

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 ismérvének 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.

(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-én 492/2011/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet(2) (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 1964(3) (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).

III – Az alapjogvita

8. Az alapjogvita tárgya az általányszabályozás 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 eljárási 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 határától 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 eljárási 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 eltér? bánásmód e tilalma nemcsak az állampolgárság alapján történ? nyilvánvaló hátrányos megkülönböztetésekre vonatkozik, hanem a hátrányos megkülönböztetés valamennyi olyan rejtett formájára is, amely más megkülönböztet? jellemz?k alkalmazásával ténylegesen ugyanezen eredményre vezet, mint különösen a lakóhely szerinti megkülönböztet? jellemz?.(5)

17. A jelen ügyben az átalányszabályozás azért biztosít el?nyöket, mert a munkavállalónak lehetővé teszi az adóalap 30%-áig terjed? 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 mérték? 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 f?szabály szerint tiltja?e a különböző tagállamok állampolgáraival szembeni eltér? 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 történ? minden megkülönböztetés a tagállamok munkavállalói között” a munka? és foglalkoztatási feltételek tekintetében. Ez magában foglalja a külföldiekkel szembeni, a mindenkor lakóhelyük szerinti tagállamtól függ? eltér? bánásmód f?szabály szerinti tilalmát is.

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 elnyelben 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 teremthet, 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).

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 mindenkori szabályozás céljára tekintettel kell megvizsgálni.(13)

32. A Holland Királyság ezzel összefüggésben azt adta el?, hogy a két csoport nem hasonlítható össze egymással az egyes csoportok esetében felmerül? területen kívüli és az általányszabályozással figyelembe venni kívánt költségek tekintetében. Ezek a költségek ugyanis távolságfügg?k.

33. A két csoport esetében azonban nem nyilvánvaló, hogy alapos okból(14) részesítik ?ket eltér? 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 ér? távolságra laknak a holland határtól. Az, hogy e két csoport nagymérték? hasonlósága ellenére helyénvaló?e a szigorú 150 kilométeres korlát alapján történ? megkülönböztetés, csak akkor ítéltet? meg megfelel?en, ha a munkavállalók szabad mozgása megsértése igazolhatósága vizsgálatának keretében megítélhet? az ilyen korlát megállapításának arányossága is.

34. A munkavállalók szabad mozgásának jelen ügyben felmerül? 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 el?terjeszt? bíróság által rendelkezésre bocsátott adatok szerint az általányszabályozás a bérköltséghez kíván hozzájárulást nyújtani az olyan belföldi munkáltatók számára, akik arra kényszerülnek, hogy külföldr?l vegyenek fel a holland munkaer?piacon hiányzó, különleges szakértelemmel rendelkező munkavállalókat. A 150 kilométerre vonatkozó kritériumot kés?bb illesztették be az általányszabályozás igénybevételének olyan esetekben való kizárása érdekében, amelyekben a munkavállaló a külföldi lakóhelyér?l ingázhat munkavégzésének Hollandiában található helyszínére, és ezért nincsenek területen kívüli költségei, vagy azok csak csekély mérték?ek. A holland jogalkotó ezzel ki akarta védeni a határ menti területen él? belföldi és külföldi munkavállalók közötti versenytorzulásokat is. A Holland Királyság ezt kiegészítette azzal, hogy a határ közelében m?köd? holland munkáltatók azért részesítették el?nyben a külföldi munkavállalókat, mert az általányszabályozásból származó adóel?ny miatt kevesebb bért fizethettek nekik a belföldi munkavállalókhoz képest.

37. El?ször is meg kell állapítanom, hogy a jelen ügyben a munkavállalók szabad mozgásának ösztönzésében nem lelhet? fel az igazolás úgy, ahogyan azt a kérdést el?terjeszt? bíróság felvetette. A munkavállalók szabad mozgását ugyanis nem önmagában az ösztönző általányszabályozás sérti, hanem az a járulékos, 150 kilométerre vonatkozó kritérium, amely meghatározott személyeket éppen kizár a támogatásból. Egyedül e kritérium alapján különböztetik meg közvetetten a különböz? tagállamok állampolgárait. Ezért e kritérium tekintetében is szükséges az igazolási ok.

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 f?szabály szerint megakadályozza a holland határtól kevesebb mint 150 kilométerre lakó munkavállalók esetében az aránytalan költség?el?írányt.

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 átalányszabályozást. Nem ismerhet? fel, hogy ezzel összefüggésben a C. G. Soporához hasonló munkavállaló milyen tényállást valósít meg mesterségesen. Így különösen nem állítja azt sem, hogy meghatározott mérték? területen kívüli költségei keletkeznek, hanem csupán a többi munkavállalóhoz hasonlóan igénybe kívánja venni azt az átalányszabályozást, amelyet éppen a költségek tényleges mértékét?l függetlenül alkalmaznak.

b) A belföldi munkavállalók versenyhátrányainak megakadályozása

41. A Holland Királyság ezen túlmen?en azzal érvelt, hogy a 150 kilométerre vonatkozó kritériumot az a cél igazolja, hogy a belföldi munkaer?piacon megakadályozzák a holland munkavállalók versenyhátrányait.

42. A versenytorzulások megakadályozása f?szabály szerint közérdeken alapuló nyomós oknak tekinthet?. Ahogyan az már az EUMSZ preambulumból kiderül, a Szerz?dések egyik lényeges célja a „tisztességes verseny”. A versenytorzulások megakadályozása ezen túlmen?en éppen a tagállamok adójogára tekintettel bír kiemelt jelent?séggel. Ennyiben ezt a célkit?zést követi többek között a hátrányosan megkülönböztet? 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 kérdést?l függetlenül azonban, hogy a más tagállamok munkavállalóival szembeni, származási országuk alapján történ? eltér? bánásmódot igazolhatja?e a *belföldi* munkavállalóknál felmerül? hátrányok megakadályozása is, a bemutatott jogi helyzet alapján nem látható, hogy e cél eléréséhez szükséges a 150 kilométerre vonatkozó kritérium. Az átalányszabályozást ugyanis a kérdést el?terjeszt? bíróság információi alapján csak akkor alkalmazták, ha az érintett munkahely esetében a holland munkaer?piacon nem létezik elegend? alternatíva.(16) Ha a holland munkaer?piacon a Hollandiában honos munkavállalókat értjük, akkor e kritérium alapján az átalányszabályozás 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 el?terjeszt? bíróság máshogyan ítélné meg a versenyhelyzetet, akkor ezen igazolási ok további vizsgálata tekintetében a következő észrevételek megfelel?en alkalmazandók.

c) A külföldi munkavállalók közötti versenytorzulások megakadályozása

45. A jelen ügyben ugyanis más formában is jelent?séggel bírhat a versenytorzulás megakadályozásának szempontja.

46. A 150 kilométerre vonatkozó kritérium azt az els? pillantásra érthet? célt szolgálja, hogy ne biztosítsák az átalányszabályozást azokban az esetekben, amikor a munkavállaló a külföldi lakóhelyér?l 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 felmerül? költségekhez.

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

Alkalmasság

48. A 150 kilométerre vonatkozó kritériumnak először is alkalmasnak kell lennie a 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. F?szabály 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 ítélezési 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 f?szabály szerint elismeri azt, hogy a belső piacon is szerepet játszik a közigazgatás megterhelésének 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 összehasonlíthatóan(20) – 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 leképezhető-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 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 általános szabályozás 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.

VI – Indítvány

63. Azt javaslom 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.

2 – HL L 141., 1. o.

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

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).

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 f-tanácsnok Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyre vonatkozó indítványa (C-196/04, EU:C:2006:278, 79. és 80. pont).

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

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).

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 t-ke 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.

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).

24 – Lásd a fenti 17. pontot.