



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 24. februarja 2015*

„Predhodno odločanje — Prosto gibanje delavcev — Člen 45 PDEU — Enako obravnavanje delavcev nerezidentov — Davčna ugodnost, ki jo pomeni oprostitev povračil stroškov, ki jih izplača delodajalec — Pavšalno dodeljena ugodnost — Delavci iz države članice, ki ni država članica njihovega kraja dela — Pogoj prebivališča v določeni razdalji od meje države članice kraja dela“

V zadevi C-512/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 9. avgusta 2013, ki je prispela na Sodišče 25. septembra 2013, v postopku

C. G. Sopora

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, K. Lenaerts, podpredsednik, A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, predsedniki senatov, A. Rosas, A. Arabadžiev, sodnika, C. Toader, sodnica, M. Safjan, D. Šváby, sodnika, M. Berger, A. Prechal, sodnici, in C. G. Fernlund (poročevalec), sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 2. septembra 2014,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za C. G. Soporop P. Kavelaars, J. Schaap in J. Korving, belastingadviseurs,
- za nizozemsko vlado M. de Ree in M. Bulterman, agentki,
- za Evropsko komisijo W. Roels in J. Enegren, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 13. novembra 2014

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nizozemščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago pravil v zvezi s prostim gibanjem delavcev v Evropski uniji.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med C. G. Soporo in Staatssecretaris van Financiën zaradi zavrnitve predloga zadevne stranke za pridobitev pavšalne davčne oprostitve povračil stroškov v povezavi z njeno zaposlitvijo na Nizozemskem.

Pravni okvir

- 3 Na podlagi člena 31(1) zakona iz leta 1964 o davku na plačila za delo (Wet op de loonbelasting 1964) v različici iz leta 2012 (v nadaljevanju: zakon o davku na plačila za delo) nekatera povračila stroškov, izplačana delavcem, spadajo med obdavčena plačila za delo.
- 4 Vendar so povračila stroškov na podlagi člena 31a(2)(e) zakona o davku na plačila za delo lahko oproščena tega davka, če so dodeljena za nadomestilo dodatnih stroškov, imenovanih „stroški zaradi bivanja v tujini“, ki delavcu nastanejo, ker v obdobju, ki ni daljše od osmih let, začasno biva zunaj svoje države izvora.
- 5 Uredba z dne 17. maja 1965 za izvajanje zakona iz leta 1964 o davku na plačila za delo, kakor je bila spremenjena z uredbo z dne 23. decembra 2010, določa podrobna pravila za uporabo tega zakona od 1. januarja 2012. Določa oprostitev plačila davka na plačila za delo v korist „delavca iz tujine“, ki je v členu 10e(2)(b) te uredbe opredeljen tako:

„delavec, ki so ga zaposlili iz druge države [...]:

1. ki ima posebne sposobnosti, ki jih na nizozemskem trgu dela ni ali so redke, in
 2. ki je več kot dve tretjini obdobja 24 mesecev pred svojo zaposlitvijo na Nizozemskem stalno prebival v oddaljenosti več kot 150 [kilometrov] od nizozemske meje, razen nizozemskega teritorialnega morja in izključne ekonomske cone kraljevine v smislu člena 1 zakona o razglasitvi izključne ekonomske cone.“
- 6 Iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, je razvidno, da so povračila, odobrena v zvezi s stroški zaradi bivanja v tujini, na skupni predlog „delavca iz tujine“ in delodajalca oproščena plačila davkov v višini 30 % davčne osnove, ne da bi bilo treba predložiti dokaz o obstoju teh stroškov (v nadaljevanju: pavšalno pravilo). Davčna osnova v bistvu zajema plačo, povezano z zaposlitvijo, in povračilo stroškov zaradi bivanja v tujini. Prav tako je vedno mogoče dokazati višje nastale stroške in biti oproščen plačila davka za navedeno povračilo v višini teh stroškov. Poleg tega lahko tudi delavec, ki so ga zaposlili iz druge države članice in ki ne izpolnjuje pogoja prebivališča v oddaljenosti več kot 150 kilometrov od nizozemske meje, pridobi oprostitev povračila, ki ustreza nastalim stroškom zaradi bivanja v tujini, glede katerih lahko predloži dokaz.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 7 C. G. Sopora je bil od 1. februarja do 31. decembra 2012 zaposlen na Nizozemskem pri družbi, povezani z njegovim delodajalcem s sedežem v Nemčiji. C. G. Sopora je imel v obdobju 24 mesecev pred zaposlitvijo na Nizozemskem stalno prebivališče v Nemčiji v oddaljenosti manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje. Po tem je ohranil stalno prebivališče v Nemčiji, pri čemer je na Nizozemskem najel stanovanje, da je del tedna tam bival.

- 8 C. G. Sopora in njegov delodajalec sta od pristojnega organa zahtevala, naj uporabi pavšalno pravilo.
- 9 Ta organ je v odločbi z dne 11. aprila 2012, ki je bila potrjena po tem, ko je C. G. Sopora vložil ugovor, menil, da C. G. Sopora ne izpolnjuje pogoja, v skladu s katerim bi moral več kot dve tretjini obdobja 24 mesecev pred zaposlitvijo na Nizozemskem stalno prebivati v oddaljenosti več kot 150 kilometrov od nizozemske meje.
- 10 C. G. Sopora je zoper to odločbo vložil tožbo pri Rechtbank te Breda (sodišče v Bredi). To je navedeno tožbo zavrnilo po tem, ko je zlasti ugotovilo, da zahteva, v skladu s katero mora delavec prebivati v taki oddaljenosti od nizozemske meje, ni v nasprotju s pravom Unije.
- 11 C. G. Sopora je zoper odločbo Rechtbank te Breda vložil kasacijsko pritožbo na Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče na Nizozemskem).
- 12 Zadnjenavedeno sodišče se v predložitveni odločbi sprašuje o skladnosti pavšalnega pravila s pravom Unije.
- 13 Najprej navaja, da je nizozemski zakonodajalec poudaril, da imajo delavci, ki prihajajo iz drugih držav članic, na splošno višje življenjske stroške kot delavci, ki na Nizozemskem že dolgo časa stalno prebivajo. Da bi se preprečili spori o višini teh stroškov, naj bi navedeni zakonodajalec prvotno želel prvonavedenim delavcem v vsakem primeru in brez nadaljnjega dokazila priznati ugodnost pavšalnega pravila.
- 14 Predložitveno sodišče dalje navaja razloge, iz katerih je bilo merilo, ki temelji na oddaljenosti več kot 150 kilometrov od nizozemske meje, uvedeno s 1. januarjem 2012.
- 15 Navaja, da se je pavšalno merilo bolj obsežno uporabljalo, kot je bilo predvideno ob njegovem sprejetju, in da je bila posledica tega izkrivljanje konkurence v čezmejni regiji v škodo delavcev, ki stalno prebivajo na Nizozemskem. Delodajalci s sedežem v tej državi članici so namreč pogosteje zaposlovali delavce, ki stalno prebivajo zunaj te države in ki so jim lahko zaradi uporabe pavšalnega pravila izplačali nižjo plačo, pri tem pa zagotovili višje neto plačilo za enako delo. Nacionalni zakonodajalec naj bi želel ta položaj popraviti s tem, da je izključil uporabo pavšalnega pravila za delavce, za katere je bilo mogoče domnevati, da imajo nižje stroške zaradi bivanja v tujini ali jih celo nimajo, saj so se lahko vsak dan vozili s svojega stalnega prebivališča v kraj dela in nazaj. Tako je uvedel merilo, ki temelji na oddaljenosti 150 kilometrov zračne razdalje med krajem stalnega prebivališča delavca v državi članici izvora in nizozemsko mejo. Navedeni zakonodajalec je menil, da delavec, če bi bila ta razdalja večja, ne bi mogel dnevno prihajati v kraj dela in nazaj.
- 16 Po mnenju predložitvenega sodišča je nacionalni zakonodajalec priznal, da je lahko v zvezi z delavci, ki v državi članici izvora prebivajo manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje, razdalja do njihovega kraja dela precej različna. Vendar je menil, da bi davčna uprava zaradi upoštevanja razdalje od kraja dela na Nizozemskem do kraja stalnega prebivališča delavca v državi članici izvora pred njegovo zaposlitvijo na Nizozemskem imela težave pri izvajanju.
- 17 Predložitveno sodišče se nazadnje sprašuje, ali sprejeto merilo oddaljenosti temelji na razlikovanju med primerljivimi položaji in – če bi to merilo pomenilo oviro za prosto gibanje delavcev – ali je to oviro mogoče upravičiti.
- 18 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
 - „1. Ali gre za posredno razlikovanje na podlagi državljanstva ali za oviranje prostega gibanja delavcev, ki mora biti upravičeno, če zakonska ureditev neke države članice omogoča delavcem iz tujine neobdavčeno povračilo stroškov za stroške zaradi bivanja v tujini in je lahko delavcu, ki je

v obdobju pred zaposlitvijo v tej državi članici živel v tujini več kot 150 kilometrov od meje te države članice, brez nadaljnega dokazovanja priznано pavšalno določeno neobdavčeno povračilo stroškov, tudi če je znesek povračila višji od dejanskih stroškov zaradi bivanja v tujini, medtem ko je pri delavcu, ki je v tem obdobju živel na manjši razdalji od te države članice, višina neobdavčenega povračila omejena na znesek dejanskih stroškov zaradi bivanja v tujini, ki jih je mogoče dokazati?

2. Če je treba na prvo vprašanje odgovoriti pritrdilno: ali v tem primeru zadevna nizozemska ureditev v uredbi z dne 17. maja 1965 za izvajanje zakona iz leta 1964 o davku na plačila za delo temelji na nujnih razlogih v splošnem interesu?
3. Če je treba tudi na drugo vprašanje odgovoriti pritrdilno: ali merilo 150-kilometrsko razdalje iz te ureditve v tem primeru presega to, kar je nujno za dosego zastavljenega cilja?“

Vprašanja za predhodno odločanje

- 19 Najprej je treba navesti, da se vprašanja predložitvenega sodišča nanašajo na skladnost davčne ugodnosti, ki jo država članica dodeli delavcem, ki so pred nastopom zaposlitve na njenem ozemlju stalno prebivali v drugi državi članici v določeni oddaljenosti od njene meje, s pravom Unije. Ta ugodnost zajema pavšalno oprostitev davka na plačila za delo za povračilo stroškov zaradi bivanja v tujini v višini 30 % davčne osnove, ne da bi bilo treba tem delavcem dokazati, da so jim ti stroški dejansko nastali niti da so ti dosegli znesek povračila.
- 20 Predložitveno sodišče tako z vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, s katero država članica v korist delavcev, ki so pred nastopom zaposlitve na njenem ozemlju stalno prebivali v drugi državi članici, določa dodelitev davčne ugodnosti, ki zajema pavšalno davčno oprostitev povračil stroškov zaradi bivanja v tujini, pod pogojem, da so ti delavci stalno prebivali v oddaljenosti več kot 150 kilometrov od njene meje.
- 21 V skladu s členom 45(2) PDEU prosto gibanje delavcev vključuje odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva delavcev držav članic v zvezi z zaposlitvijo, plačilom in drugimi delovnimi in zaposlitvenimi pogoji.
- 22 Sodišče je zlasti presodilo, da načelo enakega obravnavanja na področju plačil ne bi imelo učinka, če bi mu lahko škodovale diskriminatorne nacionalne določbe na področju dohodnine (sodbi Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, točka 12, in Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 23).
- 23 Poleg tega v skladu z ustaljeno sodno prakso pravila o enakem obravnavanju ne prepovedujejo samo očitne diskriminacije na podlagi državljanstva, ampak tudi vse prikrite oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril, kot je merilo stalnega prebivališča, dejansko pripeljejo do istega rezultata (glej v tem smislu sodbi Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, točka 11, in Schumacker, EU:C:1995:31, točka 26).
- 24 S tem svoboda gibanja delavcev, prvič, prepoveduje državi članici, da sprejme ukrep, ki daje prednost delavcem, ki stalno prebivajo na njenem ozemlju, če ta pripelje do dajanja prednosti njenim državljanom in tako ustvarja diskriminacijo na podlagi državljanstva.
- 25 Drugič, ob upoštevanju besedila člena 45(2) PDEU, ki se nanaša na odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva „delavcev držav članic“, v povezavi s členom 26 PDEU je treba ugotoviti, da navedena svoboščina prepoveduje tudi diskriminacijo med delavci brez stalnega prebivališča na ozemlju države članice, če ta pripelje do neupravičenega dajanja prednosti državljanom nekaterih držav članic v primerjavi z drugimi.

- 26 Poleg tega je treba pri preučitvi zadevne ureditve v postopku v glavni stvari upoštevati cilj, ki mu ta ureditev sledi, in sicer olajšati prosto gibanje delavcev s stalnim prebivališčem v drugih državah članicah, ki so sprejeli zaposlitev na Nizozemskem in ki lahko zato nosijo dodatne stroške, pri čemer se tem delavcem, in ne delavcem, ki imajo že dalj časa stalno prebivališče na Nizozemskem, dodeli ugodnost pavšalnega pravila.
- 27 Nizozemski zakonodajalec je, ker je menil, prvič, da se od določene razdalje med krajem stalnega prebivališča zadevnih delavcev v drugi državi članici in njihovim krajem dela na Nizozemskem ti delavci ne morejo več dnevno voziti na delo in nazaj, tako da so se praviloma prisiljeni nastaniti tudi na Nizozemskem, in drugič, da so dodatni življenjski stroški, ki zaradi tega nastanejo, znatni, to razdaljo določil na 150 kilometrov od nizozemske meje, zgornjo mejo za znesek pavšalne oprostitve pa na 30 % davčne osnove.
- 28 Kot je bilo navedeno v točki 6 te sodbe, je iz predložitvene odločbe razvidno, da pavšalno pravilo ni nikoli v škodo navedenih delavcev. Čeprav namreč dejansko izkazani stroški zaradi bivanja v tujini presežejo 30-odstotno pavšalno zgornjo mejo, lahko kljub temu – celo če so izpolnjeni pogoji za uporabo pavšalnega pravila – po predložitvi ustreznih dokazil pridobijo davčno oprostitev povračil stroškov zaradi bivanja v tujini.
- 29 Predložitveno sodišče želi tudi poudariti, da lahko v skladu s pravilom, določenim v členu 31a(2)(e) zakona o davku na plačila za delo, delavci, ki ne izpolnjujejo pogoja stalnega prebivališča v oddaljenosti več kot 150 kilometrov od nizozemske meje, po predložitvi ustreznih dokazil pridobijo davčno oprostitev povračil dejansko izkazanih stroškov zaradi bivanja v tujini. Vendar ta možnost – drugače kot položaji, v katerih se uporabi pavšalna davčna oprostitev – ne dovoljuje nobenega čezmerne nadomestila teh stroškov, saj se pavšalna davčna oprostitev dodeli brez upoštevanja dejanskega zneska stroškov zaradi bivanja v tujini, celo če je znesek teh stroškov nič.
- 30 Tako lahko vsi delavci brez stalnega prebivališča na Nizozemskem, pa naj je njihovo stalno prebivališče oddaljeno več ali manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje, pridobijo davčno oprostitev povračil dejanskih stroškov zaradi bivanja v tujini. Upravna poenostavitev prijave teh stroškov zaradi bivanja v tujini, ki izhaja iz pavšalnega pravila, pa je pridržana delavcem, ki stalno prebivajo v oddaljenosti več kot 150 kilometrov od te meje.
- 31 Prav tako ni sporno, da je s tem iz uporabe pavšalnega pravila izključena večina belgijskih delavcev ter del nemških, francoskih in luksemburških delavcev ter delavcev iz Združenega kraljestva.
- 32 Torej je s pavšalno davčno ugodnostjo, ki naj bi zajela položaje, v katerih so materialni pogoji, zahtevani za uporabo te ugodnosti, nesporno izpolnjeni, neločljivo povezano, da obstajajo drugi položaji, v katerih so ti pogoji iz različnih razlogov prav tako izpolnjeni, pri čemer ti drugi položaji poleg tega dajejo pravico do te ugodnosti po predložitvi ustreznih dokazil.
- 33 Čeprav odstopanja države članice od pravil prava Unije z upravnimi preudarki ni mogoče upravičiti (sodba Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, točka 45), je iz sodne prakse Sodišča tudi razvidno, da državam članicam ni mogoče odreči možnosti, da legitimne cilje uresničujejo z uvedbo pravil, ki bi jih pristojni organi preprosto upravljali in nadzorovali (glej sodbe Komisija/Italija, C-110/05, EU:C:2009:66, točka 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, točka 82, in Komisija/Španija, C-400/08, EU:C:2011:172, točka 124).
- 34 Zgolj določitev omejitev, kar zadeva oddaljenost od kraja stalnega prebivališča delavcev in zgornjo mejo dodeljene oprostitve, pri čemer se kot izhodišče upoštevata nizozemska meja oziroma davčna osnova, čeprav je to – kot navaja predložitveno sodišče – nujno približek, torej sama po sebi ne more pomeniti posredne diskriminacije ali ovire za prosto gibanje delavcev. To velja še toliko bolj, če je – kot

v obravnavanem primeru – pavšalno pravilo v korist delavcev, za katere se uporabi, s tem da se znatno zmanjša število upravnih korakov, ki jih morajo ti delavci opraviti, da bi bili deležni davčne oprostitve povračil stroškov zaradi bivanja v tujini.

- 35 Vendar bi bilo lahko drugače, če bi bile navedene omejitve določene tako, da bi pavšalno pravilo sistematično vodilo do neto čezmernega nadomestila dejansko izkazanih stroškov zaradi bivanja v tujini, kar mora preveriti predložitveno sodišče.
- 36 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, s katero država članica v korist delavcev, ki so pred nastopom zaposlitve na njenem ozemlju stalno prebivali v drugi državi članici, določa dodelitev davčne ugodnosti, ki zajema pavšalno davčno oprostitve povračil stroškov zaradi bivanja v tujini do 30 % davčne osnove, pod pogojem, da so ti delavci stalno prebivali v oddaljenosti več kot 150 kilometrov od njene meje, razen če bi bile te omejitve določene tako, da bi ta oprostitve sistematično vodila do neto čezmernega nadomestila dejansko izkazanih stroškov zaradi bivanja v tujini, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

- 37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Člen 45 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, s katero država članica v korist delavcev, ki so pred nastopom zaposlitve na njenem ozemlju stalno prebivali v drugi državi članici, določa dodelitev davčne ugodnosti, ki zajema pavšalno davčno oprostitve povračil stroškov zaradi bivanja v tujini do 30 % davčne osnove, pod pogojem, da so ti delavci stalno prebivali v oddaljenosti več kot 150 kilometrov od njene meje, razen če bi bile te omejitve določene tako, da bi ta oprostitve sistematično vodila do neto čezmernega nadomestila dejansko izkazanih stroškov zaradi bivanja v tujini, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi