



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 13 listopada 2014 r.¹

Sprawa C-512/13

C.G. Sopora

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

Prawo podatkowe — Swobodny przepływ pracowników — Artykuł 45 TFUE — Krajowy podatek dochodowy — Zwrot kosztów ekstraterytorialnych pracownika przez pracodawcę — Wolne od podatku koszty ryczałtowe w przypadku zagranicznych pracowników w wysokości 30% podstawy opodatkowania — Wymóg zagranicznego miejsca zamieszkania, które położone jest w odległości większej niż 150 km od granicy — Korzystniejsze traktowanie niż w przypadku obywateli danego państwa członkowskiego — Niekorzystne traktowanie obywateli niektórych państw członkowskich

I – Wprowadzenie

1. Gdy państwo członkowskie sięga po środki zmierzające do wspierania zatrudnienia zagranicznych pracowników w kraju, trudno początkowo dostrzec problemy dotyczące swobodnego przepływu pracowników w ramach jednolitego rynku. Królestwo Niderlandów ograniczyło jednak w niniejszym przypadku wsparcie do określonych zagranicznych pracowników, wskazując jako przesłankę przemawiającą za zaistnieniem potrzeby wsparcia odległość ich miejsca zamieszkania od niderlandzkiej granicy. Tylko i wyłącznie gdy odległość ta jest wystarczająca, pracownicy mogą skorzystać z ogólnego założenia, zgodnie z którym po ich stronie powstają w znacznej wysokości koszty utrzymania podwójnego gospodarstwa, które to koszty pod pewnymi warunkami mogą zostać uwzględnione przy obliczaniu należnego podatku dochodowego.

2. Poniżej zostanie wyjaśnione, czy wsparcie zagranicznych pracowników dokonywane wedle podobnego rozróżnienia może być analizowane w ramach swobód traktatowych, a jeżeli tak, to w jakim zakresie krajowy ustawodawca może korzystać z ogólnych założeń w celu uproszczenia procesów administracyjnych.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

3. Artykuł 45 TFUE ma następujące brzmienie:

„1. Zapewnia się swobodę przepływu pracowników wewnątrz Unii.

¹ — Język oryginału: niemiecki.

2. Swoboda ta obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy.

[...]”.

4. Artykuł 7 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 492/2011 z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Unii² (zwanego dalej „rozporządzeniem o swobodzie przepływu pracowników”) stanowi:

„1. Pracownik będący obywatelem państwa członkowskiego nie może być na terytorium innego państwa członkowskiego traktowany – ze względu na swą przynależność państwową – odmiennie niż pracownicy krajowi pod względem warunków zatrudnienia i pracy, w szczególności warunków wynagrodzenia, zwolnienia [...].

2. Pracownik taki korzysta z takich samych przywilejów socjalnych i podatkowych jak pracownicy krajowi.

[...]”.

B – Prawo krajowe

5. Królestwo Niderlandów pobiera podatek dochodowy. Do dochodu podlegającego opodatkowaniu należą zgodnie z art. 31 ust. 1 Wet op de loonbelasting 1964³ (ustawy w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych 1964 r., zwanej dalej „Wet LB 1964”) również określone zwroty kosztów poniesionych przez pracownika dokonywane przez pracodawcę. Zwroty kosztów zgodnie z art. 31a ust. 2 lit e) Wet LB 1964 nie podlegają opodatkowaniu, jeżeli zostają przyznane z tytułu kosztów powstałych po stronie pracownika z tego względu, że tymczasowo przebywa poza terytorium państwa, w którym ma miejsce zamieszkania, jak np. koszty drugiego miejsca zamieszkania lub wyższe koszty utrzymania, a także koszty podróży na spotkanie w sprawie pracy (tzw. koszty ekstraterytorialne).

6. W sytuacji gdy niderlandzki pracodawca zatrudnia pracownika, który do tej pory mieszkał poza Niderlandami, stosuje się pod pewnymi warunkami system ryczałtowy określony w art. 10e–10j Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych z 1965 r., zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”). Zgodnie z powyższym zwrot kosztów pracownika w wysokości do 30% podstawy opodatkowania uznawany jest za zwrot kosztów ekstraterytorialnych bez konieczności szczegółowego wykazania kosztów (machizm zwany dalej „systemem ryczałtowym”). Możliwe jest wykazanie faktycznych wyższych kosztów.

7. System ryczałtowy dotyczy wyłącznie zagranicznych pracowników, którzy posiadają szczególne kwalifikacje, niedostępne lub dostępne w ograniczonym zakresie na niderlandzkim rynku pracy. Dodatkowo od 2012 r. wprowadzono kolejny warunek, zgodnie z którym pracownik musi zamieszkiwać w przeciągu ostatnich dwóch lat przed rozpoczęciem zatrudnienia w Niderlandach dłużej niż dwie trzecie tego okresu w odległości *dalszej* niż 150 km w linii prostej od granicy niderlandzkiej (zwany dalej „kryterium 150 km”).

2 — Dz.U. L 141, s. 1.

3 — Wersja z 2012 r., właściwa w niniejszym przypadku.

III – Postępowanie główne

8. Przedmiotem sporu w postępowaniu głównym jest kwestia zastosowania systemu ryczałtowego w ramach podatku dochodowego należnego od pracownika C.G. Sopora.

9. C.G. Sopora był zatrudniony w 2012 r. przez niderlandzkiego pracodawcę w Niderlandach. W ciągu dwóch lat przed podjęciem zatrudnienia w Niderlandach miał miejsce zamieszkania w Niemczech, jednak w odległości *mniejszej* niż 150 km od niderlandzkiej granicy.

10. Niderlandzki organ podatkowy odmówił zastosowania systemu ryczałtowego w niniejszym przypadku. C.G. Sopora zwrócił się przeciwko tej decyzji, wskazując między innymi, że odmowa zastosowania systemu ryczałtowego jest sprzeczna z prawem Unii.

IV – Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

11. Hoge Raad der Nederlanden, rozpoznający obecnie sprawę, przedstawił Trybunałowi Sprawiedliwości w dniu 25 września 2013 r. na podstawie art. 267 TFUE następujące pytania:

- „1) Czy ma miejsce pośrednie odmienne traktowanie – wymagające uzasadnienia – ze względu na przynależność państwową lub przeszkoda w swobodnym przepływie pracowników, gdy ustawowa regulacja państwa członkowskiego umożliwia pracownikom przyjezdnym uzyskanie zwolnionego z podatku zwrotu kosztów ekstraterytorialnych i pracownikowi, który w czasie przed podjęciem pracy w owym państwie członkowskim zamieszkiwał zagranicą, w odległości większej niż 150 kilometrów od granicy z owym państwem, może zostać udzielony bez dalszych dowodów określony ryczałtowo, zwolniony z podatku zwrot kosztów, nawet wówczas gdy kwota zwrotu przewyższa rzeczywiste koszty ekstraterytorialne, podczas gdy w przypadku pracownika, który we wskazanym okresie zamieszkiwał w mniejszej odległości od owego państwa członkowskiego, zwolniony z podatku zwrot jest ograniczony do wysokości wykazywalnych rzeczywistych kosztów ekstraterytorialnych?
- 2) Jeśli na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi twierdzącej: czy rozpatrywana regulacja niderlandzka zawarta w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych z 1965 r. opiera się w tym przypadku na nadrzędnych względach interesu ogólnego?
- 3) Jeżeli na pytanie drugie również należy udzielić odpowiedzi twierdzącej: czy zawarte we wskazanej regulacji kryterium 150 kilometrów wykracza w tym przypadku poza to, co konieczne do osiągnięcia celu zamierzonego poprzez ową regulację?”.

12. W trakcie postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości C.G. Sopora, Królestwo Niderlandów oraz Komisja Europejska przedstawili stanowisko na piśmie i wzięli udział w rozprawie w dniu 2 września 2014 r.

V – Ocena prawna

13. Sąd odsyłający zmierza poprzez trzy pytania prejudycjalne do ustalenia, czy krajowa regulacja, która przyznaje ulgę podatkową taką jak przedmiotowy system ryczałtowy w zależności od warunków takich jak opisane kryterium 150 km, jest zgodna ze swobodą przepływu pracowników z art. 45 TFUE.

A – Ograniczenie

14. Najpierw powstaje pytanie, czy regulacja taka jak kryterium 150 km stanowi ograniczenie swobody przepływu pracowników.

15. Artykuł 45 ust. 2 TFUE oznacza zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich w szczególności w zakresie zatrudnienia i wynagrodzenia. Zgodnie z orzecznictwem odnosi się to również do przepisów dotyczących opodatkowania wynagrodzenia za pracę⁴.

16. Zakaz odmiennego traktowania dotyczy nie tylko oczywistej dyskryminacji z uwagi na obywatelstwo, lecz również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które poprzez zastosowanie innej cechy odróżniającej prowadzą faktycznie do takiego samego rezultatu jak w szczególności cecha odróżniająca miejsca zamieszkania⁵.

17. W niniejszym przypadku system ryczałtowy oznacza przyznanie ulgi, ponieważ udostępnia pracownikowi wolny od podatku odpis zwrotu kosztów przez pracodawcę do wysokości 30% podstawy opodatkowania, bez konieczności wykazania przez pracownika kosztów ekstraterytorialnych oraz w ogóle bez konieczności poniesienia kosztów tej wysokości.

18. Skorzystanie z systemu ryczałtowego nie jest uzależnione od obywatelstwa pracownika, lecz od jego miejsca zamieszkania przed podjęciem zatrudnienia w Niderlandach. Jeżeli zamieszkiwał on w odległości mniejszej niż 150 km od niderlandzkiej granicy, to nie jest uprawniony do skorzystania z systemu ryczałtowego.

19. Regulacja ta dokonuje pośredniego rozróżnienia pomiędzy obywatelami różnych państw członkowskich. W jej wyniku określone nierezydenci są gorzej traktowani w stosunku do innych nierezydentów. Jedynie pracownicy, którzy mają miejsce zamieszkania w Belgii, Niemczech, Francji, Luksemburgu lub Wielkiej Brytanii, mogą z przyczyn geograficznych nie spełnić kryterium 150 km, podczas gdy pracownicy z siedzibą w innych państwach członkowskich zawsze spełniają te warunki. W efekcie z systemu ryczałtowego mogą zostać wyłączeni wszyscy pracownicy zamieszkujący w Belgii.

20. Cechą szczególną niniejszego sporu jest to, że zainteresowane państwo członkowskie nie traktuje w sposób niekorzystny, jak przeważnie w przypadku spraw przed Trybunałem, nierezydentów w stosunku do rezydentów. W niniejszym przypadku rezydenci, którzy są również zatrudnieni przez niderlandzkiego pracodawcę, nie mogą z założenia bowiem uwzględnić kosztów ekstraterytorialnych w ramach analizowanej tu regulacji dotyczącej podatku dochodowego. Ponadto na podstawie tej regulacji rezydenci pracujący za granicą nie mogą korzystać z systemu ryczałtowego. Niekorzystne traktowanie dotyczy zatem tylko rezydentów określonych państw członkowskich w stosunku do rezydentów innych państw członkowskich.

21. Należy zatem wyjaśnić, czy swoboda przepływu pracowników wyklucza również odmienne traktowanie obywateli różnych państw członkowskich.

22. Komisja słusznie w tym względzie wskazała, że art. 7 ust. 1–2 rozporządzenia o swobodzie przepływu pracowników, którego treść opiera się na art. 46 TFUE, przewiduje jedynie, iż pracownicy z innych państw muszą być traktowani tak samo jak krajowi pracownicy. Odpowiada to treści art. 46 lit. c) TFUE, który odnosi się jedynie do warunków zatrudnienia dotyczących z jednej strony krajowych pracowników a z drugiej pracowników „z innych państw członkowskich”.

4 — Zobacz np. wyroki: Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, pkt 12; Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 23.

5 — Zobacz np. wyroki: Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, pkt 11; Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 26–28.

23. Jednakże brzmienie art. 45 ust. 2 TFUE, w którym zdefiniowano treść swobody przepływu pracowników, ma szerszy zakres. Zgodnie z tym przepisem w odniesieniu do warunków zatrudnienia zakazuje się „wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich”. Obejmuje to również zasadniczo zakaz odmiennego traktowania nierezydentów w zależności od państwa członkowskiego ich miejsca zamieszkania.

24. Na pytanie, czy swobody traktatowe wykluczają również odmiennie traktowanie obywateli różnych państw członkowskich, Trybunał nie udzielił do tej pory jednoznacznej odpowiedzi.

25. Z jednej strony w wyroku *Columbus Container Services* Trybunał uznał, że nie doszło do naruszenia swobody przedsiębiorczości przyznanej w art. 49 TFUE wyłącznie poprzez odmiennie traktowanie w zależności od państwa członkowskiego siedziby⁶. Stwierdzając, że nie miało miejsca naruszenie tej swobody traktatowej, Trybunał podkreślał, że miało miejsce jednakowe traktowanie w przypadku badanego transgranicznego stanu faktycznego i sytuacji czysto krajowej⁷. Ponadto Trybunał uznał w odniesieniu do swobody przepływu kapitału z art. 63 ust. 1 TFUE, która obejmuje również państwa trzecie, iż zróżnicowane traktowanie dochodów kapitałowych w zależności, z jakiego państwa trzeciego pochodzą, nie jest objęte ochroną gwarantowaną przez ten przepis⁸.

26. Z drugiej strony Trybunał Sprawiedliwości, również w ramach swobodnego przepływu kapitału, w wyroku *Orange European Smallcap Fund* uznał, że ma miejsce naruszenie swobody podstawowej z uwagi na odmiennie traktowanie różnych innych państw członkowskich przez państwo pochodzenia⁹. W rezultacie w kolejnych orzeczeniach zarówno w ramach swobody przepływu kapitału, jak i swobody przedsiębiorczości sprawdzano przynajmniej, czy odmiennie traktowanie różnych nierezydentów w konkretnym przypadku stanowi ograniczenie swobody traktatowej¹⁰.

27. Jestem zdania, że swoboda przepływu pracowników zakazuje nie tylko niekorzystnego odmiennego traktowania nierezydentów w stosunku do rezydentów, lecz wyklucza też zasadniczo zróżnicowanie pomiędzy nierezydentami pochodzącymi z różnych państw członkowskich.

28. W tym względzie przyłączam się do stanowiska rzeczników generalnych P. Légera i P. Mengozziego, którzy w przypadku swobody przedsiębiorczości wskazali już, że byłoby sprzeczne z pojęciem wspólnego rynku¹¹ lub też powstawałoby „ryzyko rozdrobnienia wspólnego rynku”¹², gdyby zezwolono na odmiennie traktowanie w przypadku tworzenia spółek w różnych państwach członkowskich. Podobnego rezultatu należałoby się obawiać w przypadku swobody przepływu pracowników, gdyby państwom członkowskim wolno było traktować korzystniej pracowników z określonych państw członkowskich niż pracowników z innych państw członkowskich.

29. Na podstawie art. 26 ust. 2 TFUE rynek wewnętrzny obejmuje „obszar bez granic wewnętrznych”. Cel ten może zostać osiągnięty, jedynie gdy wszyscy unijni pracownicy będą traktowani tak samo. Rozróżnienie pomiędzy pracownikami w zależności od kraju pochodzenia tworzy nowe granice, nawet jeżeli żaden zagraniczny pracownik nie będzie gorzej traktowany niż pracownicy krajowi. Wspieranie pracowników pochodzących tylko z określonych państw członkowskich automatycznie pogarsza bowiem warunki konkurencji pracowników z innych państw członkowskich. W tym zakresie jednolity rynek może zostać ograniczony poprzez regulację taką jak przedmiotowa regulacja, która sama w sobie wspiera swobodę przepływu pracowników w ramach Unii.

6 — Zobacz wyrok *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 50–51.

7 — *Ibidem*, pkt 54.

8 — Wyrok *Haribo*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 48.

9 — Wyrok *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 56.

10 — Zobacz wyroki: *D.*, C-376/03, EU:C:2005:424, pkt. 53–63; *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, pkt. 82–83.

11 — Zobacz opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie *Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas des Generalanwalts*, C-196/04, EU:C:2006:278, pkt 79–80.

12 — Zobacz opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:197, pkt 117–118.

30. Uprzywilejowanie podatkowe takie jak to niderlandzkie, uzależniające możliwość skorzystania z niego od odległości zagranicznego miejsca zamieszkania pracownika od granicy, narusza przez to swobodę przepływu pracowników. Podobne ograniczenie jest dopuszczalne, wyłącznie gdy dotyczy sytuacji, które nie są ze sobą obiektywnie porównywalne (w tym względzie zob. część B poniżej), lub gdy jest to uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. dalej część C).

B – Obiektywna porównywalność sytuacji

31. Należy najpierw przeanalizować, czy sytuacja pracownika takiego jak C.G. Sopora, który mieszka w odległości mniejszej niż 150 km od niderlandzkiej granicy, oraz sytuacja pracownika, który mieszka w odległości większej niż 150 km, są ze sobą obiektywnie porównywalne. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem obiektywną porównywalność sytuacji należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy¹³.

32. Królestwo Niderlandów stwierdziło w tym zakresie, że w odniesieniu do kosztów ekstraterytorialnych, które odpowiednio powstają po ich stronie i powinny zostać objęte systemem ryczałtowym, rozważane dwie grupy pracowników nie są ze sobą porównywalne. Koszty te zależą bowiem od odległości.

33. Grupy te są jednak odmiennie traktowane nie z pewnej oczywistej przyczyny¹⁴. Wysokość kosztów ekstraterytorialnych różnicuje się bowiem stopniowo, jeżeli porówna się sytuację pracowników mieszkających w nieznacznie większej lub mniejszej od 150 km odległości od niderlandzkiej granicy. Ocena, czy pomimo dużego podobieństwa obu grup rozróżnienie na podstawie sztywno ustalonej granicy 150 km jest uzasadnione, może zostać dokonana w sposób właściwy jedynie wówczas, gdy w ramach badania uzasadnienia ograniczenia swobody przepływu pracowników może zostać również oceniona proporcjonalność tego rodzaju kryterium rozgraniczającego.

34. Przedmiotowe ograniczenie swobody przepływu pracowników dotyczy zatem sytuacji, które są ze sobą obiektywnie porównywalne.

C – Uzasadnienie

35. Z tego względu należy jeszcze zbadać, czy przedmiotowe ograniczenie swobody przepływu pracowników jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

36. Zgodnie z twierdzeniami sądu odsyłającego system ryczałtowy ma skutkować przyznaniem dodatku z tytułu wyższych kosztów krajowym pracodawcom, którzy muszą rekrutować za granicą pracowników o określonych kwalifikacjach, jakich brakuje na niderlandzkim rynku pracy. Kryterium 150 km zostało dodane później, aby uniemożliwić skorzystanie z systemu ryczałtowego w przypadkach, w których pracownik może dojeżdżać ze swojego zagranicznego miejsca zamieszkania do miejsca zatrudnienia w Niderlandach, przez co ponosi tylko niewielkie koszty ekstraterytorialne. W ten sposób niderlandzki ustawodawca chciał również przeciwdziałać zakłóceniom konkurencji pomiędzy krajowymi i zagranicznymi pracownikami w rejonie przygranicznym. W tym względzie Królestwo Niderlandów dodatkowo wskazało, że przygraniczni niderlandzcy pracodawcy preferowaliby zagranicznych pracowników, ponieważ mogliby z uwagi na ulgę podatkową w postaci systemu ryczałtowego wypłacać im niższe wynagrodzenie niż krajowym pracownikom.

13 — Zobacz np. wyroki: X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 22; SCA Group Holding i in., C-39/13, C-40/13 i C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 28.

14 — Zobacz w tym względzie: moja opinia w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, C-172/13, EU:C:2014:2321, pkt 29.

37. Przede wszystkim należy stwierdzić, że w niniejszym przypadku nie można odnaleźć uzasadnienia we wspieraniu swobody przepływu pracowników, co było przedmiotem rozważań sądu odsyłającego. Swoboda przepływu pracowników nie jest ograniczona poprzez system ryczałtowy jako taki, lecz przez dodatkowe kryterium 150 km, które wyklucza określone osoby z możliwości skorzystania z tego wsparcia. Wyłącznie wprowadzenie tego kryterium powoduje pośrednie rozróżnienia pomiędzy obywatelami różnych państw członkowskich. Potrzebna jest zatem dla tego kryterium przesłanka uzasadniająca.

1. Zapobieganie unikaniu opodatkowania

38. Komisja wskazała tu jako przesłankę uzasadniającą zwalczanie unikania opodatkowania. Kryterium 150 km zapobiega zdaniem Komisji unikaniu opodatkowania, ponieważ wyklucza uznanie nieproporcjonalnie wysokich kosztów w przypadku pracowników, którzy mieszkają w odległości mniejszej niż 150 km od niderlandzkiej granicy.

39. Prawdą jest, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem cel zapobiegania unikaniu opodatkowania może uzasadniać krajową regulację, jeżeli odnosi się do czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów podatkowych danego państwa członkowskiego¹⁵.

40. W niniejszym przypadku nie można się jednak dopatrzeć unikania opodatkowania w tym, że pracownik, który mieszka w odległości mniejszej niż 150 km od niderlandzkiej granicy, chce skorzystać z systemu ryczałtowego. Nie jest wiadome, jaki stan faktyczny miałby w sposób czysto sztuczny tworzyć pracownik taki jak C.G. Sopora. W szczególności nie twierdzi on, że ponosi koszty ekstraterytorialne określonej wysokości, a chce jedynie skorzystać, tak jak inni pracownicy, z systemu ryczałtowego, który znajduje zastosowanie właśnie niezależnie od wysokości faktycznie poniesionych kosztów.

2. Zapobieganie niekorzystnym warunkom konkurencji dotyczącym pracowników krajowych

41. Królestwo Niderlandów wskazało dodatkowo, że kryterium 150 km może być uzasadnione celem zapobiegania niekorzystnym warunkom konkurencji dotyczącym niderlandzkich pracowników na krajowym rynku pracy.

42. Zapobieganie zakłóceniom konkurencji może zasadniczo być postrzegane jako nadrzędny względ interesu ogólnego. Jak wynika już z preambuły do TFUE, istotnym celem traktatów jest „uczciwość[ć] w konkurencji”. Unikanie zakłóceń konkurencji charakteryzuje się dodatkowo właśnie w odniesieniu do prawa podatkowego państw członkowskich pierwszorzędnym znaczeniem. W tym względzie cel ten ma być realizowany poprzez zakaz nakładania odmiennych podatków na podstawie art. 110 TFUE, kompetencję do harmonizowania podatków pośrednich na podstawie art. 113 TFUE oraz zakaz udzielania pomocy z art. 107 TFUE.

43. Niezależnie jednak od tego, czy unikanie niekorzyści po stronie *krajowych* pracowników może być uzasadnieniem tego, aby pracowników z innych państw członkowskich traktować odmiennie w zależności od ich kraju pochodzenia, w niniejszym przypadku na podstawie przedstawionej sytuacji prawnej nie wydaje się, aby kryterium 150 km było konieczne do osiągnięcia tego celu. System ryczałtowy znajduje bowiem zgodnie z twierdzeniami sądu odsyłającego zastosowanie jedynie wtedy,

15 — Zobacz w kwestii swobody przedsiębiorczości wyrok *Felixstowe Dock and Railway Company i in.*, C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo; w kwestii swobody przepływu kapitału wyrok *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

gdy dla danego stanowiska brak jest na niderlandzkim rynku pracy wystarczającej alternatywy¹⁶. Jeżeli pod pojęciem niderlandzkiego rynku pracy rozumie się pracowników rezydujących w Niderlandach, wówczas system ryczałtowy z uwagi na ten warunek nie będzie i tak zasadniczo zakłócał konkurencji pomiędzy pracownikami będącymi rezydentami i pracownikami będącymi nierezydentami.

44. Gdyby sąd odsyłający jako wyłączny właściwy dla wykładni prawa krajowego oraz określenia jego faktycznych skutków doszedł do innych wniosków co do warunków konkurencji, wówczas do dalszej analizy tego względu uzasadniającego znajdą zastosowanie następujące stwierdzenia.

3. Zapobieganie zakłóceniom konkurencji pomiędzy pracownikami nierezydentami

45. Kwestia zapobiegania zakłóceniom konkurencji może mianowicie mieć w niniejszym przypadku jeszcze inne znaczenie.

46. Kryterium 150 km na pierwszy rzut oka służy zrozumiałemu celowi, aby system ryczałtowy nie obowiązywał w przypadkach, w których pracownik ma możliwość dojeżdżania ze swojego zagranicznego miejsca zamieszkania do miejsca zatrudnienia w Niderlandach, w efekcie czego powstają po jego stronie niższe koszty ekstraterytorialne, ponieważ nie potrzebuje on w szczególności drugiego mieszkania w Niderlandach. Zmierza się w ten sposób do tego, aby zwolnienie od podatku w przypadku zwrotu przez pracodawcę kosztów ekstraterytorialnych pracownikowi odpowiadało faktycznie ponoszonym kosztom.

47. Rozróżnienie to ma zapobiegać temu, aby nadmierne korzyści wynikające z systemu ryczałtowego nie trafiały do określonych pracowników, i przez to przeciwdziałać również zakłóceniom konkurencji w ramach grupy pracowników nierezydentów. Cel ten może być zasadniczo postrzegany jako nadrzędny względem interesu ogólnego.

a) Przydatność

48. Kryterium 150 km musiałyby być, po pierwsze, przydatne do osiągnięcia celu, jakim jest wykluczenie z systemu ryczałtowego pracowników ponoszących niższe koszty ekstraterytorialne.

49. Niderlandzki ustawodawca w niniejszym przypadku zdecydował się przyjąć, że w razie mniejszego niż 150 km oddalenia miejsca zamieszkania pracownika do granicy nie będzie on miał w Niderlandach drugiego mieszkania i z tego względu poniesie mniejsze koszty ekstraterytorialne. W przypadku pracowników, którzy mieszkają w większej odległości od niderlandzkiej granicy, wychodzi się z założenia, iż muszą oni zorganizować sobie drugie miejsce zamieszkania w Niderlandach i przez to powstają po ich stronie wyższe koszty ekstraterytorialne. Niderlandzki ustawodawca zamierza zatem w celu uproszczenia zastąpić decydującą kwestię faktyczną, tj. istnienie drugiego miejsca zamieszkania w Niderlandach i wynikających stąd kosztów, inną okolicznością faktyczną, mianowicie oddaleniem pierwszego miejsca zamieszkania od niderlandzkiej granicy.

50. Wskazana reguła upraszczająca jest przydatna do tego, aby wyłączyć z systemu ryczałtowego pracowników nierezydentów, którzy nie mają w Niderlandach drugiego miejsca zamieszkania i ponoszą przez to mniejsze koszty ekstraterytorialne. Można bowiem wyjść z założenia, że pracownicy, którzy mieszkają w odległości większej niż 150 km od niderlandzkiej granicy, nie będą w stanie dojeżdżać codziennie do swego miejsca zatrudnienia i dlatego muszą utrzymywać drugie miejsce zamieszkania lub się przeprowadzić. Jeżeli wyłączy się wszystkich innych pracowników z systemu ryczałtowego, to dotyczy to wszystkich pracowników, którzy codziennie dojeżdżają do swego miejsca zatrudnienia i dlatego ponoszą mniejsze koszty ekstraterytorialne.

¹⁶ — Zobacz pkt 7 powyżej.

b) Proporcjonalność reguły upraszczającej

51. Powstaje jednak pytanie, czy reguła upraszczająca nie wykracza ponad to, co jest konieczne do spełnienia celu zapobiegania zakłóceniom konkurencji. Uregulowanie wyłącza bowiem w sposób oczywisty z systemu ryczałtowego również tych pracowników, którzy nie mogą codziennie dojeżdżać do swego miejsca zatrudnienia i przez to muszą utrzymywać drugie miejsce zamieszkania w Niderlandach, ponieważ oddalenie ich miejsca zamieszkania do niderlandzkiej granicy wynosi co prawda mniej niż 150 km, jednak odległość do ich miejsca zatrudnienia w Niderlandach jest jednak znacznie większa.

52. Co do zasady dozwolone jest, aby krajowy ustawodawca w celu uproszczenia uznał za decydującą łatwiej sprawdzalną cechę odróżniającą zamiast trudniejszego do zbadania stanu faktycznego. Nawet jeżeli *wyłącznie* trudności techniczno administracyjne nie mogą uzasadniać ograniczenia swobody traktatowej¹⁷, Królestwo Niderlandów wskazało jednak słusznie, że zgodnie z orzecznictwem w ramach uzasadnienia krajowej regulacji powinny również zostać uwzględnione jej łatwe stosowanie i kontrola¹⁸, a w szczególności obciążenia administracyjne organów podatkowych¹⁹. W ten sposób Trybunał zasadniczo uznaje, że nakład związany pracą administracji odgrywa rolę również w ramach rynku wewnętrznego. W niniejszym przypadku alternatywna regulacja, w ramach której należałoby w licznych przypadkach ustalić każdorazowo, czy pracownik nierezydent faktycznie utrzymuje drugie miejsce zamieszkania w Niderlandach i z niego korzysta, byłaby połączona ze zwiększonym nakładem administracyjnym zarówno dla pracownika, jak i organów podatkowych. Co więcej, dla organów podatkowych taka regulacja byłaby trudna do kontroli.

53. Podobne reguły upraszczające posługujące się łatwo weryfikowalną cechą odróżniającą muszą jednak, co w tym zakresie wykazuje analogię do ukrytych form dyskryminacji²⁰, prowadzić poprzez zastosowanie alternatywnej cechy odróżniającej zasadniczo do takiego samego skutku. W niniejszym przypadku powstaje z tego względu pytanie, czy kryterium 150 km pozwala zasadniczo odzwierciedlić zakres kosztów ekstraterytorialnych pracownika.

54. Należy najpierw wyjaśnić, że tak jak w ramach pośredniej dyskryminacji przykładowo miejsce zamieszkania nie musi we wszystkich przypadkach korelować z obywatelstwem²¹, tak w przypadku reguły upraszczającej nie można wymagać całkowitego wykluczenia sytuacji, w których założenia ustawodawcy okazują się fałszywe. Przedstawione przez Komisję przykłady, w których mimo oddalenia miejsca zamieszkania pracownika o mniej niż 150 km od niderlandzkiej granicy nie można przyjmować, że faktycznie codziennie dojeżdża on do pracy, nie wykazują jeszcze braku proporcjonalności wybranej przez pracodawcę cechy odróżniającej. Istotą reguły upraszczającej jest bowiem również istnienie przypadków, w których cecha odróżniająca nie odzwierciedla pożądanego stanu faktycznego.

55. Jednak wskazane wyżej przypadki mogą mieć tylko charakter sporadyczny. Wybrane w celu uproszczenia kryterium musi co do zasady trafnie ujmować stan faktyczny. Reguła upraszczająca jest z tego względu proporcjonalna jedynie wówczas, gdy prowadzi w przeważającej większości przypadków do tego samego rezultatu, który zostałby osiągnięty również bez dokonanego uproszczenia. Podobne wymagania przedstawiłam już przy analizie kwestii występowania ukrytej dyskryminacji²².

17 — Zobacz podobnie wyroki: Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, pkt 45; Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 55; van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo.

18 — Zobacz wyrok Komisja przeciwko Włochom, C-110/05, EU:C:2009:66, pkt. 67.

19 — Zobacz wyrok X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt. 51.

20 — Zobacz pkt 16 powyżej.

21 — Zobacz podobnie wyrok Erny, C-172/11, EU:C:2012:399, pkt 41.

22 — Zobacz moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 37–47.

56. W tym względzie rodzą się wątpliwości co do kryterium 150 km, które mogą zostać wyjaśnione jednak wyłącznie przez sąd odsyłający po zbadaniu istotnych okoliczności faktycznych²³.

57. Oddalenie miejsca zamieszkania pracownika od niderlandzkiej *granicy* w przypadku Królestwa Niderlandów, które rozciąga się 300 km z północy na południe i 180 km z zachodu na wschód, ma zatem bardzo ograniczone znaczenie w stosunku do oddalenia miejsca zamieszkania do *miejsca zatrudnienia* w Niderlandach. Ta ostatnia odległość ma jednak wyłączne decydujące znaczenie w kwestii, czy pracownik będzie jeszcze dojeżdżał i wysokości jego kosztów ekstraterytorialnych. W rezultacie mogłoby istnieć wiele przypadków, w których wybrana przez niderlandzkiego ustawodawcę cecha odróżniająca nie odpowiada stanowi faktycznemu, jaki ma odzwierciedlać.

58. Królestwo Niderlandów podniosło w tym zakresie, że trudno jest ustalić miejsce zatrudnienia, ponieważ niektórzy pracownicy nie posiadają stałego, lecz jedynie wciąż zmieniające się miejsce zatrudnienia, a w przypadku międzynarodowych przedsiębiorstw mają czasem miejsca zatrudnienia, które nie są znane organom podatkowym. Wskazane trudności organizacyjno-techniczne wydają mi się jednak stosunkowo niewielkie i nie usprawiedliwiają skorzystania z cechy odróżniającej, która w wielu przypadkach nie odzwierciedla decydującego stanu faktycznego. Dzieje się tak w szczególności z tego względu, że w świetle tego, że w ramach systemu ryczałtowego, jak wyjaśniła w trakcie rozprawy w sposób niewątpliwy Komisja, oddalenie miejsca zamieszkania pracownika nierezydenta jest sprawdzane tylko raz, przy podjęciu pracy w Niderlandach.

c) Proporcjonalność środka prawnego

59. Dodatkowo reguła upraszczająca w odniesieniu do swych skutków może również wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celu zapobiegania zakłóceniom konkurencji w ramach grupy pracowników nierezydentów.

60. System ryczałtowy w przypadku przygranicznych pracowników nierezydentów mógł bowiem zostać ograniczony w ten sposób, że zamiast całkowicie wykluczać ich z tej regulacji, w ich przypadku procentowa część podstawy opodatkowania wynosząca 30% zostałaby zredukowana do niższej wartości. Przez to w przypadku przygranicznych pracowników nierezydentów korzyści systemu ryczałtowego byłyby zachowane w ten sposób, że nie musieliby oni wykazywać do określonej wysokości swoich kosztów, a poprzez system ryczałtowy uwzględniano by przy opodatkowaniu w pewnym zakresie również koszty, które w ogóle nie powstały²⁴. Istniałby zatem łagodniejszy środek zapobiegania zakłóceniom konkurencji pomiędzy pracownikami nierezydentami, polegający na tym, że koszty ekstraterytorialne wszystkich pracowników nierezydentów dla celów wolnego od podatku zwrotu przez pracodawcę byłyby szacowane za pomocą systemu ryczałtowego, przewidującego różne stawki w zależności od oddalenia miejsca zamieszkania od granicy.

61. Odmowa zastosowania tego rodzaju zredukowanego systemu ryczałtowego w przypadku przygranicznych pracowników nierezydentów mogłaby zostać uznana za proporcjonalną tylko wówczas, gdyby pracownicy ci w przeważającej większości przypadków zasadniczo nie ponosili kosztów ekstraterytorialnych. Tylko w tym przypadku w celu zapobiegania zakłóceniom konkurencji konieczne byłoby wykluczenie pracowników przygranicznych z korzyści zredukowanego systemu ryczałtowego. Również ta kwestia musi być zweryfikowana pod względem faktycznym oraz z punktu widzenia prawa krajowego przez sąd odsyłający.

23 — Zobacz w kwestii dyskryminacji pośredniej, wyrok Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 39–41.

24 — Zobacz pkt 17 powyżej.

D – Wniosek

62. Z tego względu regulacja krajowa, która uzależnia ulgę podatkową taką jak przedmiotowy system ryczałtowy od spełnienia przepisu takiego jak przedmiotowe kryterium 150 km, może być zgodna z art. 45 TFUE tylko wówczas, gdy po pierwsze, cecha odróżniająca polegająca na oddaleniu miejsca zamieszkania od granicy w przeważającej większości przypadków pozwala na zidentyfikowanie pracowników nierezydentów, którzy mogą codziennie dojeżdżać do ich miejsca zatrudnienia w Niderlandach, a po drugie, po stronie tych pracowników nie powstają zasadniczo koszty ekstraterytorialne w rozumieniu systemu ryczałtowego. Czy warunki te zostały spełnione, winien wyjaśnić sąd odsyłający.

VI – Wnioski

63. Na podstawie powyższych rozważań proponuję, aby na pytania prejudycjalne przedłożone przez Hoge Raad der Nederlanden Trybunał odpowiedział następująco:

Swoboda przepływu pracowników z art. 45 TFUE nie sprzeciwia się krajowej regulacji takiej jak ta będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, która umożliwia przyjezdnym pracownikom wolny od podatku zwrot kosztów ekstraterytorialnych i pracownikowi, który w okresie przed zatrudnieniem w tym państwie członkowskim mieszkał za granicą w odległości większej niż 150 km od granicy tego państwa członkowskiego, przyznaje ryczałtowo określony wolny od podatku zwrot kosztów bez konieczności przedstawienia dalszych dowodów, nawet jeżeli kwota zwrotu przekracza faktycznie poniesione koszty ekstraterytorialne, podczas gdy w przypadku innych pracowników, którzy we wskazanym okresie mieszkali w mniejszej odległości od tego państwa członkowskiego, zwolniony od podatku zwrot kosztów jest ograniczony do wysokości możliwych do wykazania faktycznych kosztów ekstraterytorialnych, gdy ci ostatni pracownicy w przeważającej większości przypadków mogą codziennie dojeżdżać do swojego miejsca zatrudnienia w Niderlandach i przez to zasadniczo nie powstają po ich stronie koszty ekstraterytorialne.