované v poznámke pod čiarou 3).

16 – Nie je prekvapením, že práve zvýhodnenia nemajú tendenciu spôsobovať vznik sporov pred vnútroštátnymi súdmi medzi poškodeným daňovým poplatníkom a daňovými orgánmi, ktoré by viedli k predkladaniu návrhov na začatie prejudiciálneho konania, tak ako uviedol generálny advokát Geelhoed v bode 38 svojich návrhov.

17 – V bode 46 jeho návrhov; pozri tiež rozsudok z 28. februára 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Zb. s. I-1129, body 28 až 30, a body 40 a 44 mojich návrhov k tejto veci.

18 – Rozsudok z 12. júla 2005, C-403/03, Zb. s. I-6421, bod 45.

19 – V bode 55, kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

20 – Pozri napríklad VANISTENDAEL, F.: Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms? In: *EC Tax Review*. Február 2008, s. 52.

21 – Rozsudok z 21. septembra 1999, C-307/97, Zb. s. I-6161, body 56 a 57.

22 – Vec ACT, už citovaná v poznámke pod čiarou 3, bod 40 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed.

23 – Rozsudok z 23. novembra 1999, Arblade a i., spojené veci C-369/96 a C-376/96, Zb. s. I-8453.

24 – Dotknuté belgické právne predpisy zahŕňali povinnosť platiť príspevky do systému „timbres d'intempéries“ (poplatok za zlé počasie) a „timbres d'fidélité“ (poplatok za lojalitu), na ktoré Komisia v prejednávanej veci sústreďuje svoje pripomienky.

25 – Pozri rozsudok Arblade a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 23, bod 50 (ktorý sa výslovne zaoberá platením príspevku na „timbres d'intempéries“ a „timbres d'fidélité“).

26 – Rozsudok ponechal na vnútroštátnom súde, aby určil, či príspevky splatné v Belgicku viedli ku vzniku skutočného sociálneho zvýhodnenia pre dotknutých pracovníkov, pozri bod 53 rozsudku.

27 – Časť úvahy bola zrejme taká, že „vyslaní“ zamestnanci nepotrebujú a/alebo nutne nezískavajú dodatočné výhody v Belgicku: pozri body 51 až 54 rozsudku.

28 – Pozri vyššie uvedený bod 21.

29 – Pozri rozsudok Columbus Container Service, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 34 a tam citovanú judikatúru.

30 – Rozsudok z 10. marca 2009, C-169/07, Zb. s. I-1721, bod 33.

31 – Pozri rozsudok z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, body 18 a 19 a tam citovanú judikatúru. Pozri tiež rozsudok zo 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, Zb. s. I-7995, body 41 a 42.

32 – Pozri rozsudok z 15. júla 2004, Lenz, (C-315/02, Zb. s. I-7063), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že voľba daňového zaobchádzania v rámci dane z príjmu dostupná pre vnútroštátne dividendy musí byť rozšírená na zahraničné zdroje dividend. Pozri tiež rozsudok zo 14. decembra 2006, Denavit Internationaal a Denavit France, (C-170/05, Zb. s. I-11949), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že články 43 ES a 48 ES sa musia vykladať v tom zmysle, že bránia takým vnútroštátnym právnym predpisom, ktoré materskú spoločnosť nerezidenta zaťažujú zdanením jej vyplácaných dividend, ale pritom takmer celkom oslobodzujú od takéhoto zdanenia materské spoločnosti rezidentov.

33 – Pozri bod 8 uvedený vyššie.

34 – Podrobnejšie to skúmam v bodoch 45 až 49 uvedených nižšie.

35 – Podľa môjho názoru nie je podstatné, či by Maľarsko alebo Česká republika mali mať prednosť pri výbere príspevku na odborné vzdelávanie (ako by to bolo vtedy, ak by sa porovnávali dva daňové systémy v dvoch rôznych členských štátoch). Obmedzenie vzniká len na základe spôsobu, akým sú formulované maľarské právne predpisy.

36 – Pozri rozsudok Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 27.