



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 13ης Νοεμβρίου 2014¹

Υπόθεση C-512/13

C. G. Sopora

[αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Βασίλειο των Κάτω Χωρών)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων — Άρθρο 45 ΣΛΕΕ —
Εθνικός φόρος εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες — Αποζημίωση που καταβάλλεται από τον
εργοδότη για έξοδα εκπατισμού του εργαζομένου — Αφορολόγητη κατ' αποκοπήν αποζημίωση
εξόδων για εργαζομένους από την αλλοδαπή, ποσού αντιστοιχούντος στο 30 % της βάσης επιβολής
του φόρου εισοδήματος — Προϋπόθεση αλλοδαπής κατοικίας, ευρισκόμενης σε απόσταση μεγαλύτερη
των 150 χιλιομέτρων από τη μεθόριο — Προνομιακή μεταχείριση έναντι ημεδαπών —
Διακριτική μεταχείριση μεταξύ των υπηκόων διαφόρων κρατών μελών»

I – Εισαγωγή

1. Όταν ένα κράτος μέλος λαμβάνει μέτρα προκειμένου να προωθήσει την απασχόληση αλλοδαπών εργαζομένων στο εσωτερικό του, δεν δημιουργεί καταρχήν πρόβλημα για την ελεύθερη κυκλοφορία εντός της εσωτερικής αγοράς. Ωστόσο, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών περιόρισε στην προκείμενη περίπτωση την εφαρμογή των εν λόγω μέτρων σε ορισμένους αλλοδαπούς εργαζομένους, καθώς θεώρησε την απόσταση της κατοικίας τους από την ολλανδική μεθόριο ως ένδειξη για την ανάγκη προνομιακής μεταχειρίσεώς τους. Μόνον δηλαδή όταν η απόσταση αυτή είναι αρκούντως μεγάλη μπορούν οι εν λόγω εργαζόμενοι να επωφεληθούν από το γενικό τεκμήριο ότι, επειδή διατηρούν διπλό νοικοκυριό, υποβάλλονται σε σημαντικού ύψους έξοδα, τα οποία υπό ορισμένες προϋποθέσεις λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.

2. Ακολούθως πρέπει να διευκρινιστεί αν μια τέτοιου είδους διαφοροποιημένη προνομιακή μεταχείριση αλλοδαπών εργαζομένων χρήζει καταρχήν εκτιμήσεως με γνώμονα τις θεμελιώδεις ελευθερίες και, αν ναι, σε ποιον βαθμό είναι επιτρεπτό για τον εθνικό νομοθέτη να βασίζεται συναφώς σε γενικά τεκμήρια χάριν διοικητικής απλοποίησης.

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

II – Νομικό πλαίσιο

A – Δίκαιο της Ένωσης

3. Το άρθρο 45 ΣΛΕΕ ορίζει τα εξής:

«(1) Εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Ένωσης.

(2) Η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας.

[...]»

4. Το άρθρο 7 του κανονισμού (ΕΕ) 492/2011 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 5ης Απριλίου 2011, που αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων στο εσωτερικό της Ένωσης² (στο εξής: κανονισμός για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων), ορίζει:

«(1) Ο εργαζόμενος υπήκοος ενός κράτους μέλους δεν δύναται στην επικράτεια των άλλων κρατών μελών να έχει, λόγω της ιθαγενείας του, διαφορετική μεταχείριση από τους ημεδαπούς εργαζομένους ως προς τους όρους απασχόλησης και εργασίας, ιδίως όσον αφορά την αμοιβή ή την απόλυση [...].

(2) Απολαύει των ιδίων κοινωνικών και φορολογικών πλεονεκτημάτων με τους ημεδαπούς εργαζομένους.

[...]»

B – Εθνικό δίκαιο

5. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών επιβάλλει φόρο εισοδήματος. Στο φορολογητέο εισόδημα εμπίπτουν κατά το άρθρο 31, παράγραφος 1, του Wet op de loonbelasting 1964³ (στο εξής: νόμος για τον φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες) και ορισμένες αποζημιώσεις εξόδων που καταβάλλονται στον εργαζόμενο από τον εργοδότη. Οι αποζημιώσεις εξόδων απαλλάσσονται όμως από τον φόρο κατά το άρθρο 31a, παράγραφος 2, στοιχείο e, του νόμου για τον φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, όταν χορηγούνται για έξοδα που προκύπτουν για έναν εργαζόμενο εξαιτίας του γεγονότος ότι διαμένει προσωρινώς εκτός της χώρας καταγωγής του, όπως για παράδειγμα οι δαπάνες δεύτερης κατοικίας ή αυξημένου κόστους διαβίωσης αλλά και οι δαπάνες τις οποίες συνεπάγεται ένα ταξίδι για επαγγελματική συνέντευξη (τα καλούμενα έξοδα εκπατρισμού).

6. Όταν ένας Ολλανδός εργοδότης προσλαμβάνει έναν εργαζόμενο ο οποίος κατά τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή κατοικεί εκτός των Κάτω Χωρών, τότε ισχύει υπό ορισμένες προϋποθέσεις μια ενιαία ρύθμιση, η οποία περιέχεται στα άρθρα 10e έως 10j του Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (στο εξής: εκτελεστική απόφαση για τον φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες). Κατ' αυτήν, οι αποζημιώσεις εξόδων που καταβάλλονται από τον εργοδότη μέχρι ποσού αντιστοιχούντος στο 30 % της βάσης επιβολής του φόρου εισοδήματος θεωρούνται ως αποζημίωση για έξοδα εκπατρισμού, χωρίς να απαιτείται απόδειξη των επιμέρους εξόδων (στο εξής: ενιαία ρύθμιση). Είναι πάντως περαιτέρω δυνατή η απόδειξη υψηλότερων πραγματικών εξόδων.

2 — ΕΕ L 141, σ. 1.

3 — Ως είχε κατά το έτος 2012, κρίσιμο χρόνο για την προκείμενη διαδικασία.

7. Η ενιαία ρύθμιση ισχύει μόνο για αλλοδαπούς εργαζομένους που διαθέτουν ειδικά προσόντα, τα οποία δεν υπάρχουν ή σπανίζουν στην ολλανδική αγορά εργασίας. Πέραν τούτου, από το έτος 2012 εισήχθη μια πρόσθετη προϋπόθεση, κατά την οποία ο εργαζόμενος απαιτείται, κατά τα δύο τελευταία έτη, να κατοικούσε για πάνω από τα δύο τρίτα του χρονικού αυτού διαστήματος σε απόσταση *μεγαλύτερη* των 150 χιλιομέτρων σε ευθεία γραμμή από την ολλανδική μεθόριο (στο εξής: προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων).

III – Διαφορά της κύριας δίκης

8. Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης είναι η εφαρμογή της ενιαίας ρυθμίσεως στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος του εργαζομένου C. G. Sorora.

9. Ο C. G. Sorora εργαζόταν κατά το έτος 2012 στις Κάτω Χώρες για Ολλανδό εργοδότη. Κατά τα δύο τελευταία έτη πριν από την ανάληψη της εργασίας του στις Κάτω Χώρες είχε την κατοικία του στη Γερμανία, και πάντως σε απόσταση *μικρότερη* των 150 χιλιομέτρων από την ολλανδική μεθόριο.

10. Για τον λόγο αυτό, η ολλανδική φορολογική διοίκηση αρνήθηκε την εφαρμογή της ενιαίας ρυθμίσεως στην περίπτωση του. Ο C. G. Sorora προσέφυγε κατά της αρνήσεως αυτής υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι η άρνηση εφαρμογής της ενιαίας ρυθμίσεως αντέβαινε στο δικαίωμα της Ένωσης.

IV – Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

11. Στις 25 Σεπτεμβρίου 2013 το Hoge Raad der Nederlanden, το οποίο στο μεταξύ επελήφθη της διαφοράς, υπέβαλε στο Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, τα εξής ερωτήματα:

1. Συντρέχει περίπτωση έμμεσης διακρίσεως λόγω ιθαγένειας ή περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων —που χρήζει δικαιολογήσεως— οσάκις η νομοθετική ρύθμιση ενός κράτους μέλους επιτρέπει τη χορήγηση αφορολόγητης αποζημιώσεως στους μεθοριακούς εργαζομένους για τα έξοδα εκπατρισμού στα οποία υποβάλλονται και αναγνωρίζει στον εργαζόμενο, ο οποίος κατά το χρονικό διάστημα πριν από την έναρξη της δραστηριότητάς του στο οικείο κράτος μέλος κατοικούσε στην αλλοδαπή σε απόσταση μεγαλύτερη των 150 χιλιομέτρων από τη μεθόριο του κράτους αυτού, δικαίωμα αφορολόγητης αποζημιώσεως συγκεκριμένου κατ' αποκοπήν ποσού χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω αποδείξεις, ακόμα και όταν το ποσό της εν λόγω αποζημιώσεως είναι υψηλότερο από τα έξοδα εκπατρισμού στα οποία αυτός πράγματι υποβλήθηκε, ενώ για τον εργαζόμενο ο οποίος κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα κατοικούσε σε μικρότερη απόσταση από το εν λόγω κράτος μέλος το ποσό της αφορολόγητης αποζημιώσεως περιορίζεται στα δυνάμενα να αποδειχθούν πραγματικά έξοδα εκπατρισμού;
2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 1: Μήπως τότε η σχετική ολλανδική ρύθμιση που περιλαμβάνεται στην εκτελεστική απόφαση του 1965 για τον φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεμελιώνεται σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος;
3. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως και στο ερώτημα 2: Υπερβαίνει το κριτήριο των 150 χιλιομέτρων, που θεσπίζει η ρύθμιση αυτή, το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτήν σκοπού;

12. Στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου, ο C. G. Sorora, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις και μετείχαν στην προφορική συζήτηση της 2ας Σεπτεμβρίου 2014.

V – Νομική εκτίμηση

13. Με τα τρία προδικαστικά του ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί κατ' ουσίαν να πληροφορηθεί αν είναι συμβατή με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων κατά το άρθρο 45 ΣΛΕΕ εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά ένα φορολογικό πλεονέκτημα, όπως η επίμαχη ενιαία ρύθμιση, από μια άλλη ρύθμιση, όπως η προπεριγραφείσα προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων.

1. Περιορισμός

14. Κατά πρώτον, τίθεται συνεπώς το ερώτημα αν μια ρύθμιση όπως η προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.

15. Κατά το άρθρο 45, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγένειας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την αμοιβή. Κατά τη νομολογία, αυτό ισχύει και για διατάξεις σχετικές με τη φορολόγηση του εισοδήματος⁴.

16. Αυτή η απαγόρευση της άνισης μεταχείρισεως αφορά όχι μόνον τις πρόδηλες διακρίσεις λόγω ιθαγένειας αλλά και κάθε συγκεκριμένη μορφή διακρίσεως η οποία, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διαφοροποιήσεως, οδηγεί εν τοις πράγμασι στο ίδιο αποτέλεσμα, όπως συμβαίνει ιδίως με το κριτήριο της κατοικίας⁵.

17. Στην προκείμενη περίπτωση, η ενιαία ρύθμιση συνεπάγεται τη χορήγηση πλεονεκτημάτων, καθώς επιτρέπει σε έναν εργαζόμενο την αφορολόγητη είσπραξη, μέχρι ποσού αντιστοιχούντος στο 30 % της βάσης επιβολής του φόρου εισοδήματος, αποζημιώσεων εξόδων που καταβάλλονται από τον εργοδότη, χωρίς να απαιτείται να αποδείξει έξοδα εκπατρισμού, αλλά ούτε και να έχει καν υποστεί τέτοια έξοδα αυτού του ύψους.

18. Η εφαρμογή της ενιαίας ρυθμίσεως δεν εξαρτάται βεβαίως από την ιθαγένεια του εργαζομένου, αλλά από τον τόπο κατοικίας του πριν από την έναρξη της εργασίας του στις Κάτω Χώρες. Αν αυτός κατοικούσε σε απόσταση μικρότερη των 150 χιλιομέτρων από την ολλανδική μεθόριο, η εφαρμογή της ενιαίας ρυθμίσεως αποκλείεται.

19. Η ρύθμιση αυτή εισάγει έμμεση διάκριση μεταξύ των υπηκόων διαφόρων κρατών μελών. Δυνάμει αυτής, ορισμένοι κάτοικοι αλλοδαπής υφίστανται δυσμενή μεταχείριση έναντι άλλων κατοίκων αλλοδαπής. Μόνον εργαζόμενοι που έχουν την κατοικία τους στο Βέλγιο, στη Γερμανία, στη Γαλλία, στο Λουξεμβούργο και στην Αγγλία είναι δυνατόν, για γεωγραφικούς λόγους, να μην πληρούν την προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων, ενώ οι εργαζόμενοι με κατοικία σε άλλα κράτη μέλη πληρούν πάντα την προϋπόθεση αυτή. Μάλιστα, κατ' αποτέλεσμα, όλοι οι εργαζόμενοι με κατοικία στο Βέλγιο αποκλείονται από την ενιαία ρύθμιση.

20. Η ιδιαιτερότητα της υπό κρίση υποθέσεως έγκειται συνεπώς αποκλειστικά στο γεγονός ότι το οικείο κράτος μέλος δεν επιφυλάσσει δυσμενή μεταχείριση —κάτι το οποίο αποτελεί συνήθως αντικείμενο διερευνήσεως εκ μέρους του Δικαστηρίου— στους κατοίκους αλλοδαπής έναντι των κατοίκων της ημεδαπής. Διότι, στην προκείμενη περίπτωση, οι κάτοικοι της ημεδαπής οι οποίοι απασχολούνται επίσης από Ολλανδό εργοδότη αποκλείονται εκ των προτέρων από την επίκληση εξόδων εκπατρισμού στο πλαίσιο της επίμαχης ρυθμίσεως για τον φόρο εισοδήματος. Περαιτέρω, σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, κάτοικοι ημεδαπής οι οποίοι εργάζονται στην αλλοδαπή δεν μπορούν να υπαχθούν στην ενιαία ρύθμιση. Κατά συνέπεια, δυσμενής μεταχείριση προκύπτει μόνον για τους κατοικούντες σε ορισμένα κράτη μέλη έναντι των κατοικούντων σε άλλα κράτη μέλη.

4 — Βλ., ενδεικτικά, αποφάσεις Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, σκέψη 12) και Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 23).

5 — Βλ., ενδεικτικά, αποφάσεις Sotgiu (152/73, EU:C:1974:13, σκέψη 11) και Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψεις 26 έως 28).

21. Πρέπει επομένως να αποσαφηνιστεί το ερώτημα αν η ελεύθερη κυκλοφορία εργαζομένων απαγορεύει καταρχήν και τη διαφορετική μεταχείριση των υπηκόων διαφόρων κρατών μελών.

22. Η Επιτροπή επισήμανε ορθώς επ' αυτού ότι το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, του κανονισμού για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, ο οποίος θεμελιώνεται στο άρθρο 46 ΣΛΕΕ, προβλέπει μόνον ότι οι εργαζόμενοι των άλλων κρατών μελών πρέπει να αντιμετωπίζονται όπως οι ημεδαποί εργαζόμενοι. Η πρόβλεψη αυτή αντιστοιχεί στο άρθρο 46, στοιχείο γ', ΣΛΕΕ, το οποίο προνοεί μόνον για τους όρους απασχολήσεως που ισχύουν αφενός για τους ημεδαπούς εργαζομένους και αφετέρου για τους εργαζομένους «των άλλων κρατών μελών».

23. Ωστόσο, η διατύπωση του άρθρου 45, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, το οποίο ορίζει το περιεχόμενο της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, είναι ευρύτερη. Κατά τη διάταξη αυτή, απαγορεύεται, όσον αφορά τους όρους απασχολήσεως, «κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών». Τούτο συμπεριλαμβάνει και την καταρχήν απαγόρευση διαφορετικής μεταχείρισης των κατοίκων αλλοδαπής αναλόγως του κράτους μέλους όπου βρίσκεται η εκάστοτε κατοικία τους.

24. Πάντως, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το ερώτημα αν οι θεμελιώδεις ελευθερίες απαγορεύουν και τη διαφορετική μεταχείριση των υπηκόων διαφόρων κρατών μελών είναι αμφίσημη μέχρι στιγμής.

25. Από τη μια πλευρά, στην απόφαση *Columbus Container Services* το Δικαστήριο αρνήθηκε να θεωρήσει ότι συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως του άρθρου 49 ΣΛΕΕ η άνιση μεταχείριση αναλόγως του κράτους μέλους της εγκαταστάσεως και μόνον⁶. Διαπιστώνοντας ότι δεν υφίσταται περιορισμός της εν λόγω θεμελιώδους ελευθερίας, το Δικαστήριο τονίζει μάλιστα ότι, αντιθέτως, υφίστατο ίση μεταχείριση της επίμαχης διασυννοριακής καταστάσεως σε σχέση με τις εσωτερικές καταστάσεις⁷. Επιπλέον, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η οποία καταλαμβάνει και τρίτες χώρες, το Δικαστήριο δεν θεωρεί ότι η διαφορετική μεταχείριση των προσόδων κεφαλαίων αναλόγως της τρίτης χώρας από την οποία προέρχονται οι πρόσοδοι αυτές εμπίπτει στο προστατευτικό πεδίο της ως άνω διατάξεως⁸.

26. Από την άλλη πλευρά, επίσης στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, το Δικαστήριο διαπίστωσε στην απόφαση *Orange European Smallcap Fund* περιορισμό της θεμελιώδους αυτής ελευθερίας λόγω της άνισης μεταχείρισεως, εκ μέρους του κράτους προελεύσεως, διαφόρων άλλων κρατών μελών⁹. Ομοίως, σε περαιτέρω αποφάσεις του τόσο στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων όσο και της ελευθερίας εγκαταστάσεως, το Δικαστήριο τουλάχιστον εξέτασε αν η διαφορετική μεταχείριση διαφόρων κατοίκων αλλοδαπής συνιστά στη συγκεκριμένη περίπτωση περιορισμό της οικείας θεμελιώδους ελευθερίας¹⁰.

27. Είμαι της γνώμης ότι η ελεύθερη κυκλοφορία εργαζομένων απαγορεύει καταρχήν όχι μόνον την άνιση δυσμενή μεταχείριση των κατοίκων αλλοδαπής έναντι των κατοίκων της ημεδαπής, αλλά και τη διαφορετική μεταχείριση των κατοίκων διαφόρων κρατών μελών μεταξύ τους.

6 — Βλ. απόφαση *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψεις 50 και 51).

7 — Βλ. απόφαση *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψη 54).

8 — Απόφαση *Haribo* (C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 48).

9 — Απόφαση *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, σκέψη 56).

10 — Βλ. αποφάσεις D. (C-376/03, EU:C:2005:424, σκέψεις 53 έως 63) και *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψεις 82 και 83).

28. Συντάσσομαι συναφώς με τους γενικούς εισαγγελείς Ph. Léger και P. Mengozzi, οι οποίοι σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως έχουν ήδη επισημάνει ότι θα υφίστατο αντίφαση προς την έννοια της «ενιαίας αγοράς»¹¹ και προς τον «κίνδυνο κατατμήσεως της κοινής αγοράς»¹², αν επιτρεπόταν η διαφορετική μεταχείριση της εγκαταστάσεως των εταιριών αναλόγως του κράτους μέλους. Αντίστοιχος κίνδυνος θα μπορούσε να ανακύψει όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, αν επιτρεπόταν στα κράτη μέλη η προνομιακή μεταχείριση εργαζομένων από ορισμένα κράτη μέλη έναντι των εργαζομένων από άλλα κράτη μέλη.

29. Κατά το άρθρο 26, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, η εσωτερική αγορά περιλαμβάνει «χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα». Ο σκοπός αυτός μπορεί να επιτευχθεί μόνον αν όλοι οι εργαζόμενοι της Ένωσης αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο. Τυχόν διαφορετική μεταχείριση των εργαζομένων αναλόγως του κράτους προελεύσεως δημιουργεί νέα σύνορα, ακόμα και όταν κανένας αλλοδαπός εργαζόμενος δεν αντιμετωπίζεται δυσμενέστερα έναντι των ημεδαπών εργαζομένων. Διότι η προνομιακή μεταχείριση των εργαζομένων ορισμένων μόνον κρατών μελών επιδεινώνει αυτομάτως τις συνθήκες ανταγωνισμού για τους εργαζομένους των υπόλοιπων κρατών μελών. Επομένως, η εσωτερική αγορά μπορεί να υπονομευθεί και από μια ρύθμιση όπως η προκειμένη, η οποία αφεαυτής προωθεί την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων στο εσωτερικό της Ένωσης.

30. Ένα φορολογικό πλεονέκτημα όπως το ολλανδικό, του οποίου η εφαρμογή εξαρτάται από ορισμένη απόσταση της αλλοδαπής κατοικίας ενός εργαζομένου από την ολλανδική μεθόριο, περιορίζει συνεπώς την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων. Τέτοιου είδους περιορισμός είναι επιτρεπτός μόνον όταν αφορά καταστάσεις οι οποίες δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες μεταξύ τους (σχετικώς αμέσως κατωτέρω, υπό 2) ή όταν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (σχετικώς κατωτέρω, υπό 3).

2. Αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων

31. Πρέπει επομένως να εξεταστεί στη συνέχεια αν η κατάσταση ενός εργαζομένου όπως ο C.G. Soropa, ο οποίος κατοικεί σε απόσταση μικρότερη των 150 χιλιομέτρων από την ολλανδική μεθόριο, και εκείνη ενός εργαζομένου ο οποίος κατοικεί σε απόσταση μεγαλύτερη των 150 χιλιομέτρων από αυτήν, είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες. Κατά πάγια νομολογία, η αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων πρέπει να διερευνάται σε σχέση με τον σκοπό της εκάστοτε ρυθμίσεως¹³.

32. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υποστήριξε συναφώς ότι οι δύο κατηγορίες εργαζομένων δεν είναι συγκρίσιμες όσον αφορά τα έξοδα εκπατρισμού τα οποία προκύπτουν εις βάρος καθεμίας εξ αυτών και τα οποία πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο της ενιαίας ρυθμίσεως, διότι τα έξοδα αυτά συναρτώνται με την απόσταση.

33. Ωστόσο, δεν διαφαίνεται κάποιος πειστικός λόγος¹⁴ για τον οποίον οι δύο κατηγορίες εργαζομένων τυγχάνουν διαφορετικής αντιμετώπισεως. Τούτο διότι τα έξοδα εκπατρισμού είναι μόνον οριακώς διαφορετικά όταν συγκρίνεται ιδίως η κατάσταση εργαζομένων εκ των οποίων έκαστος κατοικεί σε απόσταση ελάχιστα μεγαλύτερη ή μικρότερη των 150 χιλιομέτρων από την ολλανδική μεθόριο. Το αν είναι επιτρεπτή η διαφοροποίηση των δύο αυτών κατηγοριών, παρά την ουσιώδη

11 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ph. Léger στην υπόθεση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:278, σημεία 79 και 80).

12 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi στην υπόθεση Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:197, σημεία 117 και 118).

13 — Βλ., ενδεικτικά, αποφάσεις X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 22) και SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13, C-40/13 και C-41/13, EU:C:2014:1758, σκέψη 28).

14 — Βλ. συναφώς προτάσεις μου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2014:2321, σημείο 29).

ομοιότητά τους, με βάση ένα ανελαστικό όριο 150 χιλιομέτρων, μπορεί να εκτιμηθεί καταλλήλως μόνον όταν στο πλαίσιο του ελέγχου της τυχόν δικαιολογήσεως του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων είναι δυνατόν να εκτιμηθεί και η αναλογικότητα του καθορισμού του ορίου αυτού.

34. Ο προκείμενος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων αφορά συνεπώς καταστάσεις οι οποίες είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες μεταξύ τους.

3. Δικαιολόγηση

35. Απομένει συνεπώς να εξεταστεί αν ο προκείμενος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας εργαζομένων δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

36. Σύμφωνα με τα στοιχεία που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, η ενιαία ρύθμιση συνεπάγεται επιδότηση των εξόδων μισθοδοσίας για εργοδότες της ημεδαπής οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να προσελκύσουν από το εξωτερικό εργαζομένους με συγκεκριμένα προσόντα που λείπουν από την ολλανδική αγορά εργασίας. Η προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων προστέθηκε εκ των υστέρων, προκειμένου να αποκλείσει την εφαρμογή της ενιαίας ρυθμίσεως στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένας εργαζόμενος μπορεί να μετακινείται καθημερινά από την κατοικία του που βρίσκεται στην αλλοδαπή προς τον τόπο εργασίας του στις Κάτω Χώρες και, ως εκ τούτου, δεν βαρύνεται με έξοδα εκπατρισμού ή βαρύνεται με περιορισμένα μόνον έξοδα. Ο Ολλανδός νομοθέτης θέλησε κατ' αυτόν τον τρόπο να αποτρέψει και ενδεχόμενες στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών εργαζομένων στην περιοχή της μεθορίου. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών συμπλήρωσε συναφώς ότι, ειδικά, οι πλησίον της μεθορίου Ολλανδοί εργοδότες θα προτιμούσαν εργαζομένους από την αλλοδαπή, καθώς θα είχαν τη δυνατότητα, λόγω του φορολογικού πλεονεκτήματος της ενιαίας ρυθμίσεως, να καταβάλλουν σε αυτούς χαμηλότερο μισθό από ό,τι σε εργαζομένους της ημεδαπής.

37. Οφείλω καταρχάς να επισημάνω ότι στην προκείμενη περίπτωση δικαιολογητικός λόγος δεν μπορεί να ανευρεθεί στην προώθηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, την οποία μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο. Διότι η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων δεν περιορίζεται από την ενιαία ρύθμιση περί της προνομιακής μεταχείρισεως καθεαυτήν αλλά από την πρόσθετη προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων, η οποία αποκλείει ορισμένα άτομα από αυτήν ακριβώς την προνομιακή μεταχείριση. Η προϋπόθεση αυτή και μόνον εισάγει έμμεση διάκριση μεταξύ των υπηκόων διαφόρων κρατών μελών. Συνεπώς, και η προϋπόθεση αυτή χρειάζεται έναν δικαιολογητικό λόγο.

Αποτροπή της φοροαποφυγής

38. Η Επιτροπή προέβαλε συναφώς τον δικαιολογητικό λόγο της καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων εμποδίζει τη φοροαποφυγή, καθώς αποκλείει καταρχήν την απόδοση δυσανάλογα υψηλών εξόδων στους εργαζομένους οι οποίοι κατοικούν σε απόσταση μικρότερη των 150 χιλιομέτρων από την ολλανδική μεθόριο.

39. Κατά πάγια νομολογία, ο σκοπός της αποτροπής της φοροαποφυγής μπορεί βεβαίως να δικαιολογήσει μια εθνική ρύθμιση όταν αυτή αφορά ειδικά αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, οι οποίες αποβλέπουν στην αποφυγή της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων του οικείου κράτους μέλους¹⁵.

15 — Βλ., για την ελευθερία εγκαταστάσεως, απόφαση *Felixstowe Dock και Railway Company κ.λπ.* (C-80/12, EU:C:2014:200, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) καθώς και, για την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, απόφαση *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40. Στην υπό κρίση υπόθεση δεν μπορεί ωστόσο να θεωρηθεί ως φοροαποφυγή το γεγονός ότι ένας εργαζόμενος ο οποίος κατοικεί σε απόσταση μικρότερη των 150 χιλιομέτρων από την ολλανδική μεθόριο διεκδικεί την εφαρμογή της ενιαίας ρυθμίσεως. Δεν προκύπτει ποια είναι η πραγματική κατάσταση η οποία διαμορφώνεται στην περίπτωση αυτή κατά τρόπο εντελώς τεχνητό από έναν εργαζόμενο όπως ο C. G. Sopora. Ιδίως, ο τελευταίος δεν ισχυρίζεται ότι προκύπτουν εις βάρος του έξοδα εκπατρισμού συγκεκριμένου ύψους, αλλά επιθυμεί απλώς, όπως άλλοι εργαζόμενοι, να επικαλεστεί την ενιαία ρύθμιση, της οποίας ακριβώς η εφαρμογή είναι ανεξάρτητη από το πραγματικό ύψος των εξόδων.

Αποτροπή ανταγωνιστικών μειονεκτημάτων εις βάρος εργαζομένων της ημεδαπής

41. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών προέβαλε επιπροσθέτως ότι η προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων δικαιολογείται από τον σκοπό αποτροπής των ανταγωνιστικών μειονεκτημάτων εις βάρος των Ολλανδών εργαζομένων στην εγχώρια αγορά εργασίας.

42. Η αποτροπή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μπορεί καταρχήν να θεωρηθεί επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος. Όπως προκύπτει ήδη από το προοίμιο της ΣΛΕΕ, η «ευθύτης στον ανταγωνισμό» συνιστά θεμελιώδη σκοπό των Συνθηκών. Η αποτροπή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού είναι επιπλέον εξέχουσας σημασίας όσον αφορά τη φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών. Ο εν λόγω σκοπός επιδιώκεται συνεπώς, μεταξύ άλλων, μέσω της απαγορεύσεως των φόρων που συνεπάγονται δυσμενή διάκριση κατά το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, μέσω της αρμοδιότητας εναρμονίσεως των εμμέσων φόρων κατά το άρθρο 113 ΣΛΕΕ και μέσω της απαγορεύσεως των κρατικών ενισχύσεων κατά το άρθρο 107 ΣΛΕΕ.

43. Ανεξάρτητα ωστόσο από το ζήτημα αν η αποφυγή μειονεκτημάτων για τους *ημεδαπούς* εργαζομένους μπορεί επίσης να αποτελέσει δικαιολογητικό λόγο για τη διαφορετική αντιμετώπιση των εργαζομένων από άλλα κράτη μέλη αναλόγως της χώρας προελεύσεώς τους, εν προκειμένω δεν καθίσταται εμφανές, με βάση την εκτεθείσα έννομη κατάσταση, ότι η προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων είναι απαραίτητη προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός. Σύμφωνα με τα στοιχεία που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, η ενιαία ρύθμιση έχει εφαρμογή μόνον όταν στην ολλανδική αγορά εργασίας δεν υφίστανται επαρκείς εναλλακτικές λύσεις για την οικεία θέση εργασίας¹⁶. Αν ως ολλανδική αγορά εργασίας νοούνται οι εργαζόμενοι που κατοικούν στις Κάτω Χώρες, τότε η ενιαία ρύθμιση αδυνατεί, μέσω της εν λόγω προϋποθέσεως, να επηρεάσει ουσιωδώς τον ανταγωνισμό μεταξύ των εργαζομένων που κατοικούν στην ημεδαπή και εκείνων που κατοικούν στην αλλοδαπή.

44. Αν το αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι μόνο αρμόδιο για την ερμηνεία του εθνικού δικαίου καθώς και για τη διαπίστωση των πραγματικών επιπτώσεων του δικαίου αυτού, καταλήξει σε διαφορετική εκτίμηση της καταστάσεως του ανταγωνισμού, τότε, για τον περαιτέρω έλεγχο του δικαιολογητικού αυτού λόγου, ισχύουν κατ' αναλογίαν οι ακόλουθες σκέψεις.

Αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ εργαζομένων που κατοικούν στην αλλοδαπή

45. Η αποτροπή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μπορεί στην προκειμένη περίπτωση να έχει σημασία και υπό μια άλλη μορφή.

16 — Βλ. σημείο 7 ανωτέρω.

46. Η προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων εξυπηρετεί τον εκ πρώτης όψεως κατανοητό σκοπό να μην χορηγείται το πλεονέκτημα της ενιαίας ρυθμίσεως στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένας εργαζόμενος μπορεί να μετακινείται καθημερινά από την κατοικία του στην αλλοδαπή προς τον τόπο εργασίας του στις Κάτω Χώρες και συνεπώς δεν υποβάλλεται σε έξοδα εκπατρισμού ή υποβάλλεται σε περιορισμένα μόνον έξοδα, ιδίως επειδή δεν χρειάζεται δεύτερη κατοικία στις Κάτω Χώρες. Επιχειρείται κατ' αυτόν τον τρόπο η προσαρμογή της φοροαπαλλαγής για τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται από τον εργοδότη για τα έξοδα εκπατρισμού του εργαζομένου του προς τα πραγματικώς προκύπτοντα έξοδα.

47. Η διαφορετική μεταχείριση εξυπηρετεί έτσι τον σκοπό να αποφεύγεται για ορισμένους εργαζομένους η άντληση υπερβολικών πλεονεκτημάτων από την ενιαία ρύθμιση, καθώς και να αποτρέπονται στρεβλώσεις του ανταγωνισμού εντός της κατηγορίας των εργαζομένων που κατοικούν στην αλλοδαπή. Ο σκοπός αυτός μπορεί καταρχήν να θεωρηθεί επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος.

Καταλληλότητα

48. Η προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων πρέπει καταρχήν να είναι κατάλληλη για την επίτευξη του ως άνω σκοπού και να αποκλείει τους εργαζομένους με περιορισμένα έξοδα εκπατρισμού από την εφαρμογή της ενιαίας ρυθμίσεως.

49. Ο Ολλανδός νομοθέτης εκκινεί στην προκείμενη περίπτωση από την παραδοχή ότι, όταν η κατοικία ενός εργαζομένου βρίσκεται σε απόσταση μικρότερη των 150 χιλιομέτρων από τη μεθόριο, ο εργαζόμενος αυτός δεν θα διατηρεί δεύτερη κατοικία στις Κάτω Χώρες και θα υποβάλλεται κατά συνέπεια σε χαμηλότερα έξοδα εκπατρισμού. Για τους εργαζομένους οι οποίοι κατοικούν σε μεγαλύτερη απόσταση από την ολλανδική μεθόριο, ισχύει αντιθέτως η παραδοχή ότι απαιτείται η εξασφάλιση δεύτερης κατοικίας στις Κάτω Χώρες και ότι προκύπτουν έτσι εις βάρος τους υψηλότερα έξοδα εκπατρισμού. Ο Ολλανδός νομοθέτης άγεται δηλαδή, για λόγους απλοποίησης, στη διαπίστωση της κρίσιμης πραγματικής καταστάσεως της υπάρξεως δεύτερης κατοικίας στις Κάτω Χώρες και των εξ αυτής απορρεόντων εξόδων μέσω μιας άλλης πραγματικής καταστάσεως, ήτοι της αποστάσεως της πρώτης κατοικίας από την ολλανδική μεθόριο.

50. Αυτός ο κανόνας απλοποίησης παρίσταται κατάλληλος για τον αποκλεισμό από την ενιαία ρύθμιση των κατοικούντων στην αλλοδαπή εργαζομένων οι οποίοι δεν διατηρούν δεύτερη κατοικία στις Κάτω Χώρες και υφίστανται για τον λόγο αυτό χαμηλότερα έξοδα εκπατρισμού. Διότι είναι δυνατόν να γίνει δεκτό ότι εργαζόμενοι οι οποίοι κατοικούν σε απόσταση μεγαλύτερη των 150 χιλιομέτρων από την ολλανδική μεθόριο δεν θα είναι σε θέση να μετακινούνται καθημερινά προς και από τον τόπο εργασίας τους και είναι συνεπώς υποχρεωμένοι να διατηρούν δεύτερη κατοικία ή να μετακομίσουν. Αν όλοι οι άλλοι εργαζόμενοι αποκλειστούν από την ενιαία ρύθμιση, τότε κατ' αυτόν τον τρόπο καταλαμβάνονται, σε κάθε περίπτωση, όλοι οι εργαζόμενοι οι οποίοι μετακινούνται καθημερινά προς και από τον τόπο εργασίας τους και υφίστανται επομένως χαμηλότερα έξοδα εκπατρισμού.

Αναλογικότητα του κανόνα απλοποίησης

51. Τίθεται ωστόσο το ερώτημα μήπως ο κανόνας απλοποίησης βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της αποτροπής των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού. Διότι ο κανόνας αυτός αποκλείει προφανώς από την ενιαία ρύθμιση και εργαζομένους οι οποίοι δεν μπορούν να μετακινούνται καθημερινά προς και από τον τόπο εργασίας τους και είναι συνεπώς υποχρεωμένοι να διατηρούν δεύτερη κατοικία στις Κάτω Χώρες, καθώς η απόσταση του τόπου κατοικίας τους από την ολλανδική μεθόριο είναι μεν μικρότερη των 150 χιλιομέτρων, η απόστασή του όμως από τον τόπο εργασίας τους στις Κάτω Χώρες είναι πολύ μεγαλύτερη.

52. Είναι καταρχήν επιτρεπτό ένας εθνικός νομοθέτης να υιοθετήσει, για λόγους απλοποίησης, ένα ευχερέστερα επαληθεύσιμο κριτήριο διακρίσεως αντί ενός δυσχερώς εξακριβώσιμου πραγματικού γεγονότος. Μολονότι οι διοικητικές δυσχέρειες τεχνικής φύσεως δεν μπορούν *αυτές καθαυτές* να δικαιολογήσουν τον περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας¹⁷, εντούτοις το Βασίλειο των Κάτω Χωρών επισήμανε ορθώς ότι, κατά τη νομολογία, στο πλαίσιο της δικαιολογήσεως μιας εθνικής ρυθμίσεως πρέπει να λαμβάνονται υπόψη η ευχέρεια χειρισμού και ελέγχου της εφαρμογής της¹⁸ και το συνακόλουθο διοικητικό κόστος για τις φορολογικές αρχές¹⁹. Το Δικαστήριο αναγνωρίζει έτσι καταρχήν ότι και το κόστος λειτουργίας της διοικήσεως είναι ουσιώδες στην εσωτερική αγορά. Στην προκείμενη περίπτωση, τυχόν εναλλακτική ρύθμιση κατά την οποία θα έπρεπε, σε πλήθος περιπτώσεων, να διαπιστώνεται κάθε φορά κατά τρόπο συγκεκριμένο αν πράγματι ένας εργαζόμενος κάτοικος αλλοδαπής διατηρεί και χρησιμοποιεί δεύτερη κατοικία στις Κάτω Χώρες, θα συνεπαγόταν υψηλό διοικητικό κόστος τόσο για τον εργαζόμενο όσο και για τη φορολογική διοίκηση. Εξάλλου, μια τέτοιου είδους ρύθμιση θα ήταν επιπλέον δυσχερώς επαληθεύσιμη για τη φορολογική διοίκηση.

53. Τέτοιου είδους κανόνες απλοποίησης, που λειτουργούν με τη βοήθεια ενός ευχερώς επαληθεύσιμου κριτηρίου διακρίσεως, πρέπει ωστόσο —καθόσον προσομοιάζουν²⁰ με συγκεκριμένες μορφές διακρίσεως— να καταλήγουν κατ' ουσίαν στο ίδιο αποτέλεσμα με εκείνο στο οποίο θα οδηγούσε η εφαρμογή του εναλλακτικού κριτηρίου διακρίσεως. Στην προκείμενη περίπτωση τίθεται επομένως το ερώτημα αν η προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων δύναται να αποτυπώσει ικανοποιητικά την έκταση των εξόδων εκπατρισμού ενός εργαζομένου.

54. Καταρχάς πρέπει να διευκρινιστεί ότι, όπως στο πλαίσιο μιας έμμεσης διακρίσεως δεν πρέπει για παράδειγμα η κατοικία να συσχετίζεται οπωσδήποτε με την ιθαγένεια²¹, έτσι και στο πλαίσιο ενός κανόνα απλοποίησης δεν είναι δυνατόν να απαιτεί κανείς να μην υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η υπόθεση του νομοθέτη αποδεικνύεται εσφαλμένη. Οι περιπτώσεις που ανέφερε χάριν παραδείγματος η Επιτροπή, στις οποίες, παρά το γεγονός ότι ένας εργαζόμενος κατοικεί σε απόσταση μικρότερη των 150 χιλιομέτρων από την ολλανδική μεθόριο, δεν μπορεί να υποτεθεί ότι αυτός μετακινείται καθημερινά προς και από τον τόπο εργασίας του, δεν αρκούν ώστε να αποδείξουν άνευ ετέρου την ακαταλληλότητα του κριτηρίου διακρίσεως που επέλεξε ο νομοθέτης. Η ουσία ενός κανόνα απλοποίησης έγκειται ακριβώς στην ύπαρξη επίσης περιπτώσεων στις οποίες το επιλεγέν κριτήριο διακρίσεως δεν απεικονίζει την επιθυμητή πραγματική κατάσταση.

55. Εντούτοις, οι ως άνω περιπτώσεις πρέπει να είναι απλώς μεμονωμένες. Το επιλεγέν στο πλαίσιο μιας απλοποίησης κριτήριο πρέπει κατά κανόνα να συλλαμβάνει με ευστοχία την πραγματική κατάσταση. Συνεπώς, ένας κανόνας απλοποίησης είναι καταρχήν σύμφωνος με την αρχή της αναλογικότητας μόνον όταν στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων οδηγεί στο ίδιο αποτέλεσμα με αυτό που θα προέκυπτε και χωρίς την απλοποίηση. Παρόμοιες απαιτήσεις έχω ήδη διατυπώσει και ως προς τη διαπίστωση συγκεκριμένης διακρίσεως²².

56. Από αυτήν την άποψη, εξακολουθούν να υπάρχουν αμφιβολίες όσον αφορά την υπό κρίση προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων, οι οποίες μπορούν ωστόσο σε τελική ανάλυση να αρθούν μόνον από το αιτούν δικαστήριο κατόπιν διερευνήσεως των σχετικών πραγματικών δεδομένων²³.

17 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, σκέψη 45), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 55) και van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

18 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-110/05, EU:C:2009:66, σκέψη 67).

19 — Βλ. απόφαση X (C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 51).

20 — Βλ. σημείο 16 ανωτέρω.

21 — Βλ. επίσης, υπό την έννοια αυτή, απόφαση Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, σκέψη 41).

22 — Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, σημεία 37 έως 47).

23 — Βλ. ομοίως σε σχέση με μια έμμεση διάκριση, απόφαση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψεις 39 έως 41).

57. Η απόσταση της κατοικίας ενός εργαζομένου από την ολλανδική *μεθόριο* στην περίπτωση του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, το οποίο έχει έκταση περίπου 300 χιλιομέτρων από Βορρά προς Νότο και περίπου 180 χιλιομέτρων από Δύση προς Ανατολή, έχει περιορισμένη μόνον αποδεικτική σημασία όσον αφορά την απόσταση της κατοικίας ενός εργαζομένου από τον *τόπο εργασίας* του στις Κάτω Χώρες. Μόνον όμως η τελευταία αυτή απόσταση είναι κρίσιμη για το ερώτημα αν ένας εργαζόμενος μετακινείται σε καθημερινή βάση και κατά συνέπεια και για το ύψος των εξόδων εκπατρισμού του. Συνεπώς, μπορεί να υφίσταται πλήθος περιπτώσεων στις οποίες το επιλεγέν από τον Ολλανδό νομοθέτη κριτήριο διακρίσεως δεν συμφωνεί με την πραγματική κατάσταση την οποία προορίζεται να αποτυπώσει.

58. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών αντέταξε συναφώς ότι ο τόπος εργασίας είναι ενίοτε δύσκολο να διαπιστωθεί, καθώς ορισμένοι εργαζόμενοι δεν διαθέτουν σταθερό τόπο εργασίας αλλά μόνον διαρκώς μεταβαλλόμενους τόπους εργασίας ή, στην περίπτωση πολυεθνικών επιχειρήσεων, τόπους εργασίας εν μέρει άγνωστους στις φορολογικές αρχές. Φρονώ ωστόσο ότι αυτές οι διοικητικές δυσχέρειες τεχνικής φύσεως είναι μάλλον περιορισμένες, οπότε δεν μπορούν να δικαιολογήσουν τη χρήση ενός κριτηρίου διακρίσεως το οποίο σε πολλές περιπτώσεις δεν απεικονίζει την κρίσιμη πραγματική κατάσταση. Αυτό ισχύει λαμβανομένου ιδίως υπόψη ότι, στο πλαίσιο της ενιαίας ρυθμίσεως —όπως εξήγησε χωρίς να αντικρουσθεί επ' αυτού η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση— η απόσταση της αλλοδαπής κατοικίας ενός εργαζομένου ελέγχεται μία και μοναδική φορά κατά την έναρξη της απασχολήσεώς του στις Κάτω Χώρες.

Αναλογικότητα της έννομης συνέπειας

59. Επιπροσθέτως, ο κανόνας απλοποιήσεως βαίνει ενδεχομένως πέραν του αναγκαίου μέτρου προς επίτευξη του σκοπού της αποτροπής στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στο εσωτερικό της κατηγορίας των κατοικούντων στην αλλοδαπή εργαζομένων και από την άποψη των εννόμων συνεπειών του.

60. Όσον αφορά τους εργαζομένους που κατοικούν στην αλλοδαπή και πλησίον της μεθορίου, η εμβέλεια της ενιαίας ρυθμίσεως θα μπορούσε να περιοριστεί με τη μείωση του ποσοστού του 30 % της βάσης επιβολής του φόρου εισοδήματος σε χαμηλότερη αξία αντί οι εργαζόμενοι αυτοί να αποκλείονται πλήρως από την ενιαία ρύθμιση. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θα διατηρούνταν τα πλεονεκτήματα της ενιαίας ρυθμίσεως για τους εργαζομένους που κατοικούν στην αλλοδαπή και πλησίον της μεθορίου, στο μέτρο που αυτοί, μέχρι ένα ορισμένο ύψος, δεν θα χρειάζονταν να αποδείξουν τα έξοδά τους και που, δυνάμει της ενιαίας ρυθμίσεως, έξοδα τα οποία δεν είχαν καν προκύψει θα μπορούσαν σε ορισμένη έκταση να ληφθούν επίσης υπόψη ως βάση της φορολόγησής²⁴. Θα εξασφαλιζόταν έτσι ένα ηπιότερο μέσον για την αποτροπή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των εργαζομένων που κατοικούν στην αλλοδαπή, καθώς τα έξοδα εκπατρισμού όλων των εργαζομένων που κατοικούν στην αλλοδαπή θα συνυπολογίζονταν δυνάμει μιας ενιαίας ρυθμίσεως για τους σκοπούς της καταβαλλόμενης από τον εργοδότη αφορολόγητης αποζημιώσεως, αν και σε διαφορετικό ύψος, αναλόγως της αποστάσεως της κατοικίας των εργαζομένων από τη μεθόριο.

61. Η άρνηση εφαρμογής μιας τέτοιας ηπιότερης ενιαίας ρυθμίσεως για τους κατοικούντες στην αλλοδαπή και πλησίον της μεθορίου εργαζομένους θα ήταν σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας μόνον αν στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων δεν προέκυπταν κατ' ουσίαν έξοδα εκπατρισμού για τους εργαζομένους αυτού του είδους. Μόνον τότε θα ήταν απαραίτητος, για την αποτροπή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, ο αποκλεισμός των πλησίων της μεθορίου εργαζομένων ακόμα και από τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από μια ενιαία ρύθμιση με χαμηλότερη βάση υπολογισμού. Το ερώτημα αυτό πρέπει επίσης να εξεταστεί από το αιτούν δικαστήριο με βάση τα πραγματικά γεγονότα και την εθνική έννομη κατάσταση.

24 — Βλ. σημείο 17 ανωτέρω.

4. Συμπέρασμα

62. Κατά συνέπεια, εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά φορολογικό πλεονέκτημα όπως η επίμαχη ενιαία ρύθμιση από διάταξη όπως η επίμαχη προϋπόθεση των 150 χιλιομέτρων είναι συμβατή με το άρθρο 45 ΣΛΕΕ μόνον όταν, πρώτον, το σχετικό με την απόσταση της κατοικίας από τη μεθόριο κριτήριο διακρίσεως καταλαμβάνει στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων εργαζομένους κατοίκους αλλοδαπής οι οποίοι μπορούν να μετακινούνται καθημερινά προς και από τον τόπο εργασίας τους στις Κάτω Χώρες και, δεύτερον, για τους εργαζομένους αυτούς δεν προκύπτουν κατ' ουσίαν έξοδα εκπατρισμού κατά την έννοια της ενιαίας ρυθμίσεως. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις.

VI – Πρόταση

63. Βάσει των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden ως εξής:

Δεν αντιβαίνει στην κατοχυρούμενη στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει την καταβολή σε μεθοριακούς εργαζομένους αφορολόγητης αποζημιώσεως για έξοδα εκπατρισμού και αναγνωρίζει στον εργαζόμενο, ο οποίος κατά το χρονικό διάστημα πριν από την έναρξη της δραστηριότητάς του στο οικείο κράτος μέλος κατοικούσε στην αλλοδαπή σε απόσταση μεγαλύτερη των 150 χιλιομέτρων από τη μεθόριο του κράτους αυτού, δικαίωμα αφορολόγητης αποζημιώσεως συγκεκριμένου κατ' αποκοπήν ποσού χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω αποδείξεις, ακόμα και όταν το ποσό της εν λόγω αποζημιώσεως είναι υψηλότερο από τα έξοδα εκπατρισμού στα οποία αυτός πράγματι υποβλήθηκε, ενώ για τον εργαζόμενο ο οποίος κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα κατοικούσε σε μικρότερη απόσταση από το εν λόγω κράτος μέλος το ποσό της αφορολόγητης αποζημιώσεως περιορίζεται στα δυνάμενα να αποδειχθούν πραγματικά έξοδα εκπατρισμού, όταν οι εν λόγω εργαζόμενοι μπορούν στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων να μετακινούνται καθημερινά προς και από τον τόπο εργασίας τους στις Κάτω Χώρες και κατ' ουσίαν δεν υποβάλλονται σε έξοδα εκπατρισμού.