



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. november 13.¹

C-512/13. sz. ügy

C. G. Sopora

(a Hoge Raad der Nederlanden [Holland Királyság] által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok — Munkavállalók szabad mozgása — EUMSZ 45. cikk — Nemzeti jövedelemadó —
A munkavállaló területen kívüli költségeinek munkáltató általi megtérítése — Az adóalap 30%-áig
terjedő mértékű adómentes költségátalány a külföldi munkavállalók esetében — Az államhatártól több
mint 150 kilométer távolságra található külföldi lakóhelyre vonatkozó követelmény —
Belföldiekkel szembeni előnyben részesítés — A különböző tagállamok állampolgárainak egymással
szembeni hátrányos kezelése”

I – Bevezetés

1. Ha egy tagállam intézkedéseket hoz annak érdekében, hogy belföldön ösztönözze a külföldi munkavállalók foglalkoztatását, akkor elsőre nem tűnik nyilvánvalónak a belső piacon való szabad mozgással összefüggő problémát látni ebben. A Holland Királyság mindazonáltal meghatározott külföldi munkavállalókra korlátozta ezt az ösztönzést a jelen ügyben, azáltal hogy a lakóhelyük holland határtól való távolságát rászorultságuk ismervének tekintette. Ezek a munkavállalók ugyanis csak kellően nagy távolság esetén húzhatnak hasznot abból az általános feltételezésből, hogy két háztartás vezetése miatt olyan jelentős költségeik keletkeznek, amelyeket meghatározott körülmények között figyelembe lehet venni jövedelemadójuk kiszámításakor.

2. A következőkben azt kell tisztázni, hogy egyáltalán az alapszabadságok mércéjéhez lehet-e mérni a külföldi munkavállalók ilyen megkülönböztető ösztönzését, és ha igen, akkor a nemzeti jogalkotó eközben milyen mértékben támaszkodhat általános feltételezésekre az adminisztratív egyszerűsítés érdekében.

II – Jogi háttér

A – Az *uniós jog*

3. Az EUMSZ 45. cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az Unión belül biztosítani kell a munkavállalók szabad mozgását.

¹ — Eredeti nyelv: német.

(2) A munkavállalók szabad mozgása magában foglalja az állampolgárság alapján történő minden megkülönböztetés megszüntetését a tagállamok munkavállalói között a foglalkoztatás, a javadalmazás, valamint az egyéb munka- és foglalkoztatási feltételek tekintetében.

[...]

4. A munkavállalók Unión belüli szabad mozgásáról szóló, 2011. április 5-i 492/2011/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet² (a továbbiakban: a munkavállalók szabad mozgásáról szóló rendelet) 7. cikke értelmében:

„(1) Valamely tagállamnak egy másik tagállam területén foglalkoztatott állampolgárát a foglalkoztatási és munkafeltételek tekintetében nem kezelhetik állampolgársága miatt a hazai állampolgároktól eltérő módon, különösen, ami a javadalmazást [és] a munkaviszony megszüntetését [...] illeti.

(2) Az említett munkavállaló a hazai munkavállalókkal azonos szociális és adókedvezményeket élvez.

[...]

B – A nemzeti jog

5. A Holland Királyság jövedelemadót alkalmaz. A Wet op de loonbelasting 1964³ (a jövedelemadóról szóló 1964. évi törvény; a továbbiakban: jövedelemadóról szóló törvény) 31. cikkének (1) bekezdése értelmében az adó alapját képező jövedelemhez tartoznak a munkáltató által a munkavállalónak nyújtott meghatározott költségtérítések. A jövedelemadóról szóló törvény 31a. cikke (2) bekezdésének e) pontja szerint azonban mentesülnek az adófizetési kötelezettség alól a költségtérítések akkor, ha olyan költségek tekintetében biztosítják azokat, amelyek azért keletkeznek a munkavállalónál, mert ideiglenesen a származási államán kívül tartózkodik, mint például a második lakás költségei vagy a megnövekedett megélhetési költségek, de ilyenek a bemutatkozó beszélgetésre történő utazás költségei is (úgynevezett területen kívüli költségek).

6. Amennyiben valamely holland munkáltató olyan munkavállalót alkalmaz, aki ebben az időpontban Hollandián kívül lakik, akkor meghatározott feltételek mellett alkalmazandó rá az az általányszabályozás, amelyet az Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (a jövedelemadóról szóló 1965. évi végrehajtási rendelet; a továbbiakban: a jövedelemadóról szóló végrehajtási rendelet) 10e–10j. cikke tartalmaz. Ennek értelmében a munkáltató által nyújtott költségtérítések az adóalap 30%-áig terjedő mértékben a területen kívüli költségekre tekintettel nyújtott költségtérítésnek minősülnek, anélkül hogy a költségeket tételesen igazolni kellene (a továbbiakban: általányszabályozás). A magasabb tényleges költségek igazolása továbbra is lehetséges.

7. Az általányszabályozás csak azon külföldi munkavállalók esetében érvényes, akik olyan különleges szakértelemmel rendelkeznek, amely a holland munkaerőpiacon nem vagy csak ritkán található meg. Ezen túlmenően 2012-től bevezettek egy további feltételt, amelynek értelmében a munkavállalónak az utolsó két évben ezen időszak kétharmadát meghaladó időtartamban légvonalban a holland határtól *több* mint 150 kilométer távolságra kellett laknia (a továbbiakban: a 150 kilométerre vonatkozó kritérium).

2 — HL L 141., 1. o.

3 — A jelen eljárás tekintetében releváns 2012. évi változat.

III – Az alapjogvita

8. Az alapjogvita tárgya az átalányszabályozás C. G. Sopora munkavállaló jövedelemadója keretében való alkalmazása.

9. C. G. Sopora 2012-ben egy holland munkaadónál dolgozott Hollandiában. A Hollandiában történő foglalkoztatása kezdetét megelőző utolsó két évben Németországban lakott, azonban *kevesebb* mint 150 kilométer távolságra a holland határtól.

10. A holland adóhatóság ezért esetében nem alkalmazta az átalányszabályozást. C. G. Sopora ezt kifogásolta többek között azzal az indokolással, hogy sérti az uniós jogot az átalányszabályozás alkalmazásának megtagadása.

IV – A Bíróság előtti eljárás

11. Az időközben az ügyet tárgyaló Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság) 2013. szeptember 25-én az EUMSZ 267. cikk értelmében a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- 1) Fennáll-e a munkavállalók közötti, állampolgárság alapján történő, igazolandó közvetett megkülönböztetés vagy a munkavállalók szabad mozgásának akadályozása, amennyiben valamely tagállam törvényi szabályozása a beutazó munkavállalók számára adómentes költségtérítést tesz lehetővé a területen kívüli költségek vonatkozásában, és annak a munkavállalónak, aki az e tagállamban folytatott tevékenységének megkezdése előtti időszakban külföldön, e tagállam határáról több mint 150 kilométerre lakott, további igazolás nélkül átalányjelleggel meghatározott adómentes költségtérítés nyújtható, akkor is, ha a térítés összege meghaladja a ténylegesen felmerült területen kívüli költségeket, míg az olyan munkavállalónak, aki az említett időszakban e tagállamtól kisebb távolságra lakott, az adómentes térítés a ténylegesen felmerült, igazolható területen kívüli költségek összegére korlátozódik?
- 2) Amennyiben az első kérdésre igenlő válasz adandó, közérdeken alapuló nyomós okokon alapul-e a jövedelemadóról szóló 1965. évi végrehajtási rendeletben rögzített szóban forgó holland szabályozás?
- 3) Amennyiben a második kérdésre is igenlő válasz adandó, meghaladja-e az általa követett cél eléréséhez szükséges mértéket az említett szabályozásban előírt, 150 kilométerre vonatkozó kritérium?

12. A Bíróság előtti eljárásban C. G. Sopora, a Holland Királyság, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket és vett részt a 2014. szeptember 2-án megtartott tárgyaláson.

V – Jogi értékelés

13. A kérdést előterjesztő bíróság három előterjesztett kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy összeegyeztethető-e a munkavállalók EUMSZ 45. cikk szerinti szabad mozgásával az a nemzeti szabályozás, amely a szóban forgó átalányszabályozáshoz hasonló adóelőnyt a 150 kilométerre vonatkozó, bemutatott kritériumhoz hasonló szabályozástól teszi függővé.

1. Sérelem

14. Ezzel elsőként az a kérdés merül fel, hogy sérti-e a munkavállalók szabad mozgását a 150 kilométerre vonatkozó kritériumhoz hasonló szabályozás.

15. Az EUMSZ 45. cikk (2) bekezdése értelmében a munkavállalók szabad mozgása magában foglalja az állampolgárság alapján történő minden megkülönböztetés megszüntetését a tagállamok munkavállalói között a javadalmazás tekintetében. Az ítélkezési gyakorlat értelmében ez a munkabér adóztatására vonatkozó rendelkezésekre is érvényes.⁴

16. Az eltérő bánásmód e tilalma nemcsak az állampolgárság alapján történő nyilvánvaló hátrányos megkülönböztetésekre vonatkozik, hanem a hátrányos megkülönböztetés valamennyi olyan rejtett formájára is, amely más megkülönböztető jellemzők alkalmazásával ténylegesen ugyanezen eredményre vezet, mint különösen a lakóhely szerinti megkülönböztető jellemző.⁵

17. A jelen ügyben az átalányszabályozás azért biztosít előnyöket, mert a munkavállalónak lehetővé teszi az adóalap 30%-áig terjedő mértékben a munkáltató által biztosított költségtérítések adómentes igénybevételét, anélkül hogy a munkavállalónak igazolnia kellene a területen kívüli költségeket, és anélkül, hogy nála egyáltalán fel kellene merülniük ilyen mértékű költségeknek.

18. Az átalányszabályozás igénybevétele ugyan nem függ a munkavállaló állampolgárságától, de függ hollandiai foglalkoztatásának kezdetét megelőző lakóhelyétől. Ha kevesebb mint 150 kilométer távolságra lakott a holland határtól, akkor ki van zárva az átalányszabályozásból.

19. Ez a szabályozás közvetetten megkülönbözteti a különböző tagállamok állampolgárait. Meghatározott külföldieket hátrányos helyzetbe hoz más külföldiekkel szemben. Földrajzi okok miatt csak a belgiumi, németországi, franciaországi, luxemburgi vagy angliai lakóhellyel rendelkező munkavállalók esetében hiúsulhat meg a 150 kilométerre vonatkozó kritérium, míg a más tagállamokban lakóhellyel rendelkező munkavállalók mindig teljesítik ezt a feltételt. Végeredményben akár a belgiumi lakóhellyel rendelkező valamennyi munkavállalót is kizárhatják az átalányszabályozásból.

20. A jelen ügy különlegessége abban áll, hogy az érintett tagállam nem – a Bíróság által rendszerint vizsgáltakhoz hasonlóan – belföldiekkel szemben hoz hátrányos helyzetbe külföldieket. Jelen ügyben ugyanis az ugyancsak holland munkáltatónál foglalkoztatott belföldiek eleve nem érvényesíthetnek területen kívüli költségeket a jelenleg vizsgált jövedelemadó-szabályozás keretében. Ráadásul e szabályozás szerint a külföldön dolgozó belföldiek sem vehetik igénybe ezt az átalányszabályozást. Ezért a hátrányos megkülönböztetés csak bizonyos tagállamokban honos személyek tekintetében más tagállamokban honos személyekhez képest érvényesül.

21. Ezért azt a kérdést kell tisztázni, hogy a munkavállalók szabad mozgása főszabály szerint tiltja-e a különböző tagállamok állampolgáraival szembeni eltérő bánásmódot is.

22. A Bizottság ennyiben helyesen hívta fel a figyelmet arra, hogy az EUMSZ 46. cikkre alapozott, a munkavállalók szabad mozgásáról szóló rendelet 7. cikkének (1) és (2) bekezdése csupán azt írja elő, hogy ugyanúgy kell kezelni más tagállamok munkavállalóit, mint a belföldi munkavállalókat. Ez megfelel az EUMSZ 46. cikk c) pontjának, amely csak a belföldi munkavállalókra, valamint a „más tagállamok munkavállalóira” irányadó munka- és foglalkoztatási feltételekről gondoskodik.

23. A munkavállalók szabad mozgásának tartalmát meghatározó EUMSZ 45. cikk (2) bekezdésének szövegét mindazonáltal tágabban fogalmazták meg. Annak értelmében tilos „az állampolgárság alapján történő minden megkülönböztetés a tagállamok munkavállalói között” a munka- és foglalkoztatási feltételek tekintetében. Ez magában foglalja a külföldiekkel szembeni, a mindenkor lakóhelyük szerinti tagállamtól függő eltérő bánásmód főszabály szerinti tilalmát is.

4 — Lásd: Biehl-ítélet (C-175/88, EU:C:1990:186, 12. pont) és Schumacker-ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 23. pont).

5 — Lásd: Sotgiu-ítélet (152/73, EU:C:1974:13, 11. pont) és Schumacker-ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 26–28. pont).

24. A Bíróság azonban mindeddig különböző jelzéseket adott azon kérdés tekintetében, hogy az alapszabadságok tiltják-e a különböző tagállamok állampolgárai közötti megkülönböztetést is.

25. Egyrészt a Bíróság a Columbus Container Services ítéletben elutasította azt, hogy az EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedés szabadságának megsértését lássa pusztán a letelepedés helye szerinti tagállam alapján történő eltérő bánásmódban.⁶ Azon megállapításával, miszerint nem áll fenn ezen alapszabadság megsértése, a Bíróság inkább azt hangsúlyozza, hogy a nemzeti helyzettel egyenlő bánásmódban részesítették a vizsgált, határon átnyúló tényállást.⁷ A Bíróság emellett a harmadik államokra is kiterjedő, a tőke EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti szabad mozgására tekintettel nem tartja e rendelkezés védelme alá tartozónak a tőkejövedelmek származási helye szerinti harmadik államtól függő eltérő kezelését.⁸

26. Másrészt a Bíróság ugyancsak a tőke szabad mozgása keretében állapította meg az Orange European Smallcap Fund ítéletben az alapszabadság megsértését a különböző más tagállamok származási állam általi eltérő kezelésében.⁹ Ennek megfelelően további ítéletekben mind a tőke szabad mozgása keretében, mind a letelepedés szabadsága keretében legalább megvizsgálta azt, hogy az adott ügyben sérti-e az alapszabadságot a különböző külföldiekkel szembeni eltérő bánásmód.¹⁰

27. Úgy vélem, hogy a munkavállalók szabad mozgása nemcsak a külföldiek belföldiekkel szembeni hátrányos eltérő bánásmódját tiltja meg főszabály szerint, hanem a különböző tagállamokból származó külföldiek megkülönböztetését is.

28. Ennyiben csatlakozom Léger és Mengozzi főtanácsnokokhoz, akik a letelepedés szabadságára tekintettel már felhívták a figyelmet arra, hogy ellentmondana az „egységes piac”,¹¹ illetve a „közös piac felaprózódásának veszélye”¹² fogalmának az, ha megengednék a társaságok letelepedésének tagállamok szerinti eltérő kezelését. Hasonlótól kellene tartani a munkavállalók szabad mozgása tekintetében akkor, ha a tagállamok meghatározott tagállamok munkavállalóit előnyben részesíthetnék más tagállamok munkavállalóival szemben.

29. Az EUMSZ 26. cikk (2) bekezdése értelmében a belső piac „belső határok nélküli térség”. Ezt a célt csak akkor lehet elérni, ha egyenlő bánásmódban részesítik az Unió valamennyi munkavállalóját. A munkavállalók közötti, származási államuk alapján történő különbségtétel már akkor is új határokat teremt, ha egyetlen külföldi munkavállalót sem hoznak a belföldi munkavállalókhoz képest hátrányosabb helyzetbe. A csak meghatározott tagállamok munkavállalóinak ösztönzése ugyanis automatikusan rontja a többi tagállam munkavállalóira vonatkozó versenyfeltételeket. Így a belső piacot is sértheti a szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely önmagában ösztönzi a munkavállalók Unión belüli szabad mozgását.

30. Ennek megfelelően sérti a munkavállalók szabad mozgását a hollandhoz hasonló olyan adókedvezmény, amelynek igénybevételét a munkavállaló külföldi lakóhelyének államhatártól számított meghatározott távolságától teszik függővé. Az ilyen sérelem csak akkor engedhető meg, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem hasonlíthatók össze (erről lásd a következő 2. pontot), vagy ha közérdeken alapuló nyomós okkal igazolhatók (erről lásd a későbbi 3. pontot).

6 — Lásd: Columbus Container Services ítélet (C-298/05, EU:C:2007:754, 50. és 51. pont).

7 — Lásd: Columbus Container Services ítélet (C-298/05, EU:C:2007:754, 54. pont).

8 — Haribo-ítélet (C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 48. pont).

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

10 — Lásd: D.-ítélet (C-376/03, EU:C:2005:424, 53–63. pont) és Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet (C-374/04, EU:C:2006:773, 82. és 83. pont).

11 — Lásd: Léger főtanácsnok Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyre vonatkozó indítványa (C-196/04, EU:C:2006:278, 79. és 80. pont).

12 — Lásd: Mengozzi főtanácsnok Columbus Container Services ügyre vonatkozó indítványa (C-298/05, EU:C:2007:197, 117. és 118. pont).

2. A helyzetek objektív összehasonlíthatósága

31. E szempont alapján a továbbiakban azt kell megvizsgálni, hogy egymással objektíve összehasonlítható-e a C.G. Sopora helyzetéhez hasonló munkavállaló helyzete, akinek a holland határtól kevesebb mint 150 kilométerre van a lakóhelye, és azon munkavállaló helyzete, akinek lakóhelye e határtól több mint 150 kilométerre található. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ennek során a helyzetek objektív összehasonlíthatóságát a mindenkor szabályozás céljára tekintettel kell megvizsgálni.¹³

32. A Holland Királyság ezzel összefüggésben azt adta elő, hogy a két csoport nem hasonlítható össze egymással az egyes csoportok esetében felmerülő területen kívüli és az átalányszabályozással figyelembe venni kívánt költségek tekintetében. Ezek a költségek ugyanis távolságfüggők.

33. A két csoport esetében azonban nem nyilvánvaló, hogy alapos okból¹⁴ részesítik őket eltérő bánásmódban. A területen kívüli költségek ugyanis csak fokozatosan térnek el egymástól, különösen azon munkavállalók helyzetének összehasonlításakor, akik a 150 kilométert csak csekély mértékben meghaladó vagy el nem érő távolságra laknak a holland határtól. Az, hogy e két csoport nagymértékű hasonlósága ellenére helyénvaló-e a szigorú 150 kilométeres korlát alapján történő megkülönböztetés, csak akkor ítéltető meg megfelelően, ha a munkavállalók szabad mozgása megsértése igazolhatósága vizsgálatának keretében megítélhető az ilyen korlát megállapításának arányossága is.

34. A munkavállalók szabad mozgásának jelen ügyben felmerülő megsértése ezért olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve összehasonlíthatók.

3. Igazolás

35. Ezért már csak azt kell megvizsgálni, hogy igazolható-e közérdeken alapuló nyomós okkal a munkavállalók szabad mozgásának fennálló megsértése.

36. A kérdést előterjesztő bíróság által rendelkezésre bocsátott adatok szerint az átalányszabályozás a bérköltséghez kíván hozzájárulást nyújtani az olyan belföldi munkáltatók számára, akik arra kényszerülnek, hogy külföldről vegyenek fel a holland munkaerőpiacon hiányzó, különleges szakértelemmel rendelkező munkavállalókat. A 150 kilométerre vonatkozó kritériumot később illesztették be az átalányszabályozás igénybevételének olyan esetekben való kizárása érdekében, amelyekben a munkavállaló a külföldi lakóhelyéről ingázhat munkavégzésének Hollandiában található helyszínére, és ezért nincsenek területen kívüli költségei, vagy azok csak csekély mértékűek. A holland jogalkotó ezzel ki akarta védeni a határ menti területen élő belföldi és külföldi munkavállalók közötti versenytorzulásokat is. A Holland Királyság ezt kiegészítette azzal, hogy a határ közelében működő holland munkáltatók azért részesítették előnyben a külföldi munkavállalókat, mert az átalányszabályozásból származó adóelőny miatt kevesebb bért fizethettek nekik a belföldi munkavállalókhoz képest.

37. Először is meg kell állapítanom, hogy a jelen ügyben a munkavállalók szabad mozgásának ösztönzésében nem lelhető fel az igazolás ügy, ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság felvetette. A munkavállalók szabad mozgását ugyanis nem önmagában az ösztönző átalányszabályozás sérti, hanem az a járulékos, 150 kilométerre vonatkozó kritérium, amely meghatározott személyeket éppen kizár a támogatásból. Egyedül e kritérium alapján különböztetik meg közvetetten a különböző tagállamok állampolgárait. Ezért e kritérium tekintetében is szükséges az igazolási ok.

13 — Lásd csupán: X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89, 22. pont) és SCA Group Holding és társai ítélet (C-39/13, C-40/13 és C-41/13, EU:C:2014:1758, 28. pont).

14 — Lásd e tekintetben: a Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyre vonatkozó indítványom (C-172/13, EU:2014:2321, 29. pont).

a) Az adókikerülés megakadályozása

38. A Bizottság ezzel kapcsolatban felvetette az igazolás adókijátszás elleni küzdelemre irányuló indokát. A 150 kilométerre vonatkozó kritérium a Bizottság álláspontja szerint megakadályozza az adókikerülést, mivel főszabály szerint megakadályozza a holland határtól kevesebb mint 150 kilométerre lakó munkavállalók esetében az aránytalan költség-előirányzatot.

39. Jóllehet az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az adókikerülés megakadályozására irányuló cél igazolhatja a nemzeti szabályozást akkor, ha az kifejezetten olyan mesterséges megállapodásokkal szembeni küzdelemre irányul, amelyek célja az érintett tagállam adójogi jogszabályainak megkerülése.¹⁵

40. A jelen ügyben azonban nem látható adókikerülés abban, hogy a holland határtól kevesebb mint 150 kilométerre lakó munkavállaló igénybe veszi az általányszabályozást. Nem ismerhető fel, hogy ezzel összefüggésben a C. G. Soporához hasonló munkavállaló milyen tényállást valósít meg mesterségesen. Így különösen nem állítja azt sem, hogy meghatározott mértékű területen kívüli költségei keletkeznek, hanem csupán a többi munkavállalóhoz hasonlóan igénybe kívánja venni azt az általányszabályozást, amelyet éppen a költségek tényleges mértékétől függetlenül alkalmaznak.

b) A belföldi munkavállalók versenyhátrányainak megakadályozása

41. A Holland Királyság ezen túlmenően azzal érvelt, hogy a 150 kilométerre vonatkozó kritériumot az a cél igazolja, hogy a belföldi munkaerőpiacon megakadályozzák a holland munkavállalók versenyhátrányait.

42. A versenytorzulások megakadályozása főszabály szerint közérdeken alapuló nyomós oknak tekinthető. Ahogyan az már az EUMSZ preambulumból kiderül, a Szerződések egyik lényeges célja a „tisztességes verseny”. A versenytorzulások megakadályozása ezen túlmenően éppen a tagállamok adójogára tekintettel bír kiemelt jelentőséggel. Ennyiben ezt a célkitűzést követi többek között a hátrányosan megkülönböztető adók kivetésének EUMSZ 110. cikk szerinti tilalma, a közvetett adók harmonizálására irányuló, EUMSZ 113. cikk szerinti hatáskör, és az állami támogatások EUMSZ 107. cikk szerinti tilalma.

43. Azon kérdéstől függetlenül azonban, hogy a más tagállamok munkavállalóival szembeni, származási országuk alapján történő eltérő bánásmódot igazolhatja-e a *belföldi* munkavállalóknál felmerülő hátrányok megakadályozása is, a bemutatott jogi helyzet alapján nem látható, hogy e cél eléréséhez szükséges a 150 kilométerre vonatkozó kritérium. Az általányszabályozást ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság információi alapján csak akkor alkalmazták, ha az érintett munkahely esetében a holland munkaerőpiacon nem létezik elegendő alternatíva.¹⁶ Ha a holland munkaerőpiacon a Hollandiában honos munkavállalókat értjük, akkor e kritérium alapján az általányszabályozás egyébként sem befolyásolhatja lényegesen a belföldi és a külföldi munkavállalók közötti versenyt.

44. Amennyiben a nemzeti jog értelmezésére és annak tényleges hatásainak megállapítására egyedül hatáskörrel rendelkező, kérdést előterjesztő bíróság máshogyan ítélné meg a versenyhelyzetet, akkor ezen igazolási ok további vizsgálata tekintetében a következő észrevételek megfelelően alkalmazandók.

15 — A letelepedés szabadsága tekintetében lásd: *Felixstowe Dock and Railway Company és társai* ítélet (C-80/12, EU:C:2014:200, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); valamint a tőke szabad mozgása tekintetében lásd: *Itelcar*-ítélet (C-282/12, EU:C:2013:629, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 — Lásd a fenti 7. pontot.

c) A külföldi munkavállalók közötti versenytorzulások megakadályozása

45. A jelen ügyben ugyanis más formában is jelentőséggel bírhat a versenytorzulás megakadályozásának szempontja.

46. A 150 kilométerre vonatkozó kritérium azt az első pillantásra érthető célt szolgálja, hogy ne biztosítsák az átalányszabályozást azokban az esetekben, amikor a munkavállaló a külföldi lakóhelyéről ingázhat munkavégzésének Hollandiában található helyszínére, és különösen azért nincsenek, vagy csak csekély mértékben keletkeznek területen kívüli költségei, mivel nincs szüksége második lakásra Hollandiában. Ezzel a munkavállalók területen kívüli költségeire tekintettel a munkáltató által biztosított térítések adómentességét próbálják hozzáigazítani a valóban felmerülő költségekhez.

47. A megkülönböztetés ezzel azt a célt szolgálja, hogy megakadályozza az átalányszabályozás meghatározott munkavállalók esetében felmerülő túlzott előnyeit, és ezzel a külföldi munkavállalók csoportján belül a versenytorzulásokat is. Ez a cél főszabály szerint tekinthető közérdeken alapuló nyomós oknak.

Alkalmasság

48. A 150 kilométerre vonatkozó kritériumnak először is alkalmasnak kell lennie e cél elérésére, és a csekélyebb mértékű területen kívüli költségekkel rendelkező munkavállalók átalányszabályozás alkalmazása alóli kizárására.

49. A holland jogalkotó a jelen ügyben úgy határozott, hogy a munkavállalónak a határtól kevesebb mint 150 kilométerre található lakóhelye esetében feltételezni kell, hogy a munkavállaló nem tart fenn második lakást Hollandiában, és ezért csekélyebb mértékű területen kívüli költség terheli. A holland határtól távolabb lakó munkavállalók esetében ellenben abból indult ki, hogy szükségük van egy második lakásra Hollandiában, és ezért több területen kívüli költségük keletkezik. A holland jogalkotó tehát az egyszerűsítés érdekében egy másik tényállás, azaz az első lakás holland határtól való távolsága segítségével kívánja megállapítani a döntő tényállást, nevezetesen a hollandiai második lakás létezését és az abból fakadó költségeket.

50. Ez az egyszerűsítési szabály alkalmas arra, hogy kizárja az átalányszabályozásból azokat a külföldi munkavállalókat, akik nem rendelkeznek második lakással Hollandiában, és ezért csekélyebb mértékű területen kívüli költségeik vannak. Ugyanis ki lehet indulni abból, hogy a holland határtól több mint 150 kilométerre lakó munkavállalók nem lesznek abban a helyzetben, hogy naponta ingázzanak a munkahelyükre, és ezért fenn kell tartaniuk egy második lakást, vagy oda kell költözniük. Ha az összes többi munkavállalót kizárják az átalányszabályozásból, akkor ez mindenestre érinti az összes olyan munkavállalót is, akik naponta ingáznak a munkahelyükre, és ezért csekélyebb mértékű területen kívüli költségeik vannak.

Az egyszerűsítési szabály arányossága

51. Felmerül mindazonáltal a kérdés, hogy az egyszerűsítési szabály nem haladja-e meg azt a mértéket, amely a versenytorzulások megakadályozására irányuló cél eléréséhez szükséges. A szabályozás ugyanis nyilvánvalóan kizárja az átalányszabályozásból azokat a munkavállalókat is, akik nem tudnak naponta ingázni a munkahelyükre, így fenn kell tartaniuk egy második lakást Hollandiában azért, mert lakóhelyük holland határtól való távolsága ugyan kevesebb, mint 150 kilométer, de a munkavégzés Hollandiában található helyétől való távolsága sokkal nagyobb.

52. Főszabály szerint megengedhető az, ha a nemzeti jogalkotó az egyszerűsítés kedvéért valamely könnyebben bizonyítható megkülönböztető jellemzőt tart döntőnek valamely nehezebben kideríthető tényállás helyett. Mert bár *önmagukban* az adminisztratív technikai nehézségek nem igazolhatják valamely alapszabadság megsértését,¹⁷ a Holland Királyság mégis helyesen hívta fel a figyelmet arra, hogy az ítélkezési gyakorlat értelmében a nemzeti szabályozás igazolása keretében figyelembe kell venni annak egyszerű kezelhetőségét és ellenőrizhetőségét,¹⁸ illetve az adóhatóság adminisztratív terheit.¹⁹ A Bíróság ezzel főszabály szerint elismeri azt, hogy a belső piacon is szerepet játszik a közigazgatás működtetésének terhe. A jelen ügyben az olyan alternatív szabályozás, amelynek értelmében számos ügyben egyenként kellene megállapítani azt, hogy valamely külföldi munkavállaló valóban fenntart-e és használ-e második lakást Hollandiában, megnövekedett adminisztratív terhekkel járna a munkavállaló és az adóhatóság szempontjából is. Ezen túlmenően az ilyen szabályozás nehezen is lenne ellenőrizhető az adóhatóság számára.

53. Az ilyen, könnyen ellenőrizhető megkülönböztető jellemzőkön alapuló egyszerűsítési szabályoknak azonban – ennyiben a hátrányos megkülönböztetés rejtett formáival összehasonlíthatóan²⁰ – lényegében ugyanarra az eredményre kell vezetniük az alternatív megkülönböztető jellemzők alkalmazása mellett. A jelen ügyben ezért az a kérdés merül fel, hogy a 150 kilométerre vonatkozó kritérium lényegében leképpezheti-e a munkavállaló területen kívüli költségeinek mértékét.

54. Először is azt kell tisztázni, hogy ugyanúgy, ahogyan a közvetett hátrányos megkülönböztetés esetében kevésbé kell valamennyi esetben összefüggnie például a lakóhelynek az állampolgársággal,²¹ az egyszerűsítési szabálynál sem lehet elvárni azt, hogy ne létezzenek olyan esetek, amelyekben tévesnek bizonyul a jogalkotói feltevés. A Bizottság által előadott példák, amelyekben a munkavállaló lakóhelyének holland határtól való kevesebb mint 150 kilométeres távolsága ellenére nem lehet abból kiindulni, hogy naponta ingázik a munkahelyére, még nem bizonyítják a jogalkotó által választott megkülönböztető jellemző megfelelőségének hiányát. Az egyszerűsítési szabálynak sokkal inkább a lényegét jelenti az, hogy vannak olyan esetek is, amelyekben a kiválasztott megkülönböztető jellemző nem képezi le a kívánt tényállást.

55. Mindazonáltal az utóbb említett esetek csak egyedi esetek lehetnek. Az egyszerűsítés keretében választott kritériumnak főszabály szerint helyesen kell tartalmaznia a tényállást. Ezért valamely egyszerűsítési szabály főszabály szerint csak akkor arányos, ha az esetek túlnyomó többségében ugyanarra az eredményre vezet, amelyet az egyszerűsítés nélkül is elérnének. Hasonló követelményeket támasztottam már a rejtett hátrányos megkülönböztetés megállapításával szemben is.²²

56. Ennyiben a szóban forgó 150 kilométerre vonatkozó kritérium tekintetében kétségek merülnek fel, amelyeket azonban csak a kérdést előterjesztő bíróság tisztázhat a releváns tényállás felderítése alapján.²³

57. Ezért valamely munkavállaló lakóhelyének a holland *határtól* való távolsága a Holland Királyság esetében, amelynek észak–déli irányú kiterjedése körülbelül 300 kilométer, kelet–nyugati kiterjedése pedig körülbelül 180 kilométer, csupán korlátozott bizonyító erővel rendelkezik a munkavállaló lakóhelyének a *munkavégzés* Hollandiában található *helyétől* való távolságára tekintettel. Ez utóbbi

17 — Ebben az értelemben lásd: Terhoeve-ítélet (C-18/95, EU:C:1999:22, 45. pont); Jäger-ítélet (C-256/06, EU:C:2008:20, 55. pont) és van Caster-ítélet (C-326/12, EU:C:2014:2269, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 — Lásd: Bizottság kontra Olasz Köztársaság ítélet (C-110/05, EU:C:2009:66, 67. pont).

19 — Lásd: X-ítélet (C-498/10, EU:C:2012:635, 51. pont).

20 — Lásd a fenti 16. pontot.

21 — Ebben az értelemben lásd továbbá: Erny-ítélet (C-172/11, EU:C:2012:399, 41. pont).

22 — Lásd: a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. ügyre vonatkozó indítványom (C-385/12, EU:C:2013:531, 37–47. pont).

23 — A közvetett hátrányos megkülönböztetésre tekintettel lásd hasonlóképpen: Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. ítélet (C-385/12, EU:C:2014:47, 39–41. pont).

távolság azonban az egyedüli döntő azon kérdés vonatkozásában, hogy a munkavállaló még ingázni fog-e, vagy sem, és ezáltal döntő a területen kívüli költségeinek mértéke vonatkozásában is. Következésképpen számos olyan eset létezhet, amelyekben a holland jogalkotó által választott megkülönböztető jellemző nem egyezik a leképezendő tényállással.

58. A Holland Királyság ezzel szemben azt hozta fel ellenérvként, hogy azért nehéz megállapítani a munkavégzés helyét, mert egyes munkavállalók nem rendelkeznek állandó munkavégzési hellyel, csupán állandóan változó munkavégzési helyekkel, vagy multinacionális vállalatok esetében részben csak olyan munkavégzési hellyel, amely ismeretlen az adóhatóság számára. Ezek az adminisztratív technikai nehézségek azonban számomra arányaiban csekélynek tűnnek, ezért aligha igazolják olyan megkülönböztető jellemző alkalmazását, amely sok esetben nem képezi le a döntő tényállást. Ez különösen arra tekintettel érvényes, hogy az átalányszabályozás keretében – ahogyan azt a Bizottság a tárgyaláson nem vitatottan kifejtette – a munkavállaló külföldi lakóhelyének távolságát csak egyetlen alkalommal, a hollandiai tevékenységének megkezdésekor ellenőrzik.

A jogkövetkezmény arányossága

59. Ezen túlmenően az egyszerűsítési szabály a jogkövetkezményére tekintettel is meghaladhatja azt, ami a külföldi munkavállalók csoportján belüli versenytorzulások megakadályozására irányuló cél eléréséhez szükséges.

60. A határ menti külföldi munkavállalókra vonatkozó átalányszabályozást ugyanis olyan formában is korlátozni lehetne, hogy számukra alacsonyabb értékre viszik le a 30%-os adóalapmértéket ahelyett, hogy teljesen kizárják őket az átalányszabályozásból. Ezzel ugyanis a határ menti külföldi munkavállalók számára annyiban megmaradnának az átalányszabályozás nyújtotta előnyök, amennyiben meghatározott mértékig nem kellene igazolniuk költségeiket, és az átalányszabályozással bizonyos mértékben az adóalapba vonhatnának olyan költségeket is, amelyek egyáltalán nem merültek fel.²⁴ Így enyhébb eszköz állna rendelkezésre a külföldi munkavállalók közötti versenytorzulások megakadályozásának megvalósítására, azáltal hogy valamennyi külföldi munkavállaló területen kívüli költségét fel lehetne becsülni az átalányszabályozás révén a munkáltató által biztosított adómentes térítés céljából, bár eltérő mértékben, lakóhelyük határtól való távolsága szerint.

61. Az ilyen csökkentett átalányszabályozás határ menti külföldi munkavállalóktól való megtagadása csak akkor lenne arányos, ha az esetek túlnyomó részében lényegében egyáltalán nem merülnének fel területen kívüli költségek. Csak ebben az esetben lenne szükséges a versenytorzulások megakadályozása érdekében az, hogy a határ menti munkavállalókat kizárják az alacsonyabb mértékben megállapított átalányszabályozásból is. A kérdést előterjesztő bíróságnak ezt a kérdést is a tényállások és a nemzeti jogi helyzet alapján kell értékelnie.

4. Véggövetkeztetések

62. Így az olyan nemzeti szabályozás, amely a szóban forgó átalányszabályozáshoz hasonló adóelőnyt a szóban forgó 150 kilométerre vonatkozó kritériumhoz hasonló rendelkezéstől teszi függővé, csak akkor összeegyeztethető az EUMSZ 45. cikkel, ha először is a lakóhely határtól való távolságára vonatkozó megkülönböztető jellemző az esetek túlnyomó többségében azon külföldi munkavállalókat azonosítja, akik naponta ingázhatnak munkavégzésük Hollandiában található helyére, és másodszor, ha az ilyen munkavállalóknál lényegében nem merülnek fel az átalányszabályozás szerinti területen kívüli költségek. A kérdést előterjesztő bíróság feladata e feltételek teljesülésének tisztázása.

24 — Lásd a fenti 17. pontot.

VI – Indítvány

63. Azt javasolom tehát a Bíróságnak, hogy az alábbiak szerint válaszoljon a Hoge Raad der Nederlanden által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre:

A munkavállalók EUMSZ 45. cikk szerinti szabad mozgásával nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a beutazó munkavállalók számára adómentes költségtérítést tesz lehetővé a területen kívüli költségek vonatkozásában, és annak a munkavállalónak, aki az e tagállamban folytatott tevékenységének megkezdése előtti időszakban külföldön, e tagállam határától több mint 150 kilométerre lakott, további igazolás nélkül átalányjelleggel meghatározott adómentes költségtérítés nyújtását teszi lehetővé, akkor is, ha a térítés összege meghaladja a ténylegesen felmerült területen kívüli költségeket, míg az olyan munkavállalónak, aki az említett időszakban e tagállamtól kisebb távolságra lakott, az adómentes térítés a ténylegesen felmerült, igazolható területen kívüli költségek összegére korlátozódik, ha ez utóbbi munkavállalók az esetek túlnyomó többségében naponta ingázhatnak munkavégzésük Hollandiában található helyére, és számukra lényegében nem merülnek fel területen kívüli költségek.