

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 17. prosince 2009¹

1. V projednávané věci vyvstávají dvě citlivé otázky. První se týká rozsahu, v němž je příslušnost členského státu v otázkách přímého zdanění vymezena Smlouvou o ES². Druhou je úloha Soudního dvora při zamezování dvojímu zdanění³. Pest Megyei Bíróság (krajský soud Pest) se ptá, zda články 43 ES a 48 ES brání maďarským daňovým orgánům, aby ukládaly příspěvek na odborné vzdělávání (dále jen „příspěvek“), který je kalkulován na základě mzdových nákladů s přihlédnutím k počtu zaměstnanců, včetně těch, kteří pracují v pobočce, jež se nachází v jiném členském státu, kde společnost plní své daňové a sociální povinnosti týkající se takových zaměstnanců.

Právní rámec*Smlouva o ES*

2. Článek 43 ES zakazuje omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území druhého členského státu. Článek 48 ES stanoví, že se takový zákaz vztahuje rovněž na společnosti založené podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, svou ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, se kterými musí být zacházeno stejně jako s fyzickými osobami, které jsou státními příslušníky členských států⁴.

Dvoustranná smlouva

3. Smlouva mezi Maďarskou republikou a Českou republikou o zamezení dvojího

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Viz rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks and Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29 a tam citovaná judikatura), a novější rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C-295/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 28 a tam citovaná judikatura).

3 — Dvojí zdanění je definováno ve vztahu k daním vybíraným z příjmu buď jako právní dvojí zdanění (zdanění stejného příjmu dvakrát u stejného daňového poplatníka), nebo ekonomické dvojí zdanění (zdanění téhož příjmu u dvou různých daňových poplatníků – například stejné zisky zdaněné nejprve korporační daní zaplacenou společností, a poté daní z příjmu při jejich rozdělení mezi akcionáře). Viz stanovisko generálního advokáta Geelhoeda ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (dále jen „ACT“), Sb. rozh. s. I-11673, body 4 a 5, kde se těmito pojmy zabývá.

4 — Viz například rozsudek ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 37).

zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku⁵ (dále jen „dvoustranná smlouva“) upravuje, jak naznačuje její název, výběr daně i zamezení zdanění, pokud osoby nebo společnosti potenciálně podléhají zdanění v obou smluvních státech.

uznávanou maďarskými orgány, která je nezbytná k výkonu činnosti nebo povolání zaměstnanců.

4. Články 1 a 2 dvoustranné smlouvy⁶ stanoví, že se dvoustranná smlouva použije na osoby usazené v Maďarsku, České republice nebo v obou státech, a to na daň z příjmu a daň z majetku včetně daní z celkového objemu mezd vyplácených podniky.

6. Článek 2 stanoví, že společnosti se sídlem v Maďarsku jsou povinny platit příspěvek. Právnícké osoby se sídlem v zahraničí jsou rovněž povinny platit příspěvek, pokud mají maďarskou pobočku.

7. Podle článku 3 tvoří vyměřovací základ příspěvku mzdové náklady definované v maďarských právních předpisech (zákon C o účetnictví z roku 2000).

Příslušné maďarské právní předpisy

5. Jedním z cílů uvedených v článku 1 zákona LXXXVI z roku 2003 o příspěvku na odborné vzdělávání a podpoře rozvoje výcviku je umožnit osobám získat kvalifikaci

8. Společnost, která se rozhodne platit příspěvek přímo daňovým orgánům, je povinna svou povinnost splnit v plném rozsahu. Článek 4 odst. 1 a 2 zákona LXXXVI však umožňuje, aby společnost uspořádala své záležitosti způsobem, který snižuje její celkovou povinnost (dále jen „kompenzační opatření“). Společnost, která chce kompenzační opatření využít, má možnost volby mezi čtyřmi možnostmi: (i) uzavření dohody o spolupráci se

5 — Podepsaná v Praze dne 14. ledna 1993; časově tedy předchází přistoupení obou dotčených členských států k Evropské unii.

6 — Dvoustranná smlouva byla v Maďarsku ratifikována zákonem XCIII z roku 1996.

zařízením pro vyšší vzdělávání, které splňuje požadavky zákona LXXXVI o odborném výcviku z roku 1993, (ii) uzavření „učňovské“ smlouvy pro praktický výcvik, která zahrnuje „pracovní umístění“ následované obdobím školení v průmyslové škole, (iii) poskytnutí grantu na rozvoj odborné výcvikové instituci a (iv) uzavření smlouvy se schváleným orgánem za účelem školení vlastních zaměstnanců⁷.

Původní řízení a předložená otázka

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgálató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (dále jen „CIBA“) je obchodní společnost se sídlem v Maďarsku, která působí v odvětví chemikálií. Má pobočku v České republice, kde je zaměstnána část jejích pracovníků. CIBA v České republice plní své povinnosti v oblasti daní a sociálního zabezpečení, pokud jde o pracovníky, kteří v uvedeném státě působí.

10. Maďarský daňový orgán Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (dále jen „APEH“) provedl u společnosti CIBA daňovou kontrolu za roky 2003 a 2004. APEH konstatoval, že daňová příznání společnosti CIBA byla za uvedené roky nedostatečná. Bylo tomu tak proto, že CIBA nevezala v úvahu své úplné mzdové náklady v Maďarsku a mzdové náklady své pobočky v České republice, když kalkulovala výši příspěvku, který byla povinna uhradit.

11. CIBA podala žalobu k Pest Megyei Bíróság s tvrzením, že za své české zaměstnance již zaplatila dávku podobnou maďarskému příspěvku na odborné vzdělávání v České republice⁸.

12. Pest Megyei Bíróság rozhodl, že CIBA byla podle vnitrostátního práva povinna uhradit příspěvek v Maďarsku za zaměstnance ve své dceřiné společnosti v České republice právě tak, jako za své zaměstnance v Maďarsku. Ačkoliv soud shledal, že CIBA skutečně v České republice platila příspěvek na sociální zabezpečení a příspěvek na odborné vzdělávání od 1. dubna 2000 do 22. srpna 2006,

7 — Podstatu článku 1, čl. 4 odst. 1 a 2 zákona LXXXVI z roku 2003 jsem shrnula z přílohy písemného vyjádření společnosti CIBA. Možnosti (i) a (ii) jsou stanoveny v čl. 4 odst. 1 zákona LXXXVI z roku 2003. Na možnosti (iii) a (iv) je odkazováno ve vyjádření obou účastníků původního řízení.

8 — Podle zákona č. 598/1992 o sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti v České republice.

došel k závěru, že platba maďarského příspěvku nespadá do působnosti dvoustranné smlouvy.

Analýza

13. Soud se však rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Může být zásada svobody usazování zakotvená v člancích 43 ES a 48 ES vykládána v tom smyslu, že brání takové právní úpravě, podle které je společnost se sídlem v Maďarsku povinna hradit příspěvek na odborné vzdělávání také tehdy, když zaměstnává pracovníky v zahraniční pobočce a své povinnosti v oblasti daní a sociálního zabezpečení, pokud jde o tyto pracovníky, plní ve státu, ve kterém se pobočka nachází?“

14. Písemná vyjádření byla předložena společnostmi CIBA, maďarskou vládou a Komisí. Všechny tři účastnice řízení, spolu se Spojeným královstvím, poskytly svá ústní vyjádření při jednání.

15. CIBA tvrdí, že v návaznosti na přistoupení Maďarska k Evropské unii dne 1. května 2004⁹ je povinnost platit příspěvek na odborné vzdělávání neslučitelná se zásadou svobody usazování. Uvedená povinnost znevýhodňuje maďarské podniky uplatňující základní svobodu podle Smlouvy, jelikož musí platit srovnatelný příspěvek dvakrát za stejné zaměstnance: maďarským daňovým orgánům (protože mateřská společnost má sídlo v Maďarsku) a českým daňovým orgánům (protože dceřiná společnost má sídlo v České republice)¹⁰. CIBA tvrdí, že tím je omezena svoboda usazování zaručená články 43 ES a 48 ES.

Co přesně je příspěvek?

16. Účastníci řízení se neshodují v tom, zda příspěvek na odborné vzdělávání je daní. To,

9 — Vnitrostátní soud zkoumá daňovou povinnost společnosti CIBA za roky 2003 a 2004. Je však zřejmé, že nemůže docházet k neslučitelnosti s právem Společenství před datem přistoupení Maďarska k Evropské unii; viz rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Ynos kft (C-302/01, Sb. rozh. s. I-371, body 35 a 36).

10 — Společnost CIBA v původním řízení předložila ověřenou zprávu ukazující odvádění podobného příspěvku v České republice, který je rovněž založen na mzdových nákladech na zaměstnance. Z maďarských právních předpisů se jeví, že pokud by CIBA byla českou společností se sídlem v Praze, která si založila dceřinou společnost v Budapešti, byla by obdobně povinná platit příspěvek (viz bod 6 výše).

jak má být příspěvek správně klasifikován, jasně souvisí s otázkou, zda spadá do působnosti členských států v otázkách přímých daní – která na druhou stranu určuje rozsah, ve kterém se CIBA může opírat o články 43 ES a 48 ES, aby bylo možné tvrdit, že dvojitý příspěvek, který platí, je protiprávní.

17. Maďarská vláda a vláda Spojeného království tvrdí, že příspěvek na odborné vzdělávání je daní. Určení vyměřovacího základu tudíž spadá do daňové působnosti členských států. Skutečnost, že ke dvojitmu odvedení příspěvku dochází na základě povinnosti platit příspěvek na odborné vzdělávání v Maďarsku a srovnatelný příspěvek v České republice, je pouhým důsledkem paralelního výkonu daňové svrchovanosti dvou členských států. Z uvedeného důvodu se nemůže jednat o omezení ve smyslu článků 43 ES a 48 ES.

18. CIBA tvrdí, že příspěvek technicky vzato není daní a že jeho dvojitý odvádění je skutečně omezením ve smyslu článků 43 ES a 48 ES.

19. Komise tvrdí, že příspěvek je tím, co označuje jako „zvláštní“ poplatek, která přesto představuje překážku svobodě usazování, protože společnost CIBA je v České republice povinna platit podobný příspěvek, který je založen na mzdových nákladech zaměstnanců. Komise při jednání toto tvrzení rozvedla a vysvětlila, že příspěvek považuje za „zvláštní“ poplatek, protože existuje přímá vazba mezi vybraným poplatkem a užitek, který stát poskytuje: prostředky získané prostřednictvím příspěvku maďarská vláda použije konkrétně na odborné vzdělávání. Komise tvrdí, že se tím liší (například) od korporáční daně, kde není možné prokázat takovou přímou vazbu mezi penězi získanými prostřednictvím daně, a účelem, na který mohou být použity. Komise tedy tvrdí, že Soudní dvůr má v kontextu svobody usazování použít obdobně zásady, které jsou použitelné již podle článku 49 ES (volný pohyb služeb), k odstranění překážky volného pohybu.

20. Je zjevné, že příspěvek nemá vlastnosti korporáční daně nebo daně z příjmu, jelikož není odváděn ze zdroje zisku nebo příjmu¹¹. Je naopak kalkulován odkazem na mzdové náklady – tedy na výdaj. Krom toho je vybrán pro konkrétní účel, jmenovitě financování systému odborného vzdělávání v Maďarsku.

¹¹ – Odkazuji na korporáční daň a daň z příjmu jako na jasné příklady přímých daní, jelikož obě daně jsou společné všem členským státům.

21. Ačkoliv je příspěvek vybírán pro takový účel, CIBA přesto neprokázala (ani to nekonstatoval vnitrostátní soud), že existuje přímá vazba mezi povinností odvádět příspěvek a individuální službou poskytovanou státem jednotlivému zaměstnavateli ve prospěch jeho zaměstnanců.

22. Proto se mi zdá, že je příspěvek peněžitou účastí zaměstnavatelů vybíranou na financování odborného vzdělávání obecně, ale neexistuje přímá vazba mezi odvedeným příspěvkem a užítkem získaným takovým zaměstnavatelem pro vlastní zaměstnance.

23. Pokud jde o příspěvek odváděný v České republice, Soudní dvůr nemá žádné informace, které by mu umožnily posoudit jeho povahu.

24. Vnitrostátní soud shledal, že maďarský příspěvek spadá mimo působnost dvoustranné smlouvy. V důsledku toho (a navzdory prokázané platbě odpovídajícího příspěvku v České republice) není dvojímu

výběru příspěvku zabráněno působením uvedené smlouvy takovým způsobem, jakým je zamezeno některým jiným přímým daním.

25. Na úrovni Společenství dosud nebylo přijato žádné harmonizační opatření určené k zamezení dvojímu zdanění¹². Povinnost odvádět příspěvek tudíž sama o sobě není porušením práva Společenství¹³ a *per se* se nerovná omezení výkonu svobody usazování¹⁴.

26. Judikatura Soudního dvora přesto uznává, že úhrnná zátěž, která vyplývá z paralelního výkonu daňové svrchovanosti členského státu „omezuje“ přeshraniční činnosti.

12 — Viz rozsudky *Columbus Container Services*, uvedené výše v poznámce pod čarou 2, bod 45, a ze dne 14. listopadu 2006, *Kerckhaert and Morres* (C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, bod 22).

13 — Příspěvek na odborné vzdělávání nespadá do působnosti dílčích harmonizačních opatření, která byla doposud přijata, jmenovitě směrnicí Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), Úmluvou o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Úř. věst. 1990, L 225, s. 10; Úmluva o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyprské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Úmluvě o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, Úř. věst. 2006, C 160, s. 1) a směrnicí Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (Úř. věst. 2003, L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 69).

14 — Viz například rozsudek ze dne 23. října 2008, *Krankenheim Ruhezitz am Wannsee-Seniorenheimstaat* (C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 50).

Zde souhlasím s analýzou generálního advokáta Geelhoeda ve věci ACT¹⁵, že při bližším zkoumání mohou být za takových okolností identifikovány dva druhy „omezení“. První (který označuje jako „kvazi-omezení“) jsou omezení, jež nevyhnutelně vyplývají z koexistence vnitrostátních daňových systémů. Nepochybně vedou k narušení hospodářské činnosti v důsledku paralelní existence různých právních systémů a jak generální advokát Geelhoeed zdůraznil – výsledkem může být zvýhodnění nebo znevýhodnění hospodářských aktérů¹⁶. Druhým (který označuje jako „skutečná omezení“) jsou omezení, která jdou nad rámec omezení nevyhnutelně vyplývajících z koexistence vnitrostátních daňových systémů. Generální advokát Geelhoeed navrhl, aby v zásadě všechna „skutečná“ omezující vnitrostátní opatření v oblasti přímého zdanění byla v praxi rovněž kvalifikována jako přímá či nepřímá diskriminační opatření. Dále rozlišil mezi „překážkami svobodě usazování, které vyplývají z rozporů nebo rozdílů mezi daňovými systémy dvou nebo více členských států“, o kterých tvrdil, že nespádají do působnosti článku 43 ES, ačkoliv nestojí mimo působnosti Smlouvy – a „překáž-

kami, které vyplývají z diskriminace, ke které dochází v důsledku pravidel pouze jednoho daňového systému¹⁷“.

27. Existují dva myšlenkové proudy pokud jde o otázku, zda má Soudní dvůr rozhodnout tak, že první kategorie omezení musí být odstraněna.

28. Generální advokát Geelhoeed tak tvrdil (s odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci Schempp¹⁸), že se článek 43 ES týká skutečných omezení, nikoliv kvazi-omezení: „[...] pokud omezení svobody usazování vyplývá čistě z koexistence vnitrostátních daňových orgánů, rozdílů mezi vnitrostátními daňovými systémy nebo rozdělení daňové pravomoci mezi dva systémy (kvaziomezení), nemělo by takové omezení spadat do rozsahu působnosti článku 43 ES. Naproti tomu ‚skutečná‘ omezení, tedy omezení svobody usazování, která jdou nad rámec toho, co nevyhnutelně vyplývá z koexistence

15 — Následující body vycházejí obecně (a vděčně) z analýzy v části 2a) („Použitelnost článku 43 ES pro pravidla přímého zdanění: úvod“) v bodech 32 až 41 stanoviska generálního advokáta Geelhoeda ve věci ACT (uvedené výše v poznámce pod čarou 3).

16 — Není překvapení, že první z nich neinklinuje ke vzniku sporů před vnitrostátními soudy mezi poškozeným daňovým poplatníkem a daňovými orgány, které by vedly k žádostem o rozhodnutí o předběžné otázce, jak uvedl generální advokát Geelhoeed v bodu 38.

17 — V bodu 46 jeho stanoviska; viz rovněž rozsudek ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129, body 40 a 44 mého stanoviska a body 28 až 30 rozsudku).

18 — Rozsudek ze dne 12. července 2005, C-403/03 (Sb. rozh. s. I-6421, bod 45).

vnitrostátních daňových systémů, jsou zakázána článkem 43 ES, nejsou-li odůvodněna. [...] *nevýhodné daňové zacházení spadá do rozsahu působnosti článku 43 ES, pokud vyplývá z diskriminace vycházející z pravidel jednoho státu, a nikoli z rozdílů nebo rozdělení daňové pravomoci mezi (dva nebo více) daňové systémy členských států*¹⁹.

29. Alternativním názorem je, že pokud se úhrnná zátěž způsobená dvojím zdaněním rovná omezením, která brání přeshraničním činnostem, Soudní dvůr musí k odstranění takových překážek použít obdobně svou judikaturu o základních svobodách²⁰. Je-li tento argument obnažen na samou svou podstatu, pak praví, že *jakákoliv* překážka výkonu základní svobody je „špatná“. Pokud má být skutečně vytvořen opravdový jednotný trh, chápu sílu takového argumentu. Přesto považuji za důležité zdůraznit, že v současnosti neexistuje žádné obecné pravidlo Společenství, jež by upravovalo určení členského státu, který bude mít pro daňové účely za takových okolností přednost. Jak Soudní dvůr rozhodl ve věci Saint Gobain²¹, členské státy jsou při neexistenci jednotících nebo harmonizačních opatření i nadále příslušné ke stanovení,

případně prostřednictvím mezinárodních smluv, kritérií zdaňování příjmů a majetku za účelem zamezení dvojímu zdanění, s výhradou pravidel Společenství.

30. Předmětný maďarský příspěvek podle mého názoru není „kvazi-omezením“, které vyplývá z koexistence vnitrostátních daňových systémů. Otázka, jakým způsobem se Soudní dvůr zabývá omezeními, která vyplývají ze samotné existence dvojího zdanění, je samozřejmě citlivá i významná. Nicméně nejsem toho názoru, že Soudní dvůr musí do takové debaty vstoupit, aby mohl projednávanou věc rozhodnout.

31. Považuji za postačující, že zde za výchozí bod použiji popis, který generální advokát Geelhoed použil pro to, co nazval „skutečnými omezeními“: „[...] jedná se o omezení, která jdou nad rámec toho, co nevyhnutelně vyplývá z koexistence vnitrostátních daňových systémů, které spadají do rozsahu působnosti článku 43 ES“²².

19 — V bodu 55, zvýraznění provedeno autorkou stanoviska.

20 — Viz například F. Vanistendael, „Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?“, EC Tax Review 2008/2, s. 52.

21 — Rozsudek ze dne 21. září 1999, C-307/97 (Recueil s. I-6161, body 56 a 57).

22 — Věc ACT uvedená výše v poznámce pod čarou 3, bod 40 stanoviska generálního advokáta Geelhoeda.

Identifikace omezení pro účely článků 43 ES a 48 ES

32. Komise přistupuje k problému tak, že se ptá, zda *povinnost* platit příspěvek v Maďarsku a obdobnou dávku v České republice postačuje k porušení práva Společenství. Tvrdí, že taková povinnost odrazuje maďarské společnosti od zakládání zahraničních dceřiných společností, jelikož společnosti, které nevyužívají svobodu usazování v zahraničí nepodléhají dvojí povinnosti platit příspěvek nebo jeho ekvivalent. Zatímco Komise akceptuje, že pouhá existence dvojího zdanění článku 43 ES neporušuje, vyzývá Soudní dvůr, aby použil obdobně své rozhodnutí ve věci *Arblade* a další²³.

33. Věc *Arblade* a další se týkala dvou společností se sídlem ve Francii, najatých k provedení stavebních prací v Belgii, jež dočasně přesunuly své francouzské zaměstnance do Belgie. Byly stíhány belgickými orgány za to, že nejednaly v souladu s belgickým právními předpisy v oblasti sociálního

zabezpečení²⁴. Soudní dvůr rozhodl, že: „Vnitrostátní právní předpisy, které po zaměstnavateli jakožto poskytovateli služeb ve smyslu Smlouvy požadují, aby platil příspěvky za zaměstnance do fondu hostitelského členského státu, a to vedle příspěvků, které již zaplatil do fondu členského státu, kde má sídlo, představují omezení volného pohybu služeb. Taková povinnost vede k dodatečným nákladům a administrativní a ekonomické zátěži pro podniky se sídlem v jiném členském státu s tím výsledkem, že takové podniky nejsou z hlediska hospodářské soutěže ve stejném postavení ve srovnání se zaměstnavateli usazenými v hostitelském členském státu, a tudíž mohou být odrazovány od poskytování služeb v hostitelském členském státu²⁵“.

34. Komise v projednávané věci tvrdí, že povinnost platit příspěvek v Maďarsku a podobnou dávku v České republice vede ke vzniku dodatečné administrativní a ekonomické zátěže pro takové podniky jako je CIBA. Komise při jednání tento argument rozvedla a vysvětlila, že pokud je příspěvek určen na financování konkrétně definovaného užitku,

23 — Rozsudek ze dne 23. listopadu 1999, *Arblade* a další (spojené věci C-369/96 a C-376/96, Recueil, s. I-8453).

24 — Dotčené belgické právní předpisy zahrnovaly povinnost platit příspěvky do systému „timbres-intempéries“ (poplatek za špatné počasí) a „timbres-fidélité“ (poplatek za loajalitu), na které Komise v projednávané věci zaměřuje svá vyjádření.

25 — Viz rozsudek *Arblade* a další, uvedený výše v poznámce pod čarou 23, bod 50 (který se výslovně zabývá placením příspěvku na „timbres-intempéries“ a „timbres-fidélité“).

existuje přímá vazba mezi platbou příspěvku a takovým užitekem. Proto Komise tvrdí, že Maďarsko nemůže od společnosti vymáhat příspěvek, který je určen na činnosti uskutečňované v České republice, hostitelském členském státu, protože Maďarsko, stát původu, není odpovědné za poskytování takových užiteků v České republice.

nanci však byli do Belgie přesunuti *dočasně* jejich zaměstnavateli se sídlem ve Francii. Byli tudíž již chráněni podle francouzského systému sociálního zabezpečení na základě příspěvků odvedených jejich zaměstnavateli francouzským orgánům. Požadavek, aby jejich zaměstnavatelé přesto platili příspěvky na sociální zabezpečení v Belgii byl správně považován za dodatečný výdaj a ekonomickou zátěž, která jejich zaměstnavatele stavěla do nevýhodného soutěžního postavení při nabízení služeb ve srovnání s belgickými soutěžiteli (kteří museli platit pouze belgické příspěvky za své zaměstnance)²⁷.

35. Nemyslím si, že by Soudní dvůr měl vyhovět výzvě Komise k použití rozsudku ve věci Arblade a další *per analogiam*.

36. Zaprvé, neakceptuji to, že povaha povinnosti zaměstnavatele ve věci Arblade a další, tedy platit „timbres“, je srovnatelná s povinností společnosti CIBA platit příspěvek. Ve věci Arblade a další existovala možná přímá vazba mezi odváděním příspěvku („timbres“) a (možným) poskytováním sociálních užiteků Belgií těm zaměstnancům, za které byla platba odvedena²⁶. Dotčení zaměst-

37. V projednávané věci taková přímá vazba mezi platbou příspěvku a užitekem získaným jednotlivým zaměstnancem neexistuje²⁸. CIBA neplatí příspěvek na sociální zabezpečení maďarským orgánům za své české zaměstnance (nebo své maďarské zaměstnance), aby zajistila, že každý zaměstnanec může získat konkrétní užitek poskytovaný maďarským státem. Naopak CIBA musí platit v Maďarsku daň, která se používá pro účely odborného vzdělávání maďarských

26 — Rozsudek ponechal na vnitrostátním soudu, aby určil, zda příspěvky splatné v Belgii vedly ke vzniku skutečného sociálního zvýhodnění pro dotyčné pracovníky; viz bod 53 rozsudku.

27 — Část úvahy byla zřejmě taková, že „vyslání“ zaměstnanci nepotřebují a/nebo nutně nezískávají dodatečné výhody v Belgii; viz body 51 až 54 rozsudku.

28 — Viz bod 21 výše.

zaměstnanců *obecně*. Situace je tedy odlišná od situace ve věci Arblade a další.

38. Zadržují zjišťují jiné omezení „vycházející z [daňových] pravidel jednoho státu“ vedle toho, které označila Komise.

39. Podle ustálené judikatury musí být za omezení svobody usazování považována všechna opatření, která výkon této svobody zakazují, jsou na překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním²⁹. Ve věci Hartlauer Handelsgesellschaft³⁰ Soudní dvůr potvrdil, že se uvedená zásada použije v případech, ve kterých není tvrzena diskriminace na základě státní příslušnosti. Ačkoliv znění článků 43 ES a 48 ES naznačují, že jejich cílem je zajistit právo na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě³¹.

40. Projednávaná věc přináší novou otázku, jelikož Soudní dvůr není žádán, aby posoudil typický případ daňové diskriminace – například zda má být poskytnuta úleva za okolností ekonomického dvojího zdanění zaviněného rozdílem v daňovém zacházení s příjmem z vnitrostátního zdroje, na rozdíl od zahraničních zdrojů³².

41. Zkoumání maďarských právních předpisů podle mého názoru odhaluje omezení vyplývající z fungování jediného daňového systému, který zjevně funguje tak, že znevýhodňuje společnost, která usiluje o výkon svého práva na svobodu usazování. Identifikuji takové znevýhodnění jako znevýhodnění vyplývající ze skutečnosti, že společnost, která se chce usadit v zahraničí, musí vzít v úvahu skutečnost, že musí ve svém domovském členském státu platit daň založenou na části mzdových nákladů na její zaměstnance v hostitelském členském státu. Taková povinnost může existovat (tak jako v projednávané věci) vedle povinnosti platit podobnou dávku v členském státu, ve kterém společnost zřizuje svou pobočku. Konečně, společnosti nemusí být umožněno

29 — Viz rozsudek *Columbus Container Service*, uvedený výše v poznámce pod čarou 2, bod 34 a tam uvedená judikatura.

30 — Rozsudek ze dne 10. března 2009, C-169/07 (Sb. rozh. s. I-1721, bod 33).

31 — Viz rozsudek ze dne 15. května 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, body 18 a 19 a tam uvedená judikatura); viz rovněž rozsudek ze dne 14. prosince 2006, *Cadbury Schweppes* (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, body 41 a 42).

32 — Viz rozsudek ze dne 15. července 2004, *Lenz* (Sb. rozh. s. I-7063), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že volba daňového zacházení v rámci daně z příjmu dostupná pro vnitrostátní dividendy musí být rozšířena na zahraniční zdroje dividend. Viz rovněž rozsudek ze dne 14. února 2006, *Denkavit International* (C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že články 43 ES a 48 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, které mateřskou společnost-neresidenta zatěžují zdaněním jí vyplácených dividend, ale přitom téměř zcela osvobozují od takového zdanění mateřské společnosti-residenty.

využití kompenzačního opatření³³ ke snížení nákladů na odvádění příspěvku v domovském členském státu (Maďarsko). Posledně uvedený bod závisí na výkladu maďarských právních předpisů, který pochopitelně v konečném důsledku přísluší vnitrostátnímu soudu.

s přepravou zaměstnanců pracujících v České republice do Maďarska a ubytovat je v Maďarsku, aby mohli využít školení, které pomáhala financovat.

42. Maďarské právní předpisy vyžadují, aby maďarská mateřská společnost v Maďarsku platila příspěvek za své vlastní zaměstnance i za zaměstnance své české pobočky. Může využívat kompenzačního opatření ve vztahu k zaměstnancům pracujícím v Maďarsku, jako každá společnost se sídlem v Maďarsku. Nicméně se zdá, že nemůže využít srovnatelné kompenzační opatření v České republice ve vztahu k zaměstnancům, kteří tam pracují, jelikož veškeré kompenzační mechanismy musí být v souladu s maďarským právem³⁴. Proto musí buď zaplatit příspěvek za zaměstnance své české pobočky v plném rozsahu (čímž se ztrácí výhoda spočívající ve využití kompenzačního opatření k financování výcviku, který více souvisí s jejími vlastními obchodními potřebami a snižuje celkovou daňovou povinnost), nebo – pokud by pro ně připravila školení v *Maďarsku* v rámci kompenzačního opatření – musí čelit dodatečným komplikacím a nákladům spojeným

43. Maďarsko tvrdí, že podle jeho právních předpisů je se všemi společnostmi zacházeno stejně – včetně těch společností, které mají zahraniční pobočky – a tedy nedochází k diskriminaci. Maďarsko zdůrazňuje, že CIBA (stejně jako společnost usazená výlučně v Maďarsku) je oprávněna ke snížení své celkové povinnosti ohledně platby daného příspěvku tím, že využije kompenzační opatření.

44. Ačkoliv je to nepochybně pravda, soudím, že to neodpovídá na předmětnou otázku.

45. Společnost, která chce využít kompenzační opatření, musí splňovat konkrétní ustanovení maďarských právních předpisů, které stanoví čtyři možnosti kompenzačních opatření. Budu se postupně ve stručnosti zabývat každou z uvedených možností.

33 — Viz výše, bod 8.

34 — Podrobněji to zkouám v bodech 45 až 49 níže.

46. Možností (i) je uzavření dohody o spolupráci se zařízením pro vyšší vzdělávání, které splňuje požadavky zákona XXVI z roku 1993 o odborném výcviku. Zákon je zřejmě formulován tak, že pouze maďarské zařízení vyššího vzdělávání splní jeho požadavky, a bude tudíž přijatelným partnerem pro takovou dohodu o spolupráci.

47. Možností (ii) je uzavření „učňovské“ smlouvy pro praktický výcvik, která zahrnuje „pracovní umístění“ následované obdobím školení v průmyslové škole. Není jasné, zda se úvodní pracovní umístění může uskutečnit v provozovně nacházející se v České republice, a nikoliv v Maďarsku. Každopádně se zdá, že přinejmenším druhá část smlouvy by se musela uskutečnit v průmyslové škole, která byla schválena maďarskými orgány. To by zřejmě vylučovalo využití průmyslové školy v České republice.

48. Možností (iii) je poskytnutí grantu na rozvoj odborné výcvikové instituce. Z dokumentů předložených Soudnímu dvoru se jeví, že tato možnost je omezena na zařízení se sídlem v Maďarsku.

49. Konečně, možnost (iv) zahrnuje uzavření smlouvy se schváleným orgánem za účelem školení vlastních zaměstnanců. Z dokumentů dostupných Soudnímu dvoru se opět jeví, že „schváleným orgánem“ je zařízení schválené podle maďarského práva. I za předpokladu, že by takové zařízení bylo připraveno uzavřít smlouvu o výcviku zaměstnanců společnosti CIBA pracujících v České republice přímo v České republice a že by to bylo přípustné podle maďarského práva, jeví se jako přijatelné předpokládat, že by za to účtovalo více, nežli by mohlo účtovat za srovnatelný výcvik uskutečněný v Maďarsku.

50. Zdá se tedy možné zaujmout názor, že kompenzační opatření je v zásadě dostupné jenom tehdy, pokud společnost využívá maďarskou instituci jako svého výcvikového partnera. Zdá se mi, že to společnost, která funguje na přeshrančním základě, zbavuje možnosti využívat kompenzační opatření ve vztahu k té části svých zaměstnanců, která pracuje v jiném členském státu.

51. V konečném výsledku však přísluší vnitrostátnímu soudu (který má výhodu plného přístupu k příslušným vnitrostátním právním předpisům), aby ověřil a) zda maďarské právní předpisy umožňují společnosti CBA využívat jednu z variant kompenzačního opatření tím,

že využije školící partnery v České republice, a nikoliv v Maďarsku; a b) pokud ano, zda náklady takové varianty budou srovnatelné s náklady na využití kompenzačního opatření se školícím partnerem v Maďarsku.

a administrativní zátěž spojenou s přepravou svých zaměstnanců pracujících v České republice do Maďarska za účelem účasti na školícím programu a poskytnout jim ubytování a pokrytí životních nákladů po dobu jejich tamního pobytu.

52. Mám-li pravdu, existují pro takovou společnost nejméně tři (vzájemně propojená) znevýhodnění ve srovnání se společností, která působí výlučně v Maďarsku. Zaprvé si nemůže zvolit financování konkrétního školení pro své zaměstnance v České republice, které přímo vyhovuje jejím vlastním obchodním potřebám, namísto toho, aby převzala povinnost platit příspěvek v plném rozsahu; takže má menší flexibilitu ve své volbě strategie. Zadruhé, jakmile zaplatí příspěvek (který se poté obecně použije na zvyšování úrovně odbornosti maďarských zaměstnanců) musí si stále klást otázku, zda potřebuje *navíc* financovat výcvik ke zvýšení odbornosti vlastních zaměstnanců. V tomto smyslu se nakonec může stát, že bude platit nejen dva příspěvky na vzdělávání (podle českého a maďarského práva), ale další částky za školení specificky relevantní pro zaměstnání vykonávané jejími zaměstnanci (což obecně nebude případ společností působících výlučně v Maďarsku, které jsou schopny využívat kompenzační opatření). Zatřetí, pokud využije kompenzační opatření k uskutečnění školení v Maďarsku pro své české zaměstnance, musí akceptovat dodatečné náklady

53. Konstatuji tedy, že způsob, kterým je příspěvek ukládán – jenž vyplývá přímo z daňových právních předpisů jediného členského státu, Maďarska – způsobuje omezení, protože činí výkon svobody usazování méně atraktivním³⁵.

54. Takové omezení svobody usazování lze připustit pouze tehdy, je-li založeno na objektivních skutečnostech, které je odůvodňují naléhavými důvody obecného zájmu a jeho uplatnění je způsobitelné zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné³⁶.

35 — Podle mého názoru nevzniká žádná otázka ohledně toho, zda Maďarsko nebo Česká republika musí mít přednost při výběru příspěvku na odborné vzdělávání (jak by tomu bylo, pokud by byly srovnávány dva daňové systémy ve dvou různých členských státech). Omezení vzniká pouze na základě způsobu, jakým jsou formulovány maďarské právní předpisy.

36 — Viz rozsudek Lidl Belgium, uvedený výše v poznámce pod čarou 31, bod 27.

55. Maďarská vláda se ve svém písemném vyjádření nesnažila předložit žádné odůvodnění. Když byla při jednání výslovně vyzvána, zda si přeje přednést vyjádření ohledně odůvodnění, takové možnosti nevyužila.

56. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr určil, že došlo k omezení svobody usazování, pro které nebylo poskytnuto žádné odůvodnění.

Závěry

57. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Pest Megyei Bíróság takto:

„Výpočet příspěvku na odborné vzdělávání, který je založen na mzdových nákladech zaměstnanců společnosti včetně zaměstnanců, které zaměstnává v pobočce nacházející se v jiném členském státu (bez ohledu na to, že společnost rovněž řádně plní povinnosti v oblasti daní a sociálního zabezpečení, pokud jde o tyto pracovníky, ve státu, ve kterém se pobočka nachází), je omezením ve smyslu článků 43 ES a 48 ES tehdy, pokud činí výkon svobody usazování méně atraktivním.“