

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
ELEANOR SHARPSTON
apresentadas em 17 de Dezembro de 2009¹

1. No presente processo suscitam-se duas questões delicadas. A primeira é saber em que medida a competência dos Estados-Membros em matéria de fiscalidade directa é circunscrita pelo Tratado CE². A segunda tem a ver com o papel do Tribunal de Justiça na eliminação da dupla tributação³. O Pest Megyei Bíróság (tribunal regional de Pest) pergunta se os artigos 43.º CE e 48.º CE se opõem a que a administração fiscal húngara cobre uma «contribuição para a formação profissional» (a seguir «contribuição») calculada com base nos custos salariais, tendo em consideração o número de trabalhadores, incluindo os que estão empregados numa sucursal situada noutro Estado-Membro no qual a sociedade cumpre as suas obrigações tributárias e as relativas à segurança social respeitantes a esses empregados.

Quadro jurídico

O Tratado CE

2. O artigo 43.º CE proíbe as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. O artigo 48.º CE dispõe que a proibição se aplica também às sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na Comunidade, as quais são equiparadas às pessoas singulares, nacionais dos Estados-Membros⁴.

O Acordo bilateral

3. Como o próprio nome indica, o Acordo entre a República da Hungria e a República Checa para evitar a dupla tributação e

1 — Língua original: inglês.

2 — V. acórdãos Marks and Spencer (C-446/03, Colect. 2005, p. I-10837, n.º 29 e a jurisprudência aí citada) e, mais recentemente, Columbus Container Services (C-298/05, Colect., p. I-10451, n.º 28 e a jurisprudência aí citada).

3 — A dupla tributação é definida em relação aos impostos sobre o rendimento quer como dupla tributação jurídica (tributação duas vezes do mesmo rendimento ao mesmo contribuinte) quer como dupla tributação económica (tributação duas vezes do mesmo rendimento a dois contribuintes diferentes; há dupla tributação económica quando, por exemplo, os mesmos lucros são tributados, primeiro, à empresa em sede do imposto sobre as sociedades e, em seguida, ao accionista em sede do imposto sobre o rendimento). V. conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed no processo Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation («ACT») (C-374/04, Colect., p. I-11673, n.ºs 4 e 5, nos quais aborda estes conceitos).

4 — V., por exemplo, acórdão Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Colect., p. I-5145, n.º 37).

prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património⁵ (a seguir «Acordo bilateral»), disciplina a tributação e a evasão fiscal no caso de pessoas singulares ou colectivas estarem potencialmente sujeitas a tributação em ambos os Estados signatários.

4. Os artigos 1.º e 2.º⁶ do Acordo bilateral, prevêem que este se aplica às pessoas residentes na Hungria, na República Checa ou em ambos os Estados e aos impostos sobre o rendimento e sobre o património, incluindo os impostos sobre o montante total dos ordenados ou salários pagos pelas empresas.

Legislação húngara relevante

5. Um dos objectivos enunciados no artigo 1.º da Lei LXXXVI de 2003 relativa à contribuição para a formação profissional e aos auxílios destinados ao melhoramento da formação, é permitir às pessoas adquirir qualificações reconhecidas pelas autoridades

5 — Assinado em Praga em 14 de Janeiro de 1993 e, por conseguinte, anterior à adesão destes Estados à União Europeia.

6 — Lei XCIII de 1996, que ratificou o Acordo bilateral, na Hungria.

húngaras como necessárias para exercer uma actividade ou uma profissão integrada na força de trabalho.

6. O artigo 2.º dispõe que as sociedades comerciais com sede social na Hungria estão obrigadas a pagar a contribuição. As pessoas colectivas que tenham sede no estrangeiro também estão obrigadas a pagar essa contribuição, se tiverem uma sucursal húngara.

7. Nos termos do artigo 3.º, a base de cálculo da contribuição são os custos salariais, tal como prevê a legislação húngara (Lei C de 2000, da Contabilidade).

8. Uma empresa que opte por pagar a contribuição directamente à administração fiscal é obrigada a satisfazer na íntegra as suas obrigações. Todavia, os n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º da Lei LXXXVI prevêem que uma empresa possa organizar a sua gestão de forma a reduzir o montante bruto das suas obrigações (a seguir «mecanismo de compensação»). Uma empresa que pretenda utilizar o mecanismo de compensação pode escolher entre quatro opções: (i) celebrar um acordo de cooperação

com um estabelecimento de ensino superior que preencha os requisitos da Lei LXXXVI de 1993 relativa à formação profissional, (ii) celebrar um contrato de «aprendizagem» para formação prática, que inclui um «estágio profissional» seguido de um período de ensino numa escola de formação técnica, (iii) conceder um subsídio, para fins de desenvolvimento, a uma instituição de formação profissional e (iv) celebrar um contrato com um organismo aprovado, para formação dos seus trabalhadores⁷.

O processo principal e as questões prejudiciais

9. A CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft (a seguir «CIBA») é uma sociedade comercial do sector da indústria química, com sede social na Hungria. Tem uma sucursal na República Checa onde uma parte dos seus trabalhadores exerce a actividade laboral. A CIBA cumpre na República Checa as obrigações tributárias e as relativas à segurança social respeitantes aos trabalhadores empregados nesse Estado.

7 — Resumi o essencial dos artigos 1.º, 4.º, n.ºs 1 e 2, da Lei LXXXVI de 2003, a partir do Anexo às observações escritas da CIBA. As opções (i) e (ii) estão previstas no artigo 4.º, n.º 1, da Lei LXXXVI de 2003. As opções (iii) e (iv) são referidas nas observações de ambas as partes no processo principal.

10. A Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (agência tributária húngara, a seguir «APEH») fiscalizou a CIBA para efeitos de verificar a sua situação fiscal nos exercícios de 2003 e 2004, tendo constatado que as declarações de imposto da CIBA relativas a esses anos eram insuficientes. Isto porque, no cálculo do montante da contribuição que estava obrigada a pagar, a CIBA não tinha tido em conta o total dos seus custos salariais na Hungria e dos da sua sucursal na República Checa.

11. A CIBA recorreu para o Pest Megyei Bíróság, alegando que já pagara na República Checa uma imposição idêntica à contribuição para a formação profissional da Hungria, respeitante aos seus trabalhadores empregados na sucursal checa⁸.

12. O Pest Megyei Bíróság decidiu que, segundo o direito nacional, a CIBA estava obrigada a pagar na Hungria a contribuição respeitante tanto aos trabalhadores empregados na sua sucursal na República Checa como aos empregados na Hungria. Embora o tribunal tenha aceite que, no período compreendido entre 1 de Abril de 2000 e 22 de Agosto de 2006, a CIBA pagou efectivamente

8 — Nos termos da Lei 589/1992 da República Checa relativa às contribuições para a segurança social e às contribuições estatais em matéria de emprego.

contribuições para a segurança social e a contribuição para a formação profissional na República Checa, considerou que esse pagamento (em particular, o da contribuição húngara) não eram abrangidos pelo Acordo bilateral.

Análise

13. Apesar disso, o tribunal suspendeu a instância e submeteu a seguinte questão ao Tribunal de Justiça, para decisão a título prejudicial:

«A liberdade de estabelecimento, consagrada nos artigos 43.º CE e 48.º CE, opõe-se a uma norma nacional nos termos da qual as sociedades comerciais com domicílio na Hungria também devem pagar a contribuição para a formação profissional quando empreguem trabalhadores nas suas sucursais estrangeiras e cumpram as suas obrigações tributárias e as relativas à segurança social respeitantes aos referidos trabalhadores no Estado em que se encontra a sucursal?»

14. Foram apresentadas observações escritas em representação da CIBA, do Governo húngaro e da Comissão. Estas três partes, juntamente com o Reino Unido, apresentaram também alegações orais na audiência.

15. A CIBA alega que, na sequência da adesão da Hungria à União Europeia, em 1 de Maio de 2004⁹, a obrigação de pagar a contribuição para a formação profissional é incompatível com o princípio da liberdade de estabelecimento. Esta obrigação penaliza as empresas húngaras que exerçam uma liberdade fundamental consagrada no Tratado, pois têm que pagar duas vezes uma contribuição comparável, respeitante aos mesmos trabalhadores: à administração fiscal húngara (uma vez que a sociedade-mãe tem a sua sede social na Hungria) e à administração fiscal checa (uma vez que a sucursal está situada na República Checa)¹⁰. A CIBA sustenta que tal situação constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento garantida pelos artigos 43.º CE e 48.º CE.

Em que consiste exactamente a contribuição?

16. As partes não estão de acordo em que a contribuição para a formação profissional seja

9 — A investigação do tribunal nacional incide sobre obrigações fiscais da CIBA relativamente aos exercícios de 2003 e 2004. Contudo, é evidente que não pode existir uma incompatibilidade com o direito comunitário antes da adesão da Hungria à UE: v. acórdão *Ynos kft* (C-302/04, Colect., p. I-371, n.º 35 e 36).

10 — No processo principal, a CIBA apresentou uma certidão comprovativa do pagamento de uma contribuição idêntica na República Checa, igualmente com base nos custos salariais dos trabalhadores. Da legislação húngara parece decorrer que, se a CIBA fosse uma empresa checa com sede em Praga e uma sucursal em Budapeste, teria à mesma a obrigação de pagar a referida contribuição (v. n.º 6).

um imposto. A forma como a contribuição deve ser classificada é claramente relevante para a questão de saber se está ou não abrangida pela competência dos Estados-Membros em matéria de fiscalidade directa, o que, por sua vez, determina em que medida a CIBA pode invocar os artigos 43.º CE e 48.º CE para alegar que a dupla tributação que tem de pagar é ilegal.

17. Os Governos húngaro e do Reino Unido defendem que a contribuição para a formação profissional é um imposto. Por conseguinte, a determinação da base de cálculo cai no âmbito da competência dos Estados-Membros em matéria fiscal. O facto de resultar uma dupla tributação da obrigação de pagar a contribuição para formação profissional na Hungria e uma imposição comparável na República Checa é uma mera consequência de dois Estados-Membros exercerem paralelamente a sua soberania fiscal. Por isso, não constitui uma restrição nos termos dos artigos 43.º CE e 48.º CE.

18. A CIBA alega que a contribuição em causa não é tecnicamente um imposto e que, para os efeitos dos artigos 43.º CE e 48.º CE, a dupla imposição constitui realmente uma restrição.

19. A Comissão sustenta que a contribuição é algo que designa como taxa «especial» que, ainda assim, constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento, porque a CIBA é obrigada a pagar uma imposição idêntica na República Checa, com base nos custos salariais dos trabalhadores. Na audiência, a Comissão levou mais longe esta alegação, explicando que considera a contribuição em causa como uma taxa «especial» devido ao facto de existir um nexo directo entre a contribuição cobrada e a contraprestação do Estado: os fundos obtidos através da contribuição são aplicados pelo Governo húngaro especificamente para fins de formação profissional. A Comissão defende que a situação é diferente da do imposto sobre as sociedades (por exemplo), porque neste último caso não é possível estabelecer qualquer nexo directo entre as receitas obtidas através do imposto e os fins a que as mesmas podem ser aplicadas. Consequentemente, a Comissão defende que o Tribunal deve aplicar por analogia, no contexto da liberdade de estabelecimento, os princípios já aplicáveis nos termos do artigo 49.º CE (livre prestação de serviços), a fim de eliminar o impedimento à livre circulação.

20. É evidente que a contribuição não tem as características do imposto sobre as sociedades ou do imposto sobre o rendimento, pois não incide sobre fonte de lucros ou de rendimento¹¹. Pelo contrário, é calculada com referência a uma despesa: os custos salariais. Além disso, é cobrada para um fim específico, a saber, o financiamento do sistema de formação profissional na Hungria.

11 — Refere o imposto sobre as sociedades e o imposto sobre o rendimento como exemplos óbvios de impostos directos, por ambos serem comuns a todos os Estados-Membros.

21. Dito isto, embora a contribuição seja cobrada para esse fim, a CIBA não demonstrou (nem o tribunal nacional considerou) que exista um nexo directo entre a obrigação de pagar a contribuição e qualquer serviço prestado pelo Estado a uma entidade patronal individual para benefício dos seus trabalhadores.

22. Por conseguinte, parece-me que a contribuição é uma prestação financeira das entidades patronais, cobrada para financiar a formação profissional em geral, mas sem que exista qualquer nexo directo entre a contribuição paga e o benefício obtido por essa entidade patronal, respeitante aos seus próprios trabalhadores.

23. Quanto à contribuição paga na República Checa, o Tribunal não dispõe de quaisquer informações que lhe permitam apreciar a sua natureza.

24. O órgão jurisdicional nacional concluiu que a imposição húngara paga na República Checa escapa ao âmbito do Acordo bilateral. Em consequência apesar da prova do

pagamento de uma imposição equivalente na República Checa, a dupla imposição não é eliminada pelo Acordo do modo como são eliminados alguns outros impostos directos.

25. Até hoje, não foi adoptada, no quadro do direito comunitário, qualquer medida de unificação ou de harmonização visando eliminar as situações de dupla tributação¹². Assim, a obrigação de pagar a contribuição não constitui, em si mesma, uma violação do direito comunitário¹³ e, *per se*, não se traduz numa restrição ao exercício da liberdade de estabelecimento¹⁴.

26. Dito isto, a jurisprudência do Tribunal de Justiça reconhece que encargos cumulativos que resultem do exercício paralelo da soberania fiscal de Estados-Membros

12 — V. acórdãos *Columbus Container Services*, referido na nota 2, n.º 45 e *Kerckhaert e Morres* (C-513/04, Colect., p. I-10967, n.º 22).

13 — A contribuição para a formação profissional não é abrangida pelo âmbito das medidas de harmonização parcial até agora adoptadas, designadamente a Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às empresas-mãe e às suas filiais em Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), a Convenção de 23 de Julho de 1990, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas (JO L 225, p. 10) e a Directiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros (JO L 157, p. 38).

14 — V., por exemplo, acórdão *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Colect., p. I-8061, n.º 50).

«restringem» a actividade transfronteiriça. Neste ponto, estou de acordo com a análise que o advogado-geral L. A. Geelhoed fez no processo *ACT*¹⁵, segundo a qual, com base numa análise rigorosa, nessas circunstâncias pode haver dois tipos de «restricção». O primeiro tipo (que designou por «quase-restricções») consiste em restrições que resultam inevitavelmente da coexistência de vários sistemas fiscais nacionais. É indubitável que dão origem a «distorções da actividade económica resultantes do facto de diferentes sistemas jurídicos deverem existir lado a lado» e — como o advogado-geral L. A. Geelhoed assinalou — implicam vantagens ou desvantagens para os operadores económicos¹⁶. O segundo tipo (que designou por «verdadeiras restrições») são «as que vão além das restrições inevitavelmente decorrentes da coexistência dos sistemas fiscais nacionais». O advogado-geral L. A. Geelhoed sugeriu que «em substância, todas as medidas nacionais de tributação directa 'verdadeiramente' restritivas também devem ser consideradas, na prática, como medidas directa ou indirectamente discriminatórias». Mais adiante, fez uma distinção entre «obstáculos à liberdade de estabelecimento resultantes das disparidades ou das diferenças entre os sistemas fiscais de dois ou mais Estados-Membros» — que, afirma, não caem no âmbito de aplicação do artigo 43.º CE — e «obstáculos resultantes de

discriminação que ocorre em resultado das normas de um único ordenamento fiscal»¹⁷.

27. Há duas escolas de pensamento no que se refere à questão de saber se o Tribunal de Justiça deve decidir que a primeira categoria de restrições deve ser eliminada.

28. Referindo-se ao acórdão do Tribunal de Justiça no processo *Schempp*¹⁸, o advogado-geral afirmou que o artigo 43.º CE diz respeito a verdadeiras restrições, e não a quase-restricções: «[...] quando uma restrição à liberdade de estabelecimento decorre unicamente da coexistência das administrações fiscais nacionais, das disparidades entre sistemas fiscais nacionais ou da repartição de competências entre dois regimes fiscais (uma quase restrição), deve escapar ao âmbito de aplicação do artigo 43.º CE. Pelo contrário, as 'verdadeiras restrições', ou seja, as restrições à liberdade de estabelecimento que excedem as que resultam inevitavelmente da existência

15 — Os pontos seguintes baseiam-se, de modo geral (e grato), na análise constante do ponto 2, alínea a), («Aplicação do artigo 43.º CE às disposições sobre impostos directos: Introdução»), n.ºs 32 a 41, das conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed no processo *ACT*, referido na nota 3.

16 — Como refere o advogado-geral L. A. Geelhoed no n.º 38, não é de surpreender que o primeiro tipo tenda a não dar origem a um litígio nos tribunais nacionais entre um sujeito passivo e a administração fiscal que leve à apresentação de um pedido de decisão a título prejudicial.

17 — No n.º 46 das referidas conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed; v. também n.ºs 40 a 44 das minhas conclusões e n.ºs 28 a 30 do acórdão no processo *Deutsche Shell* (C-293/06, Colect., p. I-1129).

18 — Acórdão C-403/03, Colect. 2005, p. I-6421, n.º 45.

dos sistemas fiscais nacionais, caem no âmbito de aplicação do artigo 43.º CE, salvo quando estejam justificadas (...) *O tratamento fiscal desfavorável*, para estar abrangido pelo disposto no artigo 43.º CE, *deve resultar de discriminação decorrente das regras de um regime fiscal*, e não da disparidade ou da repartição das competências fiscais entre (dois ou mais) ‘sistemas fiscais’ dos Estados-Membros»¹⁹.

29. O ponto de vista alternativo é que, se os encargos cumulativos resultantes de dupla tributação causarem restrições que prejudicam a actividade transfronteiriça, o Tribunal de Justiça deve aplicar, por analogia, a sua jurisprudência relativa às liberdades fundamentais, a fim de eliminar esses obstáculos²⁰. Reduzido aos seus traços essenciais, o argumento é que *qualquer* limitação ao exercício de uma liberdade fundamental é «má». Entendo a força deste argumento se, em última análise, vier a ser criado um verdadeiro mercado único. Parece-me importante assinalar, contudo, que actualmente não existe qualquer regra comunitária que estabeleça qual o Estado-Membro que tem prioridade para efeitos fiscais, nessas circunstâncias. Como o Tribunal de Justiça decidiu no acórdão *Saint Gobain*²¹, na falta de medidas de unificação ou de harmonização, os Estados-Membros continuam a ser competentes para

determinar os critérios de tributação dos rendimentos e do património, com vista a eliminar a dupla tributação através, *inter alia*, de convenções internacionais com respeito das regras comunitárias.

30. No meu ponto de vista, a contribuição húngara aqui em questão não é uma «quase-restrição» resultante da coexistência de sistemas fiscais nacionais. A questão de saber como o Tribunal de Justiça trata as restrições decorrentes da existência de dupla tributação é obviamente delicada e importante. Porém, não penso que, para resolver o caso em apreço, o Tribunal de Justiça tenha de se envolver nesse debate.

31. Parece-me suficiente, neste caso, tomar como ponto de partida a forma como o advogado-geral L. A. Geelhoed descreveu o que designou por «verdadeiras restrições», ou seja, «as que vão além das restrições inevitavelmente decorrentes da coexistência dos sistemas fiscais nacionais e que são abrangidas pelo artigo 43.º CE»²².

19 — N.º 55; o sublinhado é meu.

20 — V., por exemplo, 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, p. 52.

21 — Acórdão C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 56 e 57.

22 — N.º 40 das conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed no processo ACT, referido na nota 3.

Qualificação da restrição para efeitos dos artigos 43.º CE e 48.º CE

32. A Comissão aborda o problema perguntando se a *obrigação* de pagar a contribuição na Hungria e uma imposição equivalente na República Checa é suficiente para violar o direito comunitário. Argumenta que essa obrigação desencoraja as sociedades húngaras de abrir filiais no estrangeiro, uma vez que as sociedades que não exercem a sua liberdade de estabelecimento no estrangeiro não estão sujeitas a uma dupla obrigação de pagar a contribuição e o seu equivalente. Embora aceitando que a mera existência de dupla tributação não viola o artigo 43.º CE, a Comissão convida o Tribunal de Justiça a aplicar, por analogia, a solução que adoptou no acórdão *Arblade e o.*²³.

33. O processo *Arblade e o.* dizia respeito a duas sociedades com sede em França mas contratadas para realizar trabalhos de construção na Bélgica, que destacavam temporariamente para esse país alguns dos seus trabalhadores franceses. Essas sociedades foram alvo de um processo instaurado pelas autoridades belgas, por incumprimento da

legislação de segurança social da Bélgica²⁴. O Tribunal de Justiça decidiu que: «uma regulamentação nacional que obriga a entidade patronal, actuando na qualidade de prestadora de serviços na acepção do Tratado, a pagar contribuições patronais para um fundo do Estado-Membro de acolhimento, além das contribuições já pagas para o fundo do Estado-Membro onde está estabelecida, constitui uma restrição à livre prestação de serviços. Com efeito, tal obrigação implica despesas e encargos administrativos e económicos para as empresas estabelecidas noutro Estado-Membro, de modo que estas últimas não se encontram em pé de igualdade, do ponto de vista da concorrência, com as entidades patronais estabelecidas no Estado-Membro de acolhimento e podem assim ser dissuadidas de fornecer prestações no Estado-Membro de acolhimento»²⁵.

34. No caso em apreço, a Comissão alega que a obrigação de pagamento da contribuição, na Hungria, e de uma imposição semelhante na República Checa implica despesas e encargos administrativos e económicos adicionais para empresas como a CIBA. Na audiência, a Comissão desenvolveu este argumento, explicando que, se uma contribuição se destina a financiar um benefício especificamente definido, há um nexo directo entre o

23 — Processos apensos C-369/96 e C-376/96 Acórdão *Arblade e o.* (C-369/96, Colect. [1999], p. I-8453).

24 — A legislação belga em questão incluía as obrigações de pagamento de quotizações nos termos dos regimes de «timbres-intempéries» («selos-intempéries») e «timbres-fidélité» («selos-fidelidade»), nos quais se me afigura que a Comissão concentra as suas observações no caso presente.

25 — V. acórdão *Arblade e o.*, referido na nota 23, n.º 50 (que trata especificamente do pagamento das quotizações para os «timbres-intempéries» e «timbres-fidélité»).

pagamento da contribuição e esse benefício. Portanto, alega a Comissão, a Hungria não pode impor uma contribuição a uma sociedade que se propõe exercer actividades na República Checa, que é o Estado-Membro de acolhimento, uma vez que o país de origem, a Hungria, não é responsável pela prestação desses benefícios na República Checa.

Bélgica pelas suas entidades patronais francesas. Deste modo, já estavam protegidos, ao abrigo do regime de segurança social francês, pelas contribuições pagas pelas suas entidades patronais às autoridades francesas. Exigir que, mesmo assim, as suas entidades patronais ainda tivessem que pagar contribuições para a segurança social na Bélgica foi acertadamente considerado uma despesa adicional e um encargo económico que colocavam as entidades patronais numa situação de desvantagem concorrencial, quando quisessem prestar serviços, em relação às entidades patronais belgas (que só tinham que pagar as contribuições belgas respeitantes aos seus trabalhadores)²⁷.

35. Não penso que o Tribunal de Justiça deva seguir a proposta da Comissão no sentido da aplicação, por analogia, da jurisprudência *Arblade e o.*

36. Em primeiro lugar, não aceito que a natureza da obrigação da entidade patronal de efectuar o pagamento dos «*timbres*», estabelecida no acórdão *Arblade e o.*, seja comparável à obrigação de pagamento da contribuição por parte da CIBA. No processo *Arblade e o.* existia um potencial nexo directo entre o pagamento da contribuição (os «*timbres*») e a (possível) prestação de um benefício social, pela Bélgica, aos trabalhadores em relação aos quais o pagamento tinha sido efectuado²⁶. Contudo, os trabalhadores em questão estavam *temporariamente* destacados na

37. No caso em apreço, não existe esse nexo directo entre o pagamento da contribuição e o benefício recebido por um trabalhador individual²⁸. A CIBA não paga às autoridades húngaras uma contribuição para a segurança social em relação aos seus trabalhadores checos (ou mesmo aos seus trabalhadores húngaros) a fim de assegurar que cada trabalhador possa receber um determinado benefício concedido pelo Estado húngaro. Pelo contrário, a CIBA é obrigada a pagar na Hungria uma imposição que é aplicada para fins de formação profissional da força de trabalho

26 — O acórdão determina que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar se as quotizações exigidas na Bélgica concediam realmente direito a qualquer benefício social nesse país, para os trabalhadores em questão: v. n.º 53 do acórdão.

27 — Parte do raciocínio parece ter sido o de que os trabalhadores «destacados» não necessitavam, e/ou não recebiam necessariamente, prestações adicionais na Bélgica: v. n.º 51 a 54 do acórdão.

28 — V. n.º 21.

húngara *em geral*. Esta situação é, portanto, diferente da do processo *Arblade e o.*

38. Em segundo lugar, vejo aqui uma restrição, «em resultado das normas de um único ordenamento fiscal», diferente da identificada pela Comissão.

39. É jurisprudência assente que devem ser consideradas restrições todas as medidas que proíbem, dificultam ou tornam menos atractivo o exercício da liberdade de estabelecimento²⁹. No acórdão *Hartlauer Handelsgesellschaft*³⁰, o Tribunal de Justiça confirmou que este princípio se aplica em casos em que não existe qualquer alegação de discriminação em razão da nacionalidade. Embora a redacção dos artigos 43.º e 48.º CE sugira que estas disposições visam assegurar que os nacionais e as sociedades estrangeiras são tratados, no Estado de acolhimento, da mesma forma que os nacionais desse Estado, tais disposições opõem-se igualmente a que o Estado-Membro de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-Membro de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação³¹.

40. O presente caso levanta uma questão nova, na medida em que não se pede ao Tribunal de Justiça que aprecie uma situação de discriminação fiscal típica — por exemplo, se deve ser concedida isenção numa situação de dupla tributação devido à diferença de tratamento fiscal dos rendimentos de origem nacional e dos de origem estrangeira³².

41. A meu ver, o exame da legislação húngara revela uma restrição que decorre da aplicação de um sistema fiscal único que é claramente desvantajoso para uma sociedade que pretenda exercer o seu direito de liberdade de estabelecimento. Penso que essa desvantagem deriva do facto de que uma sociedade que pretende estabelecer-se no estrangeiro tem de ter em conta que está obrigada a pagar no seu Estado-Membro de origem uma imposição baseada, em parte, nos custos salariais dos seus trabalhadores destacados no Estado de acolhimento. Esta imposição pode ser complementar (como acontece no presente caso) da obrigação de pagar uma imposição semelhante no Estado-Membro onde a sociedade estabelece uma sucursal. Por último, a sociedade pode não ter condições para

29 — V. acórdão *Columbus Container Services*, referido na nota 2, n.º 34 e a jurisprudência aí citada.

30 — Acórdão C-169/07, *Colect.*, p. I-1721, n.º 33.

31 — V. acórdão *Lidl Belgium* (C-414/06, *Colect.*, p. I-3601, n.º 18 e 19 e a jurisprudência aí citada); v. também acórdão *Cadbury Schweppes* (C-196/04, *Colect.*, p. I-7995, n.º 41 e 42).

32 — V. acórdão *Lenz* (C-315/02, *Colect.*, p. I-7063) no qual o Tribunal de Justiça decidiu que a opção pelo tratamento de imposto sobre o rendimento para os dividendos de origem nacional deve ser alargada aos dividendos de origem estrangeira. V. também o acórdão *Denkavit International BV* (C-170/05, *Colect.* [2006], p. I-11949) no qual o Tribunal de Justiça decidiu que os artigos 43.º CE e 48.º CE se opõem a uma legislação nacional que impõe a obrigação de cobrar imposto sobre os dividendos distribuídos a uma sociedade-mãe não residente, ao passo que concede às sociedades-mãe residentes uma isenção quase total desse imposto.

utilizar o mecanismo de compensação³³ a fim de reduzir os custos do pagamento da contribuição no Estado-Membro de origem (a Hungria). Este último ponto tem a ver com a interpretação da legislação húngara, o que, como é natural, compete em última análise ao tribunal nacional.

42. A legislação húngara exige que uma sociedade-mãe húngara pague a contribuição respeitante tanto aos seus próprios trabalhadores na Hungria como aos da sua sucursal checa. Tal como qualquer outra sociedade com sede na Hungria, pode recorrer ao mecanismo de compensação no que diz respeito aos seus trabalhadores residentes na Hungria. Porém, parece que não pode pôr em prática medidas de compensação equivalentes, na República Checa, relativamente aos seus trabalhadores aí destacados, pois todas as medidas de compensação têm que se conformar com o direito húngaro³⁴. Por conseguinte, ou tem que pagar na íntegra a contribuição respeitante aos seus trabalhadores empregados na República Checa (perdendo, deste modo, a vantagem de utilizar o mecanismo de compensação para financiar uma formação mais relevante para as suas próprias necessidades comerciais e para reduzir o montante global das suas obrigações fiscais) ou, tendo tomado medidas para esses trabalhadores, *na Hungria*, ao abrigo do mecanismo de compensação, tem que suportar o encargo adicional das despesas de transporte para a Hungria e de alojamento neste país, dos trabalhadores

destacados na República Checa, a fim de estes poderem beneficiar da formação que a sociedade ajudou a financiar.

43. A Hungria alega que, ao abrigo da sua legislação, todas as sociedades recebem tratamento igual — incluindo as que têm filiais estrangeiras — e que, por conseguinte, não há discriminação. A Hungria assinala que a CIBA (como qualquer sociedade estabelecida apenas na Hungria) tem direito a reduzir o montante bruto das suas obrigações através do mecanismo de compensação.

44. Embora esta alegação seja indubitavelmente verdadeira, parece-me que não toca na questão principal.

45. Uma empresa que pretenda utilizar o mecanismo de compensação tem de respeitar as disposições específicas da legislação húngara que estabelecem as quatro opções de compensação. Analisemos resumidamente cada uma dessas opções.

33 — V. n.º 8.

34 — Abordarei esta questão em mais pormenor nos n.ºs 45 a 49.

46. A opção (i) consiste em celebrar um acordo de cooperação com um estabelecimento de ensino superior que preencha os requisitos da Lei LXXXVI de 1993. Esta lei parece ter sido concebida de forma a que só um estabelecimento de ensino superior húngaro preencha os requisitos e seja, portanto, um parceiro aceitável para esse acordo de cooperação.

47. A opção (ii) consiste em celebrar um contrato de «aprendizagem» para formação prática, que inclui um «estágio profissional», seguido de um período de ensino numa escola de formação técnica. Não é claro se o estágio profissional inicial pode ser realizado em instalações situadas na República Checa, em vez da Hungria. Deste modo, parece que pelo menos a segunda parte desta alternativa teria que decorrer numa escola de formação técnica aprovada pelas autoridades húngaras, o que excluiria automaticamente uma escola de formação técnica na República Checa.

48. A opção (iii) seria conceder um subsídio, para fins de desenvolvimento, a uma instituição de formação profissional. Pelos elementos à disposição do Tribunal de Justiça, esta opção parece limitada a instituições com sede na Hungria.

49. Por último, a opção (iv) consiste em celebrar um contrato com um organismo aprovado, para formação dos seus trabalhadores. Dos elementos à disposição do Tribunal de Justiça parece decorrer igualmente que «organismo aprovado» quer dizer um organismo aprovado ao abrigo da legislação húngara. Mesmo supondo que esse organismo estivesse preparado para celebrar um contrato com vista à formação dos trabalhadores da CIBA deslocados na República Checa e que tal fosse permitido pela lei húngara, é plausível assumir que cobraria mais do que aquilo que poderia cobrar por uma formação equivalente realizada na Hungria.

50. Portanto, parece possível assumir o ponto de vista de que, essencialmente, o mecanismo de compensação só pode ser utilizado se uma sociedade utilizar uma instituição húngara como seu parceiro de formação. Em termos práticos, parece-me que isto priva uma sociedade que exerce actividades transfronteiriças da possibilidade de utilizar o mecanismo de compensação relativamente à parte da sua força de trabalho deslocada noutra Estado-Membro.

51. Porém, em última análise, é ao órgão jurisdicional nacional (que tem o acesso mais completo à legislação nacional relevante) que cabe verificar se (a) a legislação húngara permitiria à CIBA fazer uso de uma das quatro opções do mecanismo de compensação,

utilizando parceiros de formação na República Checa em vez da Hungria; e (b) em caso afirmativo, se os custos dessa alternativa seriam comparáveis aos da utilização do mecanismo de compensação com um parceiro de formação, na Hungria.

mecanismo de compensação para arranjar os meios de formação, na Hungria, dos seus trabalhadores deslocados na República Checa, tem que arcar com os custos adicionais e despesas administrativas inerentes ao transporte, para a Hungria, dos seus trabalhadores destacados na República Checa, a fim de participarem no programa de formação, e pagar-lhes as despesas de subsistência e alojamento enquanto ali permanecerem.

52. Se o meu raciocínio está correcto, essa sociedade tem pelo menos três desvantagens (inter-relacionadas) em comparação com uma sociedade que exerça a sua actividade exclusivamente na Hungria. Primeiro, não pode optar pelo financiamento de uma formação específica para os seus trabalhadores na República Checa, que seja directamente relevante para as suas próprias necessidades comerciais, em vez de assumir a responsabilidade total pela contribuição; portanto, tem menos flexibilidade na sua escolha de estratégia. Segundo, uma vez paga a contribuição (que será depois aplicada, em termos gerais, para melhorar o nível de qualificações dos trabalhadores húngaros) tem que se colocar a si própria a questão de saber se, *além disso*, precisa de financiar uma formação destinada a melhorar as qualificações dos seus próprios trabalhadores. Neste sentido, pode acabar por pagar não só as duas contribuições para formação profissional (nos termos das legislações húngara e checa) mas também outro montante complementar, para formação profissional específica (o que, de uma maneira geral, não aconteceria com uma sociedade estabelecida exclusivamente na Hungria e com a possibilidade de utilizar o mecanismo de compensação). Terceiro, caso utilize o

53. Concluo, por conseguinte, que a forma como a contribuição é imposta — que decorre directamente da legislação fiscal de um único Estado-Membro, a Hungria — dá lugar a uma restrição, porque torna menos atractivo o exercício do direito de liberdade de estabelecimento³⁵.

54. Essa restrição só pode ser admitida se assentar em elementos objectivos justificados por razões imperiosas de interesse geral e a sua aplicação for adequada para atingir o objectivo em questão e não ultrapasse o que é necessário para atingir esse objectivo³⁶.

35 — Na minha análise, não se põe a questão de saber se a Hungria ou a República Checa deviam ter prioridade na cobrança da contribuição para formação profissional (como aconteceria se comparássemos dois sistemas fiscais em dois Estados-Membros diferentes). A restrição resulta unicamente da forma como a legislação húngara está configurada.

36 — V. acórdão Lidl Belgium, referido na nota 31, n.º 27.

55. Nas suas observações escritas, o Governo húngaro não fez qualquer esforço para apresentar fundamentos justificativos. Tendo-lhe sido perguntado no decurso da audiência se desejava apresentar observações quanto à justificação, não aproveitou a oportunidade para o fazer.

56. Consequentemente, proponho que o Tribunal de Justiça conclua pela existência de uma restrição à liberdade de estabelecimento, para a qual não foi apresentada qualquer justificação.

Conclusão

57. Em face do exposto, considero que o Tribunal de Justiça deve responder o seguinte à questão submetida pelo Pest Megyei Bíróság:

«O cálculo da contribuição para a formação profissional, a pagar com base nos custos salariais dos trabalhadores de uma empresa, incluindo os dos trabalhadores empregados numa sucursal estabelecida noutro Estado-Membro (não obstante o facto de essa empresa também cumprir as suas obrigações fiscais e de segurança social respeitantes a esses trabalhadores no Estado onde a sucursal se encontra situada) constitui uma restrição na acepção dos artigos 43.º CE e 48.º CE se tornar menos atractivo o exercício da liberdade de estabelecimento».