

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

ze dne 13. listopadu 2014(1)

Věc C-512/13

C. G. Sopora

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemské království)]

„Daňové právní předpisy – Volný pohyb pracovníků – Článek 45 SFEU – Vnitrostátní daň z příjmů ze závislé činnosti – Náhrada extraterritoriálních nákladů pracovníka poskytovaná zaměstnavatelem – Paušál nákladů osvobozený od daně pro zahraniční pracovníky ve výši 30 % vyměnovacího základu daně z příjmu – Požadavek bydliště v zahraničí vzdáleného více než 150 kilometrů od státní hranice – Zvýhodnění před tuzemci – Znevýhodnění státních příslušníků různých členských států navzájem“

I – Úvod

1. Pokud členský stát přijme opatření na podporu zaměstnanosti zahraničních pracovníků v tuzemsku, není z toho na první pohled patrný žádný problém pro volný pohyb na vnitřním trhu. Nizozemské království však tuto podporu v projednávaném případě omezilo na určité zahraniční pracovníky tím, že považovalo vzdálenost jejich bydliště od nizozemské hranice za znak potřeby jejich podpory. Pracovníkům totiž svdčí paušalizovaná domněnka, že jim vznikají značně vysoké náklady dvojího vedení domácnosti, které jsou za určitých okolností zohledněny při výpočtu jejich daně z příjmů, pouze v případě, že je tato vzdálenost dostatečná.

2. V rámci tohoto stanoviska bude nutno objasnit otázku, zda je takovou diferencovanou podporu zahraničních pracovníků vůbec možné hodnotit podle kritéria základních svobod, a pokud ano, v jakém rozsahu se vnitrostátní zákonodárce může opírat o paušalizované domněnky pro účely zjednodušení správy.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

3. Článek 45 SFEU zní následovně:

„1. Je zajištěn volný pohyb pracovníků v Unii.

2. Volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky.

[...]"

4. Článek 7 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 ze dne 5. dubna 2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie(2) (dále jen „nařízení o volném pohybu pracovníků“) stanoví:

„1. S pracovníkem, který je státním příslušníkem členského státu, nesmí být na území jiného členského státu zacházeno z důvodu jeho státní příslušnosti jinak než s tuzemskými pracovníky, jde-li o podmínky zaměstnávání a pracovní podmínky, zejména z oblasti odměňování, skončení pracovního poměru [...].

2. Požívá stejné sociální a daňové výhody jako tuzemští pracovníci.

[...]"

B – Vnitrostátní právo

5. Nizozemské království vybírá daň z příjmů ze závislé činnosti. Ke zdaněné mzdě patří podle čl. 31 odst. 1 Wet op de loonbelasting 1964(3) (dále jen „zákon o dani z příjmů ze závislé činnosti“) i určité náhrady nákladů zaměstnavatelem. Náhrady nákladů jsou však podle čl. 31a odst. 2 písm. e) zákona o dani z příjmů ze závislé činnosti osvobozeny od daně, pokud byly vynaloženy na náklady vzniklé pracovníkovi tím, že se dočasně zdržuje mimo svůj stát původu, jako například náklady na druhý byt nebo zvýšené náklady na živobytí, ale i náklady na cestu za účelem přijímacího pohovoru (takzvané extraterritoriální náklady).

6. Zaměstná-li nizozemský zaměstnavatel pracovníka, který bydlí v tomto okamžiku mimo území Nizozemska, platí za určitých podmínek režim daňového paušálu obsažený v člancích 10e až 10j Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (dále jen „nařízení k provedení zákona o dani z příjmů ze závislé činnosti“). Podle těchto ustanovení se náhrady nákladů poskytované zaměstnavatelem až do výše 30 % vyměňovacího základu daně z příjmů považují za náhradu extraterritoriálních nákladů, aniž je nutné prokazovat náklady jednotlivě (dále jen „režim daňového paušálu“). Prokázání vyšších skutečných nákladů je nadále možné.

7. Režim daňového paušálu platí jen pro zahraniční pracovníky se zvláštní odborností, která na nizozemském trhu chybí nebo jí je nedostatek. Kromě toho byla od roku 2012 zavedena další podmínka, podle které museli pracovníci v posledních dvou letech déle než dvě třetiny tohoto období bydlet ve vzdálenosti více než 150 kilometrů vzdušnou čarou od nizozemských hranic (dále jen „podmínka 150 kilometrů“).

III – Spor v původním řízení

8. Předmětem sporu v původním řízení je uplatnění režimu daňového paušálu v rámci daně z příjmů pracovníka C. G. Sopory.

9. C. G. Sopora pracoval v roce 2012 pro nizozemského zaměstnavatele v Nizozemsku. Poslední dva roky před zahájením své pracovní činnosti v Nizozemsku měl bydliště v Německu, které však bylo vzdáleno méně než 150 kilometrů od nizozemské hranice.

10. Nizozemská daňová správa proto v jeho případě odmítla uplatnění režimu daňového

paušálu. Toto rozhodnutí napadl C. G. Sopora mj. s odvodněním, že odepření uplatnění režimu daňového paušálu je v rozporu s unijním právem.

IV – řízení před Soudním dvorem

11. Hoge Raad der Nederlanden, který se nyní sporem zabývá, předložil Soudnímu dvoru dne 25. září 2013 podle článku 267 SFEU následující otázky:

„1) Jedná se o nepřímé rozlišování na základě státní příslušnosti nebo omezení volného pohybu pracovníků vyžadující odvodnění, pokud zákonná právní úprava členského státu umožňuje pracovníkům, kteří tam pěstovali, získat náhradu za extraterritoriální náklady osvobozenou od daní, a pracovníku, který v době před zahájením výkonu svého zaměstnání v tomto členském státu bydlel v zahraničí ve vzdálenosti více než 150 kilometrů od hranice tohoto členského státu, přiznat bez dalšího prokazování paušální stanovenou náhradu nákladů osvobozenou od daní, a to i v případě, že částka náhrady převyšuje skutečné extraterritoriální náklady, zatímco pro pracovníka, který v dotčeném období bydlel v menší vzdálenosti od tohoto členského státu, je náhrada nákladů osvobozená od daní omezena do výše prokazatelných skutečných extraterritoriálních nákladů?

2) V případě kladné odpovědi na otázku 1: Je v tomto případě dotčena nizozemská právní úprava, obsažená v nařízení k provedení zákona o dani z příjmů ze závislé činnosti z roku 1965, založená na naléhavých důvodech obecného zájmu?

3) V případě kladné odpovědi i na otázku 2: Jde v tomto případě kritérium 150 kilometrů obsažené v uvedené právní úpravě nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle sledovaného touto právní úpravou?“

12. C. G. Sopora, Nizozemské království a Evropská komise předložili v řízení před Soudním dvorem písemná vyjádření a zúčastnili se jednání konaného dne 2. září 2014.

V – Právní posouzení

13. Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda je vnitrostátní právní úprava podmiňující takové daňové zvýhodnění, jako je režim daňového paušálu v povodním řízení, takovou úpravou, jako je popsána podmínka 150 kilometrů, slučitelná s volným pohybem pracovníků podle článku 45 SFEU.

1. Omezení

14. Zprv tak vyvstává otázka, zda taková právní úprava, jako je podmínka 150 kilometrů, omezuje volný pohyb pracovníků.

15. Podle čl. 45 odst. 2 SFEU zahrnuje volný pohyb pracovníků odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, zejména pokud jde o odměnu za práci. Podle judikatury to platí i pro ustanovení o zdanění mzdy za práci(4).

16. Tento zákaz nerovného zacházení se týká nejen zjevné diskriminace na základě státní příslušnosti, ale i všech skrytých forem diskriminace, které prostřednictvím použití jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku, jako je zejména rozlišovací kritérium bydliště(5).

17. V projednávaném případě poskytuje režim daňového paušálu výhody, neboť pracovníkovi umožňuje pobírat náhrady nákladů poskytované zaměstnavatelem osvobozené od daní až do výše 30 % vyměňovacího základu daní z příjmu, aniž pracovník musí prokazovat extraterritoriální

náklady a aniž mu takové náklady v této výši vůbec musí vzniknout.

18. Využití režimu daňového paušálu se sice neodvíjí od státní příslušnosti pracovníka, ale od jeho bydliště před zahájením pracovní činnosti v Nizozemsku. Pokud bydlel ve vzdálenosti méně než 150 kilometrů od nizozemské hranice, je z režimu daňového paušálu vyloučen.

19. Tato právní úprava nepřímo rozlišuje mezi státními příslušníky různých členských států. Jejím prostřednictvím jsou určiti nerezidenti znevýhodněni vůči jiným nerezidentům. Nevyhovět podmínce 150 kilometrů mohou ze zeměpisných důvodů pouze pracovníci, kteří mají bydliště v Belgii, Německu, Francii, Lucembursku nebo Anglii, zatímco pracovníci s bydlištěm v jiných členských státech tuto podmínku splňují vždy. V konečném důsledku mohou být z režimu daňového paušálu vyloučeni dokonce všichni pracovníci s bydlištěm v Belgii.

20. Zvláštnost projednávané věci spočívá v tom, že dotčený členský stát neznevýhodňuje nerezidenty vůči rezidentům, jak je obvykle předmětem zkoumání Soudního dvora. V projednávaném případě totiž nemohou v rámci zde zkoumané právní úpravy týkající se daně ze mzdy rezidenti, kteří jsou rovněž zaměstnání u nizozemského zaměstnavatele, uplatnit žádné extraterritoriální náklady. Kromě toho nemohou podle této úpravy uplatnit režim daňového paušálu rezidenti, kteří pracují v zahraničí. Znevýhodnění tudíž existuje pouze pro osoby s bydlištěm v určitých členských státech oproti osobám s bydlištěm v jiných členských státech.

21. Proto je nutno objasnit otázku, zda volný pohyb pracovníků v zásadě zakazuje i rozdílné zacházení se státními příslušníky různých členských států.

22. Komise v tomto ohledu správně poukázala na skutečnost, že čl. 7 odst. 1 a 2 nařízení o volném pohybu pracovníků, které se zakládá na článku 46 SFEU, pouze předepisuje, aby bylo s pracovníky z jiných členských států zacházeno stejně jako s tuzemskými pracovníky. To odpovídá čl. 46 písm. c) SFEU, jehož předmětem jsou pracovní podmínky platné pro tuzemské pracovníky a pro pracovníky „jiných členských států“.

23. Znění čl. 45 odst. 2 SFEU, definujícího obsah volného pohybu pracovníků, je však pojato široce. Pokud jde o pracovní podmínky, je podle tohoto ustanovení zakázána „diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti“. V tom je zahrnut i zásadní zákaz odlišného zacházení s nerezidenty v závislosti na členském státě jejich příslušného bydliště.

24. K otázce, zda základní svobody brání rozlišování mezi příslušníky různých členských států, však Soudní dvůr poskytl různé náznaky.

25. Na jedné straně odmítl v rozsudku *Columbus Container Services* spatřovat překážku svobody usazování podle článku 49 SFEU pouze v nerovném zacházení v závislosti na členském státě usazení(6). Při určení, že se nejedná o omezení této základní svobody, Soudní dvůr naopak zdůrazňuje, že se jednalo o rovné zacházení zkoumaného přeshraničního skutkového stavu s vnitrostátní situací(7). Kromě toho má Soudní dvůr za to, že s ohledem na volný pohyb kapitálu podle čl. 63 odst. 1 SFEU, který zahrnuje i tyto státy, nespadá rozdílné zacházení s dividendami v závislosti na těchto státech, ze kterého pocházejí, pod ochranu tohoto ustanovení(8).

26. Na druhé straně Soudní dvůr rovněž v rámci volného pohybu kapitálu v rozsudku *Orange European Smallcap Fund* konstatoval omezení základní svobody státem převodu na základě nerovného zacházení s různými jinými členskými státy(9). V souladu s tím v dalších rozhodnutích jak v rámci volného pohybu kapitálu, tak v rámci svobody usazování přinejmenším zkoumal, zda rozdílné zacházení s různými cizinci představuje v konkrétním případě omezení základní svobody(10).

27. Zastávám názor, že volný pohyb pracovníků v zásadě brání nejen znevýhodňujícímu nerovnému zacházení s nerezidenty vzhledem k rezidentům, ale i rozlišování mezi nerezidenty z různých členských států.

28. V tomto ohledu souhlasím s generálními advokáty Légerem a Mengozzim, kteří již ve vztahu ke svobodě usazování poukázali na to, že by vznikl rozpor s pojmem „jednotný trh“(11), resp. „nebezpečí roztržnosti společného trhu“(12), kdyby bylo umožněno nerovné zacházení, pokud jde o usazení společností v závislosti na členském státě. Podobného problému by bylo třeba se obávat i v případě volného pohybu pracovníků, pokud by členské státy mohly upřednostňovat pracovníky z určitých členských států vzhledem k pracovníkům z jiných členských států.

29. Podle čl. 26 odst. 2 SFEU zahrnuje vnitřní trh „prostor bez vnitřních hranic“. Tohoto cíle lze dosáhnout pouze tehdy, jestliže bude se všemi pracovníky Unie zacházeno stejně. Rozlišování mezi pracovníky podle státu jejich původu vytváří nové hranice dokonce i tehdy, nemá-li cizí pracovník vzhledem k tuzemským pracovníkům horší postavení. Podpora pracovníků z určitých členských států totiž automaticky zhoršuje podmínky hospodářské soutěže pro pracovníky z ostatních členských států. V tomto ohledu může být vnitřní trh omezen i takovou právní úpravou, jako je dotčená právní úprava, která jako taková podporuje volný pohyb pracovníků uvnitř Unie.

30. Takové daňové zvýhodnění, jako je nizozemské zvýhodnění, jehož uplatnění je podmíněno určitou vzdáleností zahraničního bydliště pracovníka od hranice, tudíž omezuje volný pohyb pracovníků. Takové omezení je přípustné jen tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné (viz níže bod 2), anebo je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz dále bod 3).

2. Objektivní srovnatelnost situací

31. Dále je tudíž nutno zkoumat, zda jsou situace takového pracovníka, jakým je C. G. Sopora, který bydlí ve vzdálenosti menší než 150 kilometrů od nizozemské hranice, a situace pracovníka, který od této hranice bydlí více než 150 kilometrů, objektivně srovnatelné. Podle ustálené judikatury je nutno objektivní srovnatelnost situací zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými právními předpisy(13).

32. Nizozemské království k tomu uvedlo, že obě skupiny nejsou srovnatelné, pokud jde o extraterritoriální náklady, které jim vznikají a které jsou zohledňovány v rámci režimu daňového paušálu. Tyto náklady se totiž odvíjejí od vzdálenosti.

33. Rozdílné zacházení s oběma skupinami však není zjevně odůvodněné(14). Extraterritoriální náklady se totiž liší jen tehdy, je-li srovnávána situace pracovníků, jejichž bydliště je od nizozemských hranic vzdáleno jen o něco méně nebo o něco více než 150 kilometrů. Otázku, zda je navzdory značné podobnosti obou těchto skupin přípustné rozlišování na základě rigidní hranice 150 kilometrů, lze přiměřeně posoudit jen tehdy, pokud může být v rámci zkoumání odůvodnění omezení volného pohybu pracovníků posouzena i proporcionalita takového vymezení.

34. Uvedené omezení volného pohybu pracovníků se tudíž týká situací, které jsou objektivně srovnatelné.

3. Odůvodnění

35. Je tedy nutno posoudit, zda je toto omezení volného pohybu pracovníků odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

36. Podle údajů předkládajícího soudu je cílem režimu daňového paušálu podpora mzdových

náklad? pro tuzemské zam?stnavatele, kte?í musejí provád?t nábor zahrani?ních pracovník? určitých kvalifikací, kterých je na nizozemském trhu práce nedostatek. Podmínka 150 kilometr? byla dopln?na pozd?ji, aby bylo vylou?eno uplatn?ní režimu da?ového paušálu v p?ípadech, v nichž pracovník m?že ze svého zahrani?ního bydlišt? dojížd?t na pracovišt? v Nizozemsku, a má tudíž jen nízké ?i žádné extrateritoriální náklady. Touto úpravou cht?l nizozemský zákonodárce ?elit narušením hospodá?ské sout?že mezi tuzemskými a zahrani?ními pracovníky v pohrani?ní oblasti. K tomu Nizozemské království doplnilo, že nizozemští zam?stnavatelé usazení v blízkosti hranic up?ednost?ovali zahrani?ní pracovníky, nebo? jim na základ? da?ového zvýhodn?ní v rámci režimu da?ového paušálu mohli vyplácet nižší plat než tuzemským pracovník?m.

37. Nejprve musím konstatovat, že v projednávaném p?ípad? nelze nalézt od?vodn?ní v podpo?e volného pohybu pracovník?, jak bylo zvažováno p?edkládajícím soudem. Volný pohyb pracovník? totiž není omezen podp?rným režimem da?ového paušálu jako takovým, ale další podmínkou 150 kilometr?, která určité osoby práv? z této podpory vylou?uje. Jen touto podmínkou se nep?ímo rozlišuje mezi státními p?íslušníky r?zných ?lenských stát?. Pro tuto podmínku je tudíž rovn?ž t?eba od?vodn?ní.

a) Vyhýbání se da?ové povinnosti

38. Komise v tomto ohledu uvedla jako d?vod boj proti da?ovým únik?m. Podle názoru Komise zamezuje podmínka 150 kilometr? da?ovým únik?m, nebo? v zásad? zamezuje uplatn?ní nep?ím??ených náklad? u pracovník?, jejichž bydlišt? je vzdáleno mén? než 150 kilometr? od nizozemské hranice.

39. Podle ustálené judikatury m?že cíl boje proti da?ovým únik?m od?vodnit vnitrostátní právní úpravu, pokud se vztahuje specificky na ?ist? vykonstruované operace, jejichž cílem je uniknout uplatn?ní právních p?edpis? doty?ného ?lenského státu(15).

40. V projednávaném p?ípad? však nelze spat?ovat da?ový únik v tom, že pracovník, jehož bydlišt? je vzdáleno mén? než 150 kilometr? od nizozemské hranice, uplatní režim da?ového paušálu. Není z?ejmé, jakou ?ist? um?lou situaci vytvá?í v této souvislosti takový pracovník, jako je C. G. Sopora. Tento pracovník zejména netvrdí, že mu vznikají extrateritoriální náklady v určité výši, ale chce jen stejn? jako jiní pracovníci využít režimu da?ového paušálu, který se uplatní práv? nezávisle na skute?né výši náklad?.

b) Zamezení znevýhodn?ní tuzemských pracovník? v rámci hospodá?ské sout?že

41. Nizozemské království krom? toho uplatnilo argument, že podmínka 150 kilometr? je od?vodn?na cílem zamezit znevýhodn?ní nizozemských pracovník? v rámci hospodá?ské sout?že na tuzemském pracovním trhu.

42. Zamezení narušení hospodá?ské sout?že lze zpravidla považovat za naléhavý d?vod obecného zájmu. Jak vyplývá již z preambule Smlouvy o FEU, je „korektní hospodá?ská sout?ž“ jedním z hlavních cíl? Smluv. Krom? toho má zamezení narušení hospodá?ské sout?že mimo?ádný význam práv? v souvislosti s da?ovými právními p?edpisy ?lenských stát?. V tomto ohledu je tento cíl sledován mj. zákazem diskrimina?ního zdan?ní podle ?lánku 110 SFEU, pravomocí harmonizovat nep?ímé dan? podle ?lánku 113 SFEU a zákazem podpor podle ?lánku 107 SFEU.

43. Nezávisle na otázce, zda m?že být rozdílné zacházení s pracovníky z jiných ?lenských stát? v závislosti na jejich státu p?vodu od?vodn?no zamezením znevýhodn?ní *tuzemských* pracovník?, však v projednávaném p?ípad? není na základ? popsaného právního stavu zjevné, že k dosažení tohoto cíle je nutná podmínka 150 kilometr?. Režim da?ového paušálu se totiž podle

údaj? p?edkládajícího soudu uplatní pouze tehdy, jestliže na nizozemském trhu práce není pro dot?ené pracovní místo k dispozici dostatečná alternativa(16). Chápeme-li jakožto nizozemský trh práce pracovníky usazené v Nizozemsku, nem?l by mít režim da?ového paušálu na základ? této podmínky podstatný vliv na hospodá?skou sout?ž mezi pracovníky usazenými v Nizozemsku a v zahraničí.

44. Pokud by m?l p?edkládající soud, který je sám p?íslušný k výkladu vnitrostátního práva i k ur?ení jeho skutečných ú?ink?, dosp?t k jinému posouzení sout?žní situace, platily by pro další zkoumání tohoto od?vodnění p?ím??en? následující úvahy.

c) Zamezení narušení hospodá?ské sout?že mezi nerezidentními pracovníky

45. Prvek zamezení narušení hospodá?ské sout?že m?že mít totiž v projednávaném p?ípad? význam i v jiné form?.

46. Podmínka 150 kilometr? slouží na první pohled pochopitelnému ú?elu nep?iznat režim da?ového paušálu v p?ípadech, v nichž pracovník m?že dojížd?t ze svého zahraničního bydlišt? na své pracovišt? v Nizozemsku, a vzniknou mu proto jen nízké, resp. žádné extrateritoriální náklady, zejména proto, že v Nizozemsku nepot?ebuje druhé bydlišt?. Tím se zákonodárce pokusil p?izp?sobit da?ovou úlevu náhrad extrateritoriálních náklad? pracovníka poskytovaných zaměstnavatelem skutečné vzniklým náklad?m.

47. Rozlišování tak slouží cíli zamezit nep?ím??eným výhodám režimu da?ového paušálu pro ur?ité pracovníky, a zamezit tak rovn?ž narušení hospodá?ské sout?že v rámci skupiny nerezidentních pracovníků. Tento cíl lze v zásad? považovat za naléhavý důvod obecného zájmu.

Vhodnost

48. Podmínka 150 kilometr? by p?edevším musela být vhodná k dosažení tohoto cíle a musela by z uplatnění režimu da?ového paušálu vylou?it pracovníky s nižšími extrateritoriálními náklady.

49. Nizozemský zákonodárce se v projednávaném p?ípad? rozhodl, že v p?ípad?, že bydlišt? pracovníka bude od hranice vzdáleno mén? než 150 kilometr?, bude p?edpokládat, že pracovník nemá druhé bydlišt? v Nizozemsku, a že mu proto vznikají nižší extrateritoriální náklady. U pracovníků, kteří mají bydlišt? dále od nizozemské hranice, se naopak vychází z toho, že si musejí v Nizozemsku za?ídit druhé bydlišt?, a že jim tak vznikají vyšší extrateritoriální náklady. Nizozemský zákonodárce chce tudíž z důvod? zjednodušení ur?it rozhodující skutkový stav, totiž existenci druhého bydlišt? v Nizozemsku a z toho vyplývající náklady, za pomoci jiného skutkového stavu, totiž vzdálenosti prvního bydlišt? od nizozemské hranice.

50. Toto zjednodušující pravidlo m?že z režimu da?ového paušálu vylou?it nerezidentní pracovníky, kteří nemají v Nizozemsku druhé bydlišt?, a mají proto nižší extrateritoriální náklady. Lze totiž vycházet z toho, že pracovníci, kteří mají bydlišt? více než 150 kilometr? od nizozemské hranice, nebudou schopni denn? dojížd?t na své pracovišt?, a proto si obstarají druhé bydlišt? nebo se budou muset p?est?hovat. Pokud vylou?íme z režimu da?ového paušálu všechny ostatní pracovníky, jsou dot?eni každopádn? všichni pracovníci, kteří denn? dojížd?jí na své pracovišt?, a mají proto nižší extrateritoriální náklady.

Proporcionalita zjednodušujícího pravidla

51. Vystává nicmén? otázka, zda zjednodušující pravidlo nep?ekračuje rámec toho, co je nezbytné ke splnění cíle zamezení narušení hospodá?ské sout?že. Toto pravidlo totiž zjevn? vylou?uje z režimu da?ového paušálu i takové pracovníky, kteří nemohou denn? dojížd?t na své

pracovišť?, a musejí mít proto druhé bydlišť? v Nizozemsku, nebo? vzdálenost jejich bydlišť? od nizozemské hranice ?iní sice mén? než 150 kilometr?, avšak vzdálenost na jejich pracovišť? v Nizozemsku je mnohem v?tší.

52. V zásad? je p?ípustné, aby vnitrostátní zákonodárce z d?vod? zjednodušení zavedl namísto obtížn? zjiitelného skutkového stavu snadno ov?itelné rozlišovací kritérium. Administrativní obtíže totiž sice nemohou *samy o sob?* od?vodnit omezení základní svobody(17), avšak Nizozemské království poukázalo správn? na skute?nost, že podle judikatury je t?eba v rámci od?vodn?ní vnitrostátní právní úpravy zohlednit její jednoduchou správu a kontrolu(18), resp. administrativní zát?ž finan?ních orgán?(19). Tím Soudní dv?r v zásad? uznává, že náro?nost výkonu správy hraje roli i na vnit?ním trhu. V projednávaném p?ípad? by byla alternativní právní úprava, podle které je t?eba ve v?tším množství p?ípad? jednotliv? ur?it, zda nerezidentní pracovník skute?n? má a využívá byt v Nizozemsku, spojena se zvýšenou administrativní zát?ží jak pro pracovníka, tak pro da?ovou správu. Krom? toho by byla taková úprava pro da?ovou správu pouze obtížn? p?ezkoumatelná.

53. Taková zjednodušující pravidla za pomoci snadno ov?itelného rozlišovacího kritéria však musejí – pokud jsou porovnatelná se skrytými formami diskriminace(20) – p?i uplatn?ní alternativního rozlišovacího kritéria vést v podstat? ke stejnému výsledku. V projednávaném p?ípad? proto vyvstává otázka, zda podmínka 150 kilometr? m?že v podstat? korespondovat s rozsahem extrateritoriálních náklad? pracovníka.

54. Nejprve je nutno objasnit, že stejn? jako nemusí v rámci nep?ímé diskriminace ve všech p?ípadech korelovat bydlišť? se státní p?íslušností(21), nelze vyžadovat u zjednodušujícího pravidla, aby neexistovaly p?ípady, v nichž se p?edpoklad zákonodárce projeví jako nesprávný. P?íklady uvedené Komisí, v nichž navzdory vzdálenosti bydlišť? pracovníka mén? než 150 kilometr? od nizozemské hranice nelze vycházet z toho, že tento pracovník dojíždí denn? do zam?stnání, tak ješt? neprokazují nep?im?enost rozlišovacího kritéria zvoleného zákonodárcem. Podstatou zjednodušujícího pravidla totiž je, že existují i p?ípady, v nichž zvolené rozlišovací kritérium neodpovídá žádanému skutkovému stavu.

55. Uvedené p?ípady se nicmén? musí vyskytovat pouze ojedin?le. Kritérium zvolené v rámci zjednodušení musí zpravidla správn? zahrnovat skutkový stav. Zjednodušující pravidlo je proto proporcionální zpravidla jen tehdy, jestliže u výrazné v?tšiny p?ípad? vede k témuž výsledku, kterého by bylo dosaženo i bez zjednodušení. Srovnatelné požadavky jsem stanovila již na konstatování skryté diskriminace(22).

56. V tomto ohledu existují pochybnosti, pokud jde o dot?enou podmínku 150 kilometr?, které však mohou být v kone?ném d?sledku objasn?ny pouze p?edkládajícím soudem na základ? zjišt?ní relevantních skute?ností(23).

57. Vzdálenost bydlišť? pracovníka od nizozemské *hranice* má v p?ípad? Nizozemského království, vykazujícího vzdálenost od severu k jihu p?ibližn? 300 kilometr? a od západu na východ p?ibližn? 180 kilometr?, pouze omezenou vypovídací hodnotu o vzdálenosti bydlišť? pracovníka od jeho *pracovišť?* v Nizozemsku. Pouze posledn? uvedená vzdálenost je však ur?ující pro otázku, zda bude pracovník ješt? dojížd?t, a tudíž i pro výši jeho extrateritoriálních náklad?. V d?sledku toho by mohlo existovat mnoho p?ípad?, v nichž se rozlišovací kritérium zvolené nizozemským zákonodárcem neshoduje se skutkovým stavem, který má odrážet.

58. Nizozemské království oproti tomu namítlo, že pracovišť? lze v n?kterých p?ípadech ur?it jen obtížn?, nebo? n?kte?í pracovníci nemají stálé pracovišť?, ale jen neustále se m?nící pracovišť? nebo v p?ípad? nadnárodních podnik? mají z?ásti jen pracovišť?, která nejsou da?ové správn? známa. Tyto administrativní obtíže se mi však jeví relativn? malé na to, aby mohly

odvodnit zavedení kritéria, které v mnoha případech neodpovídá rozhodujícímu skutkovému stavu. To platí zejména na základě skutečnosti, že v rámci režimu daňového paušálu – jak vysvětlila Komise na jednání, aniž to bylo zpochybněno – vzdálenost bydliště pracovníka v zahraničí je zkoumána pouze jednou, a to při zahájení jeho činnosti v Nizozemsku.

Proporcionalita právního následku

59. Kromě toho by zjednodušující pravidlo mohlo přesahovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle, kterým je zamezit narušení hospodářské soutěže v rámci skupiny nerezidentních pracovníků, i pokud jde o její právní následek.

60. Režim daňového paušálu pro nerezidentní pracovníky s bydlištěm v blízkosti hranic by totiž mohl být omezen i tak, že se pro tyto pracovníky namísto toho, aby byli z této úpravy zcela vyloučeni, sníží procentní sazba vyměňovacího základu daně z příjmu z 30 % na nižší hodnotu. Tím by totiž byly nerezidentním pracovníkům s bydlištěm v blízkosti hranic zachovány výhody režimu daňového paušálu v rozsahu, v němž by nemuseli prokazovat výši svých nákladů do určité výše a režimem daňového paušálu by se v určitém rozsahu zohlednily i náklady, které vůbec nevznikly(24). Tím by byl k dispozici mírnější prostředek, jak zamezit narušení hospodářské soutěže mezi nerezidentními pracovníky, neboť extrateritoriální náklady veškerých nerezidentních pracovníků by byly odhadnuty pro účely náhrady zaměstnavatelem prostřednictvím režimu daňového paušálu, byť v rozdílné výši, v závislosti na vzdálenosti jejich bydliště od hranice.

61. Odepření takového režimu sníženého daňového paušálu nerezidentním pracovníkům s bydlištěm v blízkosti hranice by bylo proporcionální jen tehdy, pokud by takovým pracovníkům v převážné většině případů v podstatě nevznikly žádné extrateritoriální náklady. Pouze v takovém případě by bylo k zamezení narušení hospodářské soutěže nezbytné, aby byli tyto pracovníci vyloučeni i z výhod níže stanoveného režimu daňového paušálu. Rovněž tuto otázku musí předkládající soud zkoumat na základě skutkových okolností a vnitrostátního právního stavu.

4. Závěry

62. Vnitrostátní právní úprava, která podmiňuje takové daňové zvýhodnění, jako je uvedený režim daňového paušálu, takovým pravidlem, jako je uvedená podmínka 150 kilometrů, je slučitelná s článkem 45 SFEU pouze tehdy, jestliže zaprvé rozlišovací kritérium vzdálenosti bydliště od hranice v převážné většině případů identifikuje nerezidentní pracovníky, kteří mohou denně dojíždět na své pracoviště v Nizozemsku, a zadruhé takovým pracovníkům nevznikají v podstatě žádné extrateritoriální náklady ve smyslu režimu daňového paušálu. Otázku, zda jsou tyto podmínky splněny, musí objasnit předkládající soud.

VI – Závěry

63. Proto navrhuji, aby Soudní dvůr na předložené otázky předložené Hoge Raad der Nederlanden odpověděl takto:

„Volný pohyb pracovníků podle článku 45 SFEU nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava sporná v předloženém řízení, na základě které je zahraničním pracovníkům umožněna náhrada extrateritoriálních nákladů osvobozená od daně a pracovníkovi, který měl v době před zahájením svých činností v tomto členském státě bydliště v zahraničí vzdálené více než 150 kilometrů od hranice tohoto členského státu, může být bez dalšího dle poskytnutá paušálně stanovená náhrada nákladů osvobozená od daně, i když částka náhrady převyšuje částku skutečných extrateritoriálních nákladů, zatímco u pracovníka, jehož bydliště bylo v dotčeném období od tohoto členského státu vzdáleno méně, je náhrada nákladů osvobozená od daně omezena na výši prokazatelných skutečných extrateritoriálních nákladů, pokud poslední uvedení

pracovníci v převážné většině případů mohou denně dojíždět na své pracoviště v Nizozemsku a nevznikají jim v podstatě žádné extraterritoriální náklady.“

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Úč. vst. L 141, s. 1.

3 – Znění z roku 2012, které je relevantní pro toto řízení.

4 – Viz jen rozsudky Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, bod 12) a Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 23).

5 – Viz jen rozsudky Sotgiu (152/73, EU:C:1974:13, bod 11) a Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, body 26 až 28).

6 – Viz rozsudek Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, body 50 a 51).

7 – Viz rozsudek Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 54).

8 – Rozsudek Haribo (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 48).

9 – Rozsudek Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, bod 56).

10 – Viz rozsudky D. (C-376/03, EU:C:2005:424, body 53 až 63) a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, body 82 a 83).

11 – Viz stanovisko generálního advokáta Légera Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:278, body 79 a 80).

12 – Viz stanovisko generálního advokáta Mengozziho Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:197, body 117 a 118).

13 – Viz jen rozsudky X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22) a SCA Group Holding a další (C-39/13, C-40/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 28).

14 – K tomu viz mé stanovisko Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:2014:2321, bod 29).

15 – Ke svobodě usazování viz rozsudek Felixstowe Dock and Railway Company a další (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 31 a zde citovaná judikatura), a k volnému pohybu kapitálu rozsudek Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, bod 34 a zde citovaná judikatura).

16 – Viz bod 7 výše.

17 – V tomto smyslu viz rozsudky Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, bod 45), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 55) a van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, bod 56 a zde citovaná judikatura).

18 – Viz rozsudek Komise v. Itálie (C-110/05, EU:C:2009:66, bod 67).

19 – Viz rozsudek X (C-498/10, EU:C:2012:635, bod 51).

20 – Viz bod 16 výše.

21 – V tomto smyslu viz i rozsudek Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 41).

22 – Viz mé stanovisko Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, body 37 až 47).

23 – K nepřímé diskriminaci viz rovněž rozsudek Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, body 39 až 41).

24 – Viz bod 17 výše.