

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 17. decembra 2009¹(1)

Zadeva C-96/08

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

proti

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Pest Megyei Bíróság (Madžarska))

„Obdavčitev – Svoboda ustanavljanja – Izračun davka, ki temelji na stroških plače delavcev, tudi delavcev, ki so zaposleni v podružnici v drugi državi članici“

1. V tej zadevi se obravnavata dve zapleteni vprašanji. Prvo se nanaša na obseg pristojnosti, v katerem je država članica pristojna glede neposrednega obdavčenja v skladu s Pogodbo ES.⁽²⁾ Drugo se nanaša na vlogo Sodišča pri odpravi dvojnega obdavčenja.⁽³⁾ Pest Megyei Bíróság (regionalno sodišče v Pesti) sprašuje, ali člena 43 ES in 48 ES nasprotujeta temu, da madžarski davčni organi zaračunavajo „dajatev za strokovno izobraževanje“ (v nadaljevanju: dajatev), ki se izračuna na podlagi stroškov plače, ob upoštevanju števila delavcev, tudi delavcev, ki delajo v podružnici v drugi državi članici, v kateri družba plačuje davek in izpolnjuje obveznosti glede socialne varnosti za navedene delavce.

Pravni okvir

Pogodba ES

2. Člen 43 ES določa, da so omejitve pravice do ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice prepovedane. Člen 48 ES določa, da ta prepoved velja tudi za družbe ali podjetja, ustanovljena v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, in se morajo obravnavati enako kakor fizične osebe, ki so državljani držav članic.⁽⁴⁾

Dvostranski sporazum

3. Sporazum med Republiko Madžarsko in češko republiko o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki na dohodek in premoženje⁽⁵⁾ (v nadaljevanju: dvostranski sporazum), kot je razvidno iz imena, ureja oboje, obračunavanje davkov in davčno utajo, če so osebe ali družbe morebiti obdavčene v obeh državah podpisnicah.

Upoštevna madžarska zakonodaja

4. Člena 1 in 2 zakona XCIII iz leta 1996(6) določata, da se dvostranski sporazum uporablja za osebe s stalnim prebivališčem ali sedežem na Madžarskem, v češki republiki ali v obeh državah, in za davke na dohodek in premoženje, vključno z davki na celoten znesek plač, ki so jih plačala podjetja.
5. Eden od ciljev, navedenih v členu 1 zakona LXXXVI o dajatvi za strokovno izobraževanje in podporo za razvoj izobraževanja iz leta 2003, je zagotavljanje, da osebe pridobijo kvalifikacije, ki jih priznajo madžarski organi in ki so potrebne za opravljanje dejavnosti ali poklica.
6. Člen 2 določa, da morajo družbe s sedežem na Madžarskem plačati dajatev. Pravne osebe s sedežem izven Madžarske morajo prav tako plačati dajatev, če imajo madžarsko podružnico.
7. Na podlagi člena 3 so stroški plač, kot so opredeljeni v madžarski zakonodaji (zakon C o bilanci iz leta 2000), podlaga za določitev dajatve.
8. Družba, ki izbere plačilo dajatve neposredno davčnim organom, mora obveznost izpolniti v celoti. Vendar člen 4(1) in (2) določa, da mora družba urediti posle tako, da zmanjša svoje bruto obveznost (izravnalna olajšava). Družba, ki želi uporabiti izravnalno olajšavo, lahko izbere med štirimi možnostmi: (i) sklenitev sporazuma o sodelovanju z visokošolsko ustanovo, ki izpolnjuje zahteve iz zakona XXVI o poklicnem usposabljanju iz leta 1993, (ii) sklenitev 'vajeniške' pogodbe za praktično usposabljanje, ki vključuje 'zaposlitev delavca', ki ji sledi kratko obdobje šolanja na šoli tehničnega usposabljanja, (iii) odobritev razvojne subvencije instituciji za poklicno usposabljanje, in (iv) sklenitev pogodbe z odobrenim organom o usposabljanju svojih delavcev.(7)

Postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgálató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (v nadaljevanju: CIBA) je družba s sedežem na Madžarskem in deluje v sektorju kemikalij. V češki republiki ima podružnico, v kateri je zaposlen del njene delovne sile. Za delavce, zaposlene v češki republiki, družba CIBA plačuje davke in prispevke za socialno varnost v češki republiki.
10. Madžarski davčni organ, Adó- és Pénzügy Ellenőrzési Hivatal (v nadaljevanju: APEH), je izvedel inšpekcijski nadzor družbe CIBA za leti 2003 in 2004. APEH je ugotovil, da je bila davčna napoved družbe CIBA za ti dve leti nezadostna. Družba CIBA pri izračunu zneska dajatev, ki jih je bila zavezana plačati, namreč ni obravnavala obojih stroškov plač v celoti, tistih na Madžarskem in tistih v podružnici v češki republiki.
11. Družba CIBA se je pritožila pri Pest Megyei Bíróság in se pri tem sklicevala na to, da je dajatev, podobno madžarski dajatvi za strokovno izobraževanje, za svoje češke delavce že plačala v češki republiki.(8)
12. Pest Megyei Bíróság je ugotovilo, da bi družba CIBA na podlagi nacionalnega prava morala plačati dajatev na Madžarskem za delavce v podružnici v češki republiki in za svoje delavce na Madžarskem. Čeprav je nacionalno sodišče ugotovilo, da je družba CIBA dejansko plačala prispevke za socialno varnost in dajatev za strokovno izobraževanje v češki republiki od 1. aprila 2000 do 22. avgusta 2006, je štelo, da ta plačila (zlasti plačila dajatve) ne spadajo na področje dvostranskega sporazuma.

13. Vendar je nacionalno sodišče prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je določba, v skladu s katero mora gospodarska družba s sedežem na Madžarskem plačati dajatev za strokovno izobraževanje, čeprav zaposlujejo delavce v svojih podružnicah v tujini in izpolnjujejo davčne obveznosti in obveznosti socialne varnosti za navedene delavce v državi, kjer je podružnica, v nasprotju z načelom svobode ustanavljanja iz členov 43 ES in 48 ES?“

14. Družba CIBA, madžarska vlada in Komisija so predložile pisna stališča. Vse tri stranke, tudi Združeno kraljestvo, so na obravnavi ustno podale navedbe.

Analiza

15. Družba CIBA zatrjuje, da po pristopu Madžarske k Evropski uniji 1. maja 2004(9) obveznost plačila dajatev za strokovno izobraževanje ni skladna z načelom svobode ustanavljanja. Ta obveznost kaznuje madžarska podjetja, ki izvajajo temeljno svobodo iz Pogodbe, s tem, da morajo plačati primerljivo dajatev za iste delavce dvakrat: madžarskim davčnim organom (ker ima mati družba sedež na Madžarskem) in češkim davčnim organom (ker ima podružnica sedež v češki republiki).(10) Družba CIBA zatrjuje, da to omejuje svobodo ustanavljanja, ki je zagotovljena s členoma 43 ES in 48 ES.

Kaj je pravzaprav dajatev?

16. Stranke se ne strinjajo glede tega, ali je dajatev za strokovno izobraževanje davek. Kako bi morala biti dajatev ustrezno opredeljena, je jasno povezano z vprašanjem, ali spada v pristojnost držav članic na področju neposrednega davka, ki pa določa obseg, v katerem se družba CIBA lahko sklicuje na člena 43 ES in 48 ES pri zatrjevanju, da je dvojni davek, ki ga plačuje sama, nezakonit.

17. Madžarska vlada in vlada Združenega kraljestva zatrjujeta, da dajatev za strokovno izobraževanje je davek. Določitev podlage za izražun torej spada v davčno pristojnost držav članic. Dejstvo, da je dvojna obdavitev posledica plačila obeh – dajatve za strokovno izobraževanje na Madžarskem in primerljive dajatve v češki republiki – je samo posledica tega, da dve državi članici vzporedno izvajata svojo davčno suverenost. Zato te ni mogoče omejevati na podlagi členov 43 ES in 48 ES.

18. Družba CIBA navaja, da dajatev tehnično ni davek in da je dvojna obdavitev dejansko omejitev v smislu členov 43 ES in 48 ES.

19. Komisija trdi, da dajatev pomeni „posebni“ davek, ki vseeno ovira pravico ustanavljanja, ker mora družba CIBA v češki republiki plačati podoben davek, ki temelji na stroških plač delavcev. Komisija se je na obravnavi omejila na to trditev in pojasnila, da to dajatev šteje za „posebni“ davek, ker obstaja neposredna zveza med zbranim davkom in ugodnostjo, ki jo zagotavlja država: sredstva, zbrana z dajatvijo, madžarska vlada uporabi med drugim za strokovno izobraževanje. Komisija zatrjuje, da se to razlikuje od (na primer) davka na dohodek pravnih oseb, pri katerem ni mogoče ugotoviti nobene take neposredne zveze med denarno vsoto, zbrano z davkom, in nameni, za katere se lahko uporabi. V skladu s tem Komisija navaja, da bi morale Sodišče v smislu svobode ustanavljanja po analogiji uporabiti načela, ki se že uporabljajo na podlagi člena 49 ES (svoboda opravljanja storitev), da se odstrani ovira za prosti pretok.

20. Očitno je, da ta dajatev nima značilnosti davka na dohodek pravnih oseb ali dohodnine, ker ni obdavčena pri viru dohodkov ali dohodnine.(11) Ker je izražunana na podlagi stroškov plače, je

to prej izdatek. Poleg tega se zbira za poseben namen, in sicer za financiranje sheme strokovnega izobraževanja na Madžarskem.

21. To pomeni, da čeprav se dajatev zbere za ta namen, družba CIBA ni dokazala (niti ni tega ugotovilo nacionalno sodišče) obstoja neposredne zveze med obveznostjo plačila dajatve in katero koli posamično storitvijo, ki jo država zagotavlja posamičnemu delodajalcu.

22. Zato se mi zdi, da je dajatev finančni prispevek delodajalcev, zbran za financiranje strokovnega izobraževanja na splošno, vendar menim, da ne obstaja neposredna zveza med plačano dajatvijo in ugodnostjo, ki bi jo ta delodajalec imel za svoje delavce.

23. Glede dajatve, plačane v češki republiki, Sodišče nima nobenega podatka, da bi lahko presodilo o njeni naravi.

24. Nacionalno sodišče je ugotovilo, da stroški, plačani v češki republiki, ne spadajo na področje dvostranskega sporazuma. Zato dvojna obdavčitev z izvrševanjem sporazuma ni odpravljena s tem, da je odpravljena neka druga obdavčitev.

25. Do zdaj na ravni Skupnosti ni bil določen noben ukrep poenotenja ali uskladitve za odpravo dvojnega obdavčenja.⁽¹²⁾ Zato sama obveznost plačila dajatve ni kršitev prava Skupnosti⁽¹³⁾ in *per se* ne omejuje izvajanja svobode ustanavljanja.⁽¹⁴⁾

26. Sodna praksa Sodišča torej priznava, da kumulativna bremena, ki izhajajo iz tega, da državi članici vzporedno izvajata davčno suverenost, „omejujejo“ čezmejno dejavnost. Tu navajam preučitev generalnega pravobranilca v zadevi *ACT* ⁽¹⁵⁾, da po podrobnejši preučitvi obstajata dve vrsti „omejitev“, ki lahko nastanejo v takih okoliščinah. Prve (ki jih imenuje „kvaziomejitve“) so omejitve, ki so neizogibno posledica soobstoja nacionalnih davčnih sistemov. Brez dvoma povzročijo „izkrivljanje gospodarske dejavnosti, ki je posledica tega, da morata različna pravna sistema obstajati eden ob drugem“ in – kot je izpostavil generalni pravobranilec Geelhoed – je posledica lahko v prid ali v škodo gospodarskim subjektom.⁽¹⁶⁾ Druge (ki jih imenuje „resnične omejitve“) so „omejitve, ki presegajo tiste, ki neizogibno izvirajo iz soobstoja nacionalnih davčnih sistemov“. Generalni pravobranilec Geelhoed je menil, da „bodo v praksi dejansko vsi „resnične“ omejevalni nacionalni davčni ukrepi opredeljeni kot neposredno ali posredno diskriminatorni ukrepi“. Pozneje je opisal razločevanje med „ovirami svobode ustanavljanja, ki so posledica razhajanj ali razlik med davčnimi sistemi dveh ali več držav članic“ – za katere navaja, da ne spadajo na področje člena 43 ES, vendar spadajo na področje Pogodbe – in „ovirami, ki so posledica diskriminacije, ki nastane zaradi predpisov le ene davčne pristojnosti“. ⁽¹⁷⁾

27. Obstajata dve vrsti razmišljanja, ali naj Sodišče odloči, ali je treba prvo skupino omejitev odpraviti.

28. Tako je generalni pravobranilec Geelhoed trdil (sklicujoč se na sodbo Sodišča v zadevi *Schempp*⁽¹⁸⁾), da se člen 43 ES nanaša na resnične omejitve, in ne na kvaziomejitve: „... če je omejitev svobode ustanavljanja posledica samo soobstoja nacionalnih davčnih uprav, razhajanj med nacionalnimi davčnimi sistemi ali delitve davčne pristojnosti med dvema sistemoma (kvaziomejitev), ne bi smela spadati na področje člena 43 ES. Vendar pa so „resnične“ omejitve, in sicer omejitve svobode ustanavljanja, ki presegajo tiste, ki neizogibno izhajajo iz obstoja nacionalnih davčnih sistemov, prepovedane s členom 43 ES, razen če so utemeljene ... [D]a bi spadale na področje člena 43 ES, bi neugodno davčno obravnavanje moralo biti posledica diskriminacije, ki izhaja iz predpisov ene pristojnosti, in ne iz razhajanja ali delitve davčnih pristojnosti med (dvema ali več) davčnimi sistemi držav članic“. ⁽¹⁹⁾

29. Drugi možni vidik je ta, da če kumulativna bremena, ki so posledica dvojne obdavčitve,

povzročijo omejitve, ki ovirajo čezmejno dejavnost, bi moralo Sodišče za odpravo takih ovir po analogiji uporabiti svojo sodno prakso glede temeljnih svoboščin.(20) Bistvo te trditve je v tem, da je vsako oviranje izvrševanja temeljne svoboščine „slabo“. Če je treba končno vzpostaviti le en trg, je ta trditev utemeljena. Vseeno se mi zdi pomembno poudariti, da ne obstaja nobeno splošno pravilo Skupnosti, ki bi določalo, katera država članica ima prednost glede davčnih namenov v takih okoliščinah. Kot je odločilo Sodišče v zadevi *Saint Gobain*(21), če ne obstajajo ukrepi Skupnosti za poenotenje in usklajitev, ostanejo države članice pristojne za določitev meril za obdavčitev dohodkov in premoženja, da bi se izognile – med drugim s konvencijami, za katere veljajo predpisi Skupnosti – dvojni obdavčitvi.

30. Menim, da ta dajatev ni „kvaziomejitev“, ki bi bila posledica soobstoja nacionalnih davčnih sistemov. Očitno je vprašanje, kako Sodišče obravnava omejitve, ki so posledica dvojne obdavčitve, obsejalno in pomembno. Vendar menim, da Sodišču za rešitev te zadeve o tem ni treba razpravljati.

31. Zdi se mi dovolj za izhodišče vzeti navedbe generalnega pravobranilca Geelhoeda, s katerimi je opisal „resnične omejitve“: „torej omejitve, ki presegajo tiste, ki so neizogibno posledica soobstoja nacionalnih davčnih sistemov, ki spadajo na področje člena 43 ES“.(22)

Opredelitev omejitve za namene členov 43 ES in 48 ES

32. Komisija se loti težave z vprašanjem, ali obveznost plačila dajatve na Madžarskem in podobne obremenitve v češki republiki zadošča za ugotovitev kršitve prava Skupnosti. Navaja, da ta obveznost odvrta madžarske družbe od ustanavljanja podružnic v tujini, ker družbe, ki ne izvršujejo svobode ustanavljanja v tujini, nimajo dvojne obveznosti plačila dajatve ali njej podobnega prispevka. Komisija ob strinjanju, da samo obstoj dvojne obdavčitve ne krši člena 43 ES, poziva Sodišče, naj po analogiji uporabi odločitev iz zadeve *Arblade* in drugi(23).

33. Zadeva *Arblade* in drugi se nanaša na družbi, ki imata sedež v Franciji, vendar se ukvarjata z gradbenimi deli v Belgiji in sta začasno razporedili svojo delovno silo po Belgiji. Belgijski organi so ju tožili, da to ni v skladu z belgijsko socialno zakonodajo.(24) Sodišče je presodilo: „Nacionalni predpisi, ki zahtevajo od delodajalca kot izvajalca storitev v smislu Pogodbe, da plača prispevke delodajalca v sklad države članice gostiteljice poleg prispevkov, ki jih je že plačal v sklad države članice, v kateri ima sedež, pomenijo omejitev svobode opravljanja storitev. Taka obveznost podjetjem s sedežem v drugi državi članici povzroči dodatne administrativne in gospodarske stroške, tako da ta podjetja z vidika konkurence niso izenačena z delodajalci s sedežem v državi članici gostiteljici, kar jih lahko odvrne od izvajanja storitev v državi članici gostiteljici.“(25)

34. V obravnavani zadevi Komisija trdi, da obveznost plačila dajatve na Madžarskem in plačila podobnega prispevka v češki republiki povzroči dodatne administrativne in gospodarske stroške za podjetja, kot je CIBA. Komisija se je na obravnavi omejila na to trditev, z razlago, da če je prispevek namenjen financiranju izrecno določene ugodnosti, obstaja neposredna zveza med plačilom prispevka in to ugodnostjo. Zato Komisija trdi, da Madžarska ne more naložiti plačila prispevkov družbi, ki želi opravljati dejavnosti v češki republiki, državi članici gostiteljici, ker Madžarska, mati na država, ni pristojna za zagotavljanje takih ugodnosti.

35. Menim, da Sodišče ne bi smelo slediti predlogu Komisije, da naj po analogiji uporabi zadevo *Arblade and Others*.

36. Prvič, ne strinjam se, da je narava obveznosti delodajalca v zadevi *Arblade* in drugi, da plača „timbres“, primerljiva z obveznostjo družbe CIBA, da plača dajatev. V zadevi *Arblade* in drugi je obstajala morebitna neposredna zveza med plačilom prispevka (timbres) in (mogočim) zagotavljanjem socialne ugodnosti Belgije tistim delavcem, za katere je bil plačan prispevek.(26)

Vendar so zadevne delavce začasno razporedili v Belgijo francoski delodajalci s sedežem v Franciji. Ti delavci so bili torej že zaščiteni na podlagi francoskega sistema socialne varnosti s prispevki, ki so jih njihovi delodajalci plačali francoskim organom. Glede zahteve, da njihovi delodajalci vseeno plačajo tudi prispevke za socialno varnost v Belgiji, je bilo pravilno ugotovljeno, da je to dodatni strošek in gospodarsko breme, ki njihove delodajalce postavi v konkurenčno manj ugoden položaj pri opravljanju storitev v primerjavi z belgijskimi delodajalci (ki so morali za svoje delavce plačati le belgijske prispevke).(27)

37. V obravnavani zadevi ni nobene take neposredne zveze med plačilom dajatve in ugodnostjo, ki bi jo dobil posamezni delavec.(28) Družba CIBA ne plača prispevka za socialno varnost madžarskim organom za svoje češke delavce (oziroma dejansko za svoje madžarske delavce), da bi vsakemu delavcu zagotovila prejem posebne ugodnosti, ki jo zagotavlja madžarska država. Nasprotno, družba CIBA mora plačati davek na Madžarskem, ki se uporabi za namene strokovnega izobraževanja za madžarsko delovno silo *na splošno*. Položaj je torej drugačen kot v zadevi Arblade in drugi.

38. Drugič, moja ugotovitev glede omejitve, „ki je posledica [davčnih] predpisov ene davčne pristojnosti“, se razlikuje od ugotovitve Komisije.

39. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba kot omejitve svobode ustanavljanja šteti vse ukrepe, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privlačnost izvrševanja te svobode.(29) Sodišče je v zadevi Hartlauer Handelsgesellschaft mbH (30) potrdilo, da se to načelo uporablja v primerih, ko ni nobene domneve o diskriminaciji na podlagi državljanstva. Čeprav je iz členov 43 ES in 48 ES razvidno, da sta namenjena zagotavljanju enakega obravnavanja tujih državljanov in družb v državi članici gostiteljici in državljanov te države, te določbe tudi nasprotujejo temu, da bi matična država članica ovirala svojega državljan ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri ustanavljanju v drugi državi članici.(31)

40. Obravnavana zadeva odpira novo vprašanje v smislu, da Sodišče ni bi bilo zaprošeno, naj obravnava tipično vprašanje davčne diskriminacije – na primer ali bi morala biti odobrena olajšava v okoliščinah dvojnega gospodarskega obdavčenja zaradi razlike pri davnem obravnavanju dohodka domačega in tujega izvora.(32)

41. Menim, da preučitev madžarske zakonodaje pokaže omejitve, ki je posledica delovanja le enega davčnega sistema, ki očitno postavlja v manj ugoden položaj družbo, ki želi izvrševati pravico do ustanavljanja. Ugotovila sem manj ugoden položaj, ki je posledica dejstva, da mora družba, ki želi vzpostaviti sedež v tujini, upoštevati, da mora plačati davek v matični državi članici, ki deloma temelji na strošku plač njene delovne sile v državi članici gostiteljici. Poleg take obveznosti ima lahko (kot v obravnavani zadevi) še obveznost plačila podobnega prispevka v državi članici, kjer ima družba podružnico. Nazadnje se lahko zgodi, da družba ne more uporabiti izravnalne olajšave(33) za zmanjšanje stroška plačila dajatve v matični državi članici (Madžarski). Ta zadnji vidik vključuje razlago madžarske zakonodaje, ki je navsezadnje seveda v pristojnosti nacionalnega sodišča.

42. Madžarska zakonodaja zahteva, naj madžarska matična družba plača dajatev za svoje delavce na Madžarskem in za delavce svoje češke podružnice. Lahko uporabi izravnalno olajšavo za delovno silo na Madžarskem kot vsaka druga družba na Madžarskem. Vendar se zdi, da nima enakih izravnalnih možnosti v češki republiki za svojo tamkajšnjo delovno silo, ker morajo biti vse izravnalne možnosti skladne z madžarskim pravom.(34) Zato mora bodisi plačati celotno dajatev za delavce podružnice na češkem (s čimer izgubi ugodnost uporabe izravnalne olajšave za financiranje izobraževanja, ki je bolj povezano z njenimi specifičnimi poslovnimi potrebami, in zmanjša svojo celotno davčno obveznost) ali se mora, s tem ko se je glede njih dogovorila na Madžarskem na podlagi izravnalne olajšave, soočiti z dodatno težavo in stroškom prevoza

delavcev – nastanjenih na Češkem – iz Češke na Madžarsko in jih nastaniti na Madžarskem, da bi se ti lahko udeležili izobraževanja, ki ga je pomagala financirati.

43. Madžarska trdi, da so na podlagi njene zakonodaje vse družbe enako obravnavane – tudi tiste, ki imajo podružnice v tujini – in da ni nobene diskriminacije. Poudarja, da ima družba CIBA (tako kot vsaka družba, ki ima sedež izključno na Madžarskem) možnost zmanjšati svojo bruto obveznost z uporabo izravnalnih olajšav.

44. Čeprav je to brez dvoma res, se zdi, da nima smisla.

45. Družba, ki želi uporabiti izravnalno olajšavo, se mora ravnati po posebnih določbah madžarske zakonodaje, ki določa štiri izravnalne možnosti. Pogledjmo na kratko vsako od njih.

46. Možnost (i) je sklenitev sporazuma o sodelovanju z visokošolsko ustanovo, ki izpolnjuje zahteve iz zakona XXVI iz leta 1993. Za ta zakon se izkaže, da je zasnovan tako, da bodo njegove zahteve izpolnile le madžarske visokošolske ustanove in bodo zato sprejemljiv partner za tak sporazum o sodelovanju.

47. Možnost (ii) je sklenitev ‚vajeniške‘ pogodbe za praktično usposabljanje, ki vključuje ‚zaposlitev delavca‘, ki ji sledi kratko obdobje šolanja na šoli za tehnično usposabljanje. Ni jasno, ali bi prvotna zaposlitev lahko bila prej v Češki republiki kot pa na Madžarskem. Vsekakor se zdi, da bi vsaj drugi del aranžmaja moral potekati v šoli tehnične usposabljanja, ki so jo odobrili madžarski organi. To bi očitno izključilo uporabo šole tehnične usposabljanja v Češki republiki.

48. Možnost (iii) je odobritev razvojne subvencije ustanovi za poklicno usposabljanje. Iz Sodišča predložene dokumentacije je razvidno, da je ta možnost omejena na ustanove na Madžarskem.

49. Nazadnje, možnost (iv) je pogodba, ki jo družba zaradi usposabljanja svojih delavcev sklene s pristojnim organom. Iz Sodišča predložene dokumentacije je razvidno, da „pristojni organ“ pomeni organ, pristojen na podlagi madžarskega prava. Tudi ob domnevi, da bi tak organ bil pripravljen skleniti pogodbo za usposabljanje delavcev družbe CIBA na Češkem in da je to dopustno na podlagi madžarskega prava, se zdi verjetno, da bi za to zahteval višje plačilo kot pa za podobno usposabljanje na Madžarskem.

50. Zato se zdi mogoče, da je izravnalna olajšava v bistvu na voljo le, če družba za izobraževalnega partnerja izbere madžarsko ustanovo. Zato menim, da to v praksi prikraja družbo, ki deluje čez mejo, za možnost, da uporabi izravnalno olajšavo za del njene delovne sile, ki je v drugi državi članici.

51. Na koncu, vsekakor mora nacionalno sodišče (ki ima popolnejši dostop do upoštevne nacionalne zakonodaje) preveriti, ali (a) bi madžarska zakonodaja dopuščala družbi CIBA uporabo enega od štirih aranžmajev za izravnalno olajšavo, tako da bi uporabila izobraževalne partnerje v Češki republiki, in ne na Madžarskem, ter ali bi bili (b) pri tem stroški takega aranžmaja primerljivi s stroški uporabe izravnalne olajšave z izobraževalnim partnerjem na Madžarskem.

52. Če imam prav, obstajajo najmanj tri (med seboj povezane) neugodnosti za tako družbo v primerjavi z družbo, ki deluje izključno na Madžarskem. Prvič, ne more izbrati financiranja posebnega usposabljanja za svoje delavce v Češki republiki, ki je neposredno relevantno za njene poslovne potrebe, ne da bi to povzročilo njeno obveznost za plačilo celotne dajatve; zato ima manj možnosti pri izbiri strategije. Drugič, po plačilu dajatve (ki bo potem uporabljena na splošno za izboljšanje znanja madžarske delovne sile) se mora vseeno vprašati, ali mora *poleg tega* financirati izobraževanje za izboljšanje znanja svojih delavcev. V tem smislu lahko plačuje ne le

dve izobraževalni dajatvi (na podlagi madžarskega in češkega prava), ampak tudi dodatni znesek za posebno usposabljanje (ki ga na splošno ni zavezana plačati družba, ki je izključno na Madžarskem in lahko uporabi izravnalno olajšavo). Tretjič, če že uporabi izravnalno olajšavo za vzpostavitev izobraževalnega aranžmaja na Madžarskem za svoje češke delavce, mora sprejeti dodatne stroške in administrativna bremena, skupaj s prevozom svoje delovne sile s češke na Madžarsko, da bi delavcem omogočila udeležbo v izobraževalnih programih, jim zagotovila nastanitev in plačala stroške bivanja za čas izobraževanja.

53. Zato ugotavljam, da se način, kako je dajatev naložena – kar izhaja neposredno iz davčne zakonodaje le ene države članice, in sicer Madžarske – odraža v omejitvi, ker je zaradi dajatve izvrševanje pravice do ustanavljanja manj privlačno.(35)

54. Taka omejitev svobode ustanavljanja je lahko dopustna, če temelji na objektivnih dejstvih, ki jo utemeljujejo.(36)

55. Madžarska vlada v svojih pisnih stališjih ni navedla nobenih razlogov za utemeljitev. Ko je bila na obravnavi izrecno vprašana, ali bi želela kar koli predložiti za utemeljitev, možnosti za to ni izkoristila.

56. V skladu z navedenim predlagam, naj Sodišče ugotovi, da gre za neutemeljeno omejitev svobode ustanavljanja.

Predlog

57. Zato menim, da bi moralo Sodišče na vprašanje, ki mu ga je v predhodno odločanje predložilo Pest Megyei Bíróság, odgovoriti tako:

Izračun za plačilo dajatve za strokovno izobraževanje, ki temelji na stroških plač delavcev družbe, tudi delavcev, ki jih družba zaposluje v podružnici s sedežem v drugi državi članici (čeprav družba pravilno plačuje davek in izpolnjuje obveznosti socialne varnosti za te delavce v državi, kjer je podružnica), je omejitev v smislu členov 43 ES in 48 ES, če je zaradi nje izvrševanje svobode ustanavljanja manj privlačno.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Glej sodbi z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks and Spencer plc (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29 in navedena sodna praksa) in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services (C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 28 in navedena sodna praksa).

3 – Dvojna obdavčitev je opredeljena v zvezi z davki, ki se obračunajo od dohodka, bodisi kot zakonito (pravno) dvojno obdavčenje (obdavčenje istega dohodka dvakrat pri istem davkoplačevalcu) ali gospodarska dvojna obdavčitev (obdavčitev istega dohodka pri dveh različnih davkoplačevalcih – na primer isti dohodek, obdavčen najprej kot davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga plača družba, in potem kot dohodnina, če se dohodek dodeli delničarju). Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Geelhoeda, predstavljene 23. februarja 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (tako imenovani ACT) (C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točki 4 in 5), v delu, v katerem razpravlja o teh konceptih.

4 – Glej na primer sodbo z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, (C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 37).

5 – Podpisana je bila v Pragi 14. januarja 1993 in je torej obstajala pred sporazumom o pristopu držav članic k Evropski uniji.

6 – Ta zakon je ratificiral dvostranski sporazum na Madžarskem.

7 – Povzela sem bistvo členov 1, 4(1) in 4(2) zakona LXXXVI iz leta 2003 iz Priloge k pisnim stališčem družbe CIBA. Možnosti (i) in (ii) sta določeni v členu 4(1) zakona XXXVI iz leta 2003. Možnosti (iii) in (iv) pa sta navedeni v stališjih obeh strank v postopku v glavni stvari.

8 – V skladu z zakonom 589/1992 o prispevkih za socialno varnost in prispevku za državno zaposlovalno politiko v češki republiki.

9 – Nacionalno sodišče preučuje davčno obveznost družbe CIBA za leti 2003 in 2004. Vendar je jasno, da pred pristopom Madžarske k EU ne moremo govoriti o neskladnosti s pravom Skupnosti: glej sodbo z dne 10. januarja 2006 v zadevi Ynos kft (C-302/04, ZOdl., str. I-371, točki 35 in 36).

10 – Družba CIBA je v postopku v glavni stvari predložila potrjeno poročilo, ki dokazuje plačilo podobne dajatve v češki republiki, ki prav tako temelji na stroških plač delavcev. Iz madžarske zakonodaje je razvidno, da če bi bila družba CIBA češka družba s sedežem v Pragi, ki je ustanovila podružnico v Budimpešti, bi verjetno morala plačati to dajatev (glej zgoraj točko 6).

11 – Za ponazoritev neposrednih davkov sem navedla davek od dohodka pravnih oseb in dohodnino, ker se oba uporabljata v vseh državah članicah.

12 – Glej v opombi 2 navedeno sodbo Columbus Container Services, točka 45, in sodbo z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres (C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 22).

13 – Dajatev za strokovno izobraževanje ne spada na področje delne uskladitve doslej sprejetih ukrepov, in sicer Direktive Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve maternih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (UL L 225, str. 6), Konvencije z dne 23. julija 1990 o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL L 225, str. 10) in Direktive Sveta 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L 157, str. 38).

14 – Glej na primer sodbo z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt (C-157/07, ZOdl., str. I-8061, točka 50).

15 – Te navedbe so splošne in (na srečo) na podlagi preužitev v poglavju 2(a) z naslovom „Uporaba člena 43 za predpise neposrednega obdavčenja: uvod“ v tokah od 32 do 41 v opombi 3 navedenih sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Geelhoeda v zadevi ACT.

16 – Priakovano, prejšnje stremenje k temu, da se ne sproži postopek pred nacionalnimi sodišči med prizadetim davkoplačevalcem in davnimi organi, vodi k vprašanju za predhodno odločanje, kot je navedel generalni pravobranilec Geelhoed v točki 38.

17 – Njegovi sklepni predlogi, točka 46; glej tudi sodbo z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell, C-293/06, ZOdl., str. I-1129, moje sklepne predloge, točke od 40 do 44, in sodbo, točke od 28 do 30.

18 – Sodba z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp (C-403/03, ZOdl., str. I-6421, točka 45).

19 – Moj poudarek, točka 55.

20 – Glej na primer Vanistendael, F.: Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?, v: *EC Tax Review*, št. 2/2008, str. 52.

- 21 – Sodba z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točki 56 in 57.
- 22 – V opombi 3 navedena sodba ACT, sklepni predlogi generalnega pravobranilca Geelhoeda, točka 40.
- 23 – Sodba z dne 23. novembra 1999 v zadevi Arblade in drugi, C-369/96, Recueil, str. I-8453.
- 24 – Zadevna belgijska zakonodaja je vključevala obveznosti: plačila prispevkov za ‚timbres-intempéries‘ (znamke za slabo vreme) in ‚timbres-fidélité‘ (znamke zvestobe) sheme, na katere po mojem razumevanju Komisija osredotoča svoja stališča v obravnavani zadevi.
- 25 – Glej v opombi 23 navedeno sodbo Arblade in drugi, točka 50 (ki obravnava zlasti plačilo prispevka za ‚timbres-intempéries‘ in ‚timbres-fidélité‘).
- 26 – S sodbo je bilo prepuščeno nacionalnemu sodišču, naj odloči, ali so prispevki, ki jih je mogoče plačati v Belgiji, povzročili kakršno koli socialno prednost za zadevne delavce, glej točko 53 sodbe.
- 27 – Zdi se, da se je deloma razmišljalo o tem, da „razporejeni“ delavci niso potrebovali ali niso nujno prejeli dodatnih ugodnosti v Belgiji: glej točke od 51 do 54 navedene sodbe.
- 28 – Glej zgoraj točko 21.
- 29 – Glej v opombi 2 navedeno sodbo Columbus Container Services, točka 34 in navedena sodna praksa.
- 30 – Sodba z dne 10. marca 2009 v zadevi Hartlauer (C-169/07, ZOdl., str. I-1721, točka 33).
- 31 – Glej sodbi v zadevi Lidl Belgium (C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točki 18 in 19 in navedena sodna praksa) in v zadevi Cadbury Schweppes (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točki 41 in 42).
- 32 – Glej sodbo v zadevi Lenz (C-315/02, ZOdl., str. I-7063), v kateri je Sodišče ugotovilo, da mora biti možnost za davčno obravnavanje dohodka, ki je na voljo za domače dividende, razširjeno na tuje vire dividend. Glej tudi sodbo v zadevi Denkavit International BV (C-170/05, ZOdl., str. I-11949), v kateri je Sodišče ugotovilo, da člena 43 ES in 48 ES nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki obdavčuje dividende, izplačane matični družbi nerezidentki, in skoraj popolnoma oprosti te obdavčitve matične družbe rezidentke.
- 33 – Glej zgoraj točko 8.
- 34 – To preučujem podrobneje spodaj v tokah od 45 do 49.
- 35 – Glede na moje ugotovitve ni vprašanje, ali bi Madžarska ali češka republika morali imeti prednost pri obračunavanju dajatve za poklicno izobraževanje (kot bi to bil primer, če se primerja dva davčna sistema v dveh različnih državah članicah). Omejitev izhaja povsem iz določb madžarske zakonodaje.
- 36 – Glej v opombi 31 navedeno sodbo *Lidl Belgium*, točka 27.