

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 24 lutego 2015 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ pracowników – Artykuł 45 TFUE – Równe traktowanie pracowników niebędących rezydentami – Korzyść podatkowa polegająca na zwolnieniu zwrotów kosztów wypłacanych przez pracodawcę – Korzyść przyznawana w formie ryczałtu – Pracownicy pochodzący z państwa członkowskiego innego niż to, w którym znajduje się miejsce pracy – Wymóg zamieszkania w określonej odległości od granicy państwa członkowskiego miejsca pracy

W sprawie C-512/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 9 sierpnia 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 września 2013 r., w postępowaniu:

C.G. Sopora

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, A. Tizzano, L. Bay Larsen i T. von Danwitz, prezesi izb, A. Rosas, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 września 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu C.G. Sopory przez P. Kavelaarsa, J. Schaapa oraz J. Korvinga, belastingadviseurs,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. de Ree oraz M. Bulterman, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz J. Enegrena, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 listopada 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni przepisów odnoszących się do swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Unii Europejskiej.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy C.G. Sopor a Staatssecretaris van Financiën w przedmiocie oddalenia wniosku zainteresowanego mającego na celu uzyskanie ryczałtowego zwolnienia z podatku zwrotu kosztów związanych z zatrudnieniem na terenie Niderlandów.

Ramy prawne

3 Zgodnie z art. 31 ust. 1 Wet op de loonbelasting 1964 (ustawy z 1964 r. w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych) w wersji z 2012 r. (zwanej dalej „ustawą w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych”) pewne zwroty kosztów udzielane pracownikom stanowi składowiki wynagrodzenia podlegające opodatkowaniu.

4 Na podstawie art. 31a ust. 2 lit. e) ustawy w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych zwroty kosztów mogą jednak być zwolnione z tego podatku, jeżeli są przyznane na pokrycie dodatkowych kosztów, tzw. kosztów ekstraterytorialnych, powstałych po stronie pracownika w związku z tym, że przebywa on poza terytorium jego państwa pochodzenia przez okres nie dłuższy niż osiem lat.

5 Rozporządzenie wykonawcze z dnia 17 maja 1965 r. w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych, zmienione rozporządzeniem z dnia 23 grudnia 2010 r., precyzuje, w jaki sposób, począwszy od dnia 1 stycznia 2012 r., należy stosować tę ustawę. Rozporządzenie to przewiduje zwolnienie z podatku dochodowego na rzecz „pracownika przyjezdnego”, zdefiniowanego w art. 10e ust. 2 lit. b) w następujący sposób:

„pracownik zatrudniony z innego państwa [...]:

1° który posiada szczególne kompetencje, niedostępne lub rzadkie na niderlandzkim rynku pracy, i

2° który w ciągu ostatnich 24 miesięcy przed rozpoczęciem zatrudnienia w Niderlandach zamieszkiwał przez nie więcej niż dwie trzecie tego okresu w odległości dalszej niż 150 [km] od granicy niderlandzkiej, z wyłączeniem niderlandzkiego morza terytorialnego i wyłączonej strefy ekonomicznej Królestwa w rozumieniu art. 1 ustawy w sprawie utworzenia wyłączonej strefy ekonomicznej”.

6 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że udzielone zwroty kosztów ekstraterytorialnych podlegają na wspólny wniosek „pracownika przyjezdnego” i pracodawcy zwolnieniu z podatku w wysokości 30% podstawy opodatkowania bez konieczności wykazywania tych kosztów (mechanizm zwany dalej „systemem ryczałtowym”). Na podstawie opodatkowania składają się przede wszystkim wynagrodzenie związane z zatrudnieniem oraz zwrot kosztów ekstraterytorialnych. Ponadto zawsze istnieje możliwość wykazania wyższej kwoty poniesionych kosztów i skorzystania ze zwolnienia tego zwrotu w wysokości tych kosztów. Dodatkowo również zatrudniony pracownik z innego państwa, który nie spełnia wymogu zamieszkania w odległości przekraczającej 150 km od granicy niderlandzkiej, może skorzystać ze zwolnienia w stosunku do zwrotu poniesionych kosztów ekstraterytorialnych, które może on wykazać.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

7 W okresie od 1 lutego do 31 grudnia 2012 r. C.G. Sopora był zatrudniony w Niderlandach przez spółkę powołaną z jego pracodawcą, mającym siedzibę w Niemczech. W ostatnich 24 miesiącach przed rozpoczęciem zatrudnienia w Niderlandach C.G. Sopora mieszkał w Niemczech, w odległości mniejszej niż 150 km od granicy niderlandzkiej. Następnie utrzymał on swe miejsce zamieszkania w Niemczech, wynajmując jednocześnie mieszkanie w Niderlandach, w którym mieszkał przez cztery tygodnia.

8 C.G. Sopora i jego pracodawca złożyli do właściwego organu wnioski o zastosowanie systemu ryczałtowego.

9 W drodze decyzji z dnia 11 kwietnia 2012 r., utrzymanej w mocy po wniesieniu przez C.G. Soporę sprzeciwu, organ ten uznał, że C.G. Sopora nie spełniał wymogu, według którego powinien on w ciągu ostatnich 24 miesięcy przed rozpoczęciem zatrudnienia w Niderlandach zamieszkiwać przez dwie trzecie tego okresu w odległości dalszej niż 150 km od granicy niderlandzkiej.

10 C.G. Sopora wniosł skargę na tę decyzję do Rechtbank te Breda (sądu w Bredzie). Sąd ten oddalił owo odwołanie, stwierdzając, że wymóg dotyczący miejsca zamieszkania pracownika w takiej odległości od granicy niderlandzkiej nie jest sprzeczny z prawem Unii.

11 C.G. Sopora wniosł do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów) skargę kasacyjną na orzeczenie Rechtbank te Breda.

12 W postanowieniu odsyłającym Hoge Raad der Nederlanden rozstrzyga kwestię zgodności systemu ryczałtowego z prawem Unii.

13 W pierwszej kolejności sąd ten wskazuje, iż ustawodawca niderlandzki zauważył, że pracownicy pochodzący z innego państwa członkowskiego ponoszą z reguły wyższe koszty utrzymania od pracowników od dawna osiadłych w Niderlandach. W celu uniknięcia wszelkich sporów w przedmiocie wysokości tych kosztów ustawodawca ten zamierza pierwotnie umożliwić korzystanie z systemu ryczałtowego pracownikom przyjezdnym w każdym przypadku i bez dodatkowych dowodów.

14 Sąd odsyłający określa następnie powody wprowadzenia od dnia 1 stycznia 2012 r. kryterium opartego na odległości większej niż 150 km od granicy niderlandzkiej.

15 Sąd ten wskazuje, że system ryczałtowy był wykorzystywany w stopniu większym niż to przewidywano przy jego przyjmowaniu, co spowodowało zakłócenie konkurencji w obszarze przygranicznym ze szkodą dla pracowników mieszkających w Niderlandach. Pracodawcy z siedzibą w tym państwie członkowskim korzystali bowiem w większym stopniu z pracowników mieszkających poza tym państwem, którym mogli – dzięki zastosowaniu systemu ryczałtowego – zapłacić niższą pensję, zapewniając im jednocześnie wyższe wynagrodzenie w kwocie netto za tę samą pracę. Krajowy ustawodawca chciał naprawić tę sytuację, wyznaczając z korzystania z systemu ryczałtowego pracowników, wobec których można było zakładać, że ponoszą oni niskie koszty ekstraterytorialne (o ile w ogóle ponoszą jakiegokolwiek), ponieważ mogli codziennie dojeżdżać z miejsca zamieszkania do pracy i z powrotem. Ustanowił on zatem kryterium oparte na odległości 150 km w linii prostej pomiędzy miejscem zamieszkania pracownika znajdującym się w państwie członkowskim jego pochodzenia a granicą niderlandzką. Ustawodawca ten uznał, że z dalszej odległości pracownik nie jest w stanie codziennie dojeżdżać do miejsca pracy i z powrotem.

16 Według sędu odsyłającego ustawodawca krajowy przyznał, że w odniesieniu do pracowników mieszkających w państwie członkowskim ich pochodzenia w odległości mniejszej niż 150 km od granicy niemieckiej odległość oddzielającą ich od ich miejsca pracy może znacznie się różnić. Uznał on jednak, że uwzględnianie odległości pomiędzy znajdującym się w Niemczech miejscem pracy a miejscem zamieszkania pracownika w państwie członkowskim jego pochodzenia, poprzedzającym jego zatrudnienie w Niemczech, byłoby dla organów podatkowych trudne do stosowania.

17 Wreszcie sąd odsyłający zastanawia się, czy przyjęte kryterium odległości prowadzi do odmiennego traktowania w sytuacjach porównywalnych i – w przypadku gdyby stanowiło ono przeszkodę w swobodnym przepływie pracowników – czy jest to uzasadnione.

18 W powyższych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy mają 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 zwolnienia z podatku zwrotu kosztów ekstraterytorialnych, i pracownikowi, który w czasie przed podjęciem pracy w owym państwie członkowskim zamieszkiwał za granicą, w odległości większej niż 150 km 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 wykazywanych rzeczywistych kosztów ekstraterytorialnych?

2) Jeżeli na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi twierdzącej: czy rozpatrywana regulacja niemiecka 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 km wykracza w tym przypadku poza to, co konieczne do osiągnięcia celu zamierzonego poprzez ową regulację?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19 Tytułem wstępu należy zauważyć, że postawione przez sąd odsyłający pytania dotyczą zgodności z prawem Unii korzyści podatkowej, które państwo członkowskie przyznaje pracownikom, którzy przed podjęciem zatrudnienia na jego terytorium mieszkali w innym państwie członkowskim w określonej odległości od granicy tego pierwszego państwa członkowskiego. Korzyść ta polega na ryczałtowanym zwolnieniu z podatku dochodowego od osób fizycznych zwrotu kosztów ekstraterytorialnych do wysokości 30% podstawy opodatkowania bez konieczności wykazywania przez tych pracowników rzeczywistego ponoszenia tych kosztów ani tego, że koszty te osiągnęły kwotę zwrotu.

20 W związku z tym, w drodze tych pytań, które należy przeanalizować przede wszystkim, sąd odsyłający pyta zasadniczo, czy art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te będące przedmiotem postępowania głównego, na podstawie których państwo członkowskie przewiduje udzielenie pracownikom, którzy przed podjęciem zatrudnienia na jego terytorium zamieszkiwali w innym państwie członkowskim,

korzyści podatkowej polegającej na ryczałtowym zwolnieniu zwrotu kosztów ekstraterytorialnych, pod warunkiem że pracownicy ci zamieszkiwali w odległości dalszej niż 150 km od granicy tego pierwszego państwa członkowskiego.

21 Zgodnie z art. 45 ust. 2 TFUE swobodny przepływ pracowników oznacza zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy.

22 Trybunał orzekł w szczególności, że zasada równego traktowania w zakresie wynagrodzenia pozbawiona byłaby skuteczności, gdyby możliwe było jej naruszenie przez dyskryminujące przepisy krajowe w dziedzinie podatku dochodowego (wyroki: Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, pkt 12; Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 23).

23 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasady równego traktowania zakazują nie tylko jawnej dyskryminacji z uwagi na przynależność państwową, lecz również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które poprzez zastosowanie innych kryteriów różnicujących, takich jak kryterium miejsca zamieszkania, prowadzą w rzeczywistości do tego samego rezultatu (zob. podobnie wyroki: Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, pkt 11; Schumacker, EU:C:1995:31, pkt 26).

24 W konsekwencji swoboda przepływu pracowników, po pierwsze, zakazuje państwu członkowskiemu przyjąć rodzają faworyzującego pracowników mieszkających na jego terytorium, jeżeli ten rodzaj prowadzi do faworyzowania wraśnych obywateli tego państwa, prowadząc w ten sposób do dyskryminacji opartej na przynależności państwowej.

25 Po drugie, w świetle brzmienia art. 45 ust. 2 TFUE, który ma na celu zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową „między pracownikami państw członkowskich”, w związku z art. 26 TFUE należy stwierdzić, że omawiany swobodny przepływ zakazuje także dyskryminacji pomiędzy pracownikami niezamieszkanymi w danym państwie, jeżeli prowadzi ona do nieuzasadnionego sprzyjania obywatelom danych państw członkowskich w stosunku do innych.

26 Dodatkowo przy analizie uregulowania będącego przedmiotem postępowania głównego należy wziąć pod uwagę realizowany przez nie cel polegający na ułatwieniu swobodnego przepływu pracowników mieszkających w innych państwach członkowskich, którzy podjęli zatrudnienie w Niderlandach i w związku z tym mogą ponosić dodatkowe wydatki, poprzez umożliwienie tym pracownikom, a nie pracownikom od dawna mieszkającym w Niderlandach, skorzystania z systemu ryczałtowego.

27 Uznając, po pierwsze, że od pewnej odległości pomiędzy miejscem zamieszkania danych pracowników znajdującym się w innym państwie członkowskim a miejscem pracy tych pracowników w Niderlandach nie jest możliwe dla tych pracowników wykonywanie codziennie trasy tam i z powrotem, co sprawia, że owi pracownicy są zasadniczo zmuszeni do mieszkania również w Niderlandach, i po drugie, że wynikające stąd dodatkowe koszty utrzymania są znaczne, ustawodawca niderlandzki ustalił odległość na 150 km od granicy niderlandzkiej oraz ustanowił próg kwoty podlegającej zwolnieniu podatkowemu w formie ryczałtu w wysokości 30% podstawy opodatkowania.

28 Jak wskazano to już w pkt 6 niniejszego wyroku, z postanowienia odsyłającego wynika, że system ryczałtowy nigdy nie działa na niekorzyść tych pracowników. Jeżeli bowiem rzeczywiście poniesione koszty ekstraterytorialne przekraczają ten próg ryczałtu w wysokości 30%, to owi pracownicy mogą, nawet jeżeli przesłanki przewidziane dla zastosowania systemu ryczałtowego są spełnione, uzyskać zwolnienie od podatku zwrotu kosztów ekstraterytorialnych po przedstawieniu odpowiednich dowodów.

29 Sąd odsyłający podkreśla również, że pracownicy, którzy nie spełniają warunku zamieszkania w odległości dalszej niż 150 km od granicy niderlandzkiej, mogą skorzystać ze zwolnienia zwrotu rzeczywiście poniesionych kosztów ekstraterytorialnych po przedstawieniu odpowiednich dowodów zgodnie z regulacją określoną w art. 31a ust. 2 lit. e) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednak sytuacja ta nie pozwala na rozliczenie w kwocie przewyższającej te koszty, w przeciwieństwie do sytuacji, w których stosuje się ryczałtowe zwolnienie podatkowe, jako że zwolnienie to jest udzielane bez uwzględnienia rzeczywistej wysokości kosztów ekstraterytorialnych, nawet jeżeli kwota tych kosztów wynosi zero.

30 Wydaje się zatem, że wszyscy pracownicy niezamieszkali w danym państwie, niezależnie od tego, czy ich miejsce zamieszkania położone jest w odległości dalszej czy bliżej niż 150 km od granicy niderlandzkiej, mogą korzystać ze zwolnienia podatkowego w odniesieniu do zwrotu rzeczywistych kosztów ekstraterytorialnych. Mając charakter administracyjny uproszczenie rozliczenia tych kosztów ekstraterytorialnych, które wynika z zastosowania systemu ryczałtowego, jest jednak zarezerwowane dla pracowników mieszkających dalej niż 150 km od granicy niderlandzkiej.

31 Bezsporne jest także to, że z możliwością skorzystania z systemu ryczałtowego jest w ten sposób wyłączone większość pracowników belgijskich, a także część pracowników niemieckich, francuskich, luksemburskich oraz ze Zjednoczonego Królestwa.

32 Z udzielaniem korzyści podatkowej w formie ryczałtu, które powinno obejmować sytuacje, w których przesłanki materialne wymagane do skorzystania z tej korzyści są niezaprzeczalnie spełnione, nierozdzielnie wiąże się okoliczność, że istnieją inne sytuacje, w których – z różnych przyczyn – przesłanki te są także spełnione, dając również w tych innych sytuacjach prawo do tej korzyści po przedstawieniu odpowiednich dowodów.

33 Chociaż prawdą jest, że względu na charakter administracyjny nie mogą uzasadniać odstąpienia przez państwo członkowskie od przepisów prawa Unii (wyrok Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, pkt 45), to z orzecznictwa Trybunału wynika także, iż nie można odmówić państwom członkowskim możliwości realizacji uzasadnionych celów poprzez wprowadzenie przepisów, które mogą być w łatwy sposób zarządzane i kontrolowane przez właściwe organy (zob. wyroki: Komisja/Włochy, C-110/05, EU:C:2009:66, pkt 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, pkt 82; Komisja/Hiszpania, C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 124).

34 Sam fakt ustalenia limitów dotyczących odległości w stosunku do miejsca zamieszkania pracowników oraz progu udzielanego zwolnienia, biorących za punkt odniesienia, odpowiednio, granicę niderlandzką oraz podstawę opodatkowania – nawet jeżeli, jak to wskazał sąd odsyłający, taka metoda się rzeczywiście ma charakter przybliżony – nie może zatem sam w sobie stanowić dyskryminacji pośredniej lub przeszkody w swobodnym przepływie pracowników. Tym bardziej ma to miejsce w sytuacji, gdy, jak w niniejszej sprawie, system ryczałtowy działa na korzyść stosujących go pracowników z uwagi na to, że skraca on w sposób znaczący drogę administracyjną, którą pracownicy ci muszą podjąć w celu uzyskania zwolnienia od podatku zwrotu kosztów ekstraterytorialnych.

35 Mogłoby jednak być inaczej, gdyby – co sąd odsyłający powinien sprawdzić – wspomniane progi były ustalone w taki sposób, że system ryczałtowy prowadziłby w sposób systematyczny do uzyskiwania nadwyżki nad rzeczywiście poniesionymi kosztami ekstraterytorialnymi.

36 W świetle powyższych rozważań na postawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te będące przedmiotem postępowania głównego, na podstawie których państwo członkowskie przewiduje udzielenie pracownikom, którzy przed podjęciem zatrudnienia na jego terytorium zamieszkiwali w innym państwie członkowskim, korzyści podatkowej polegającej na ryczałtowym zwolnieniu zwrotu kosztów ekstraterytorialnych w wysokości do 30% podstawy opodatkowania, pod warunkiem że pracownicy ci zamieszkiwali w odległości dalszej niż 150 km od granicy tego pierwszego państwa członkowskiego, chyba że – co sąd odsyłający powinien sprawdzić – progi te były ustalone w taki sposób, iż zwolnienie to prowadzi systematycznie do wyrażonej nadwyżki nad rzeczywiście poniesionymi kosztami ekstraterytorialnymi.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te będące przedmiotem postępowania głównego, na podstawie których państwo członkowskie przewiduje udzielenie pracownikom, którzy przed podjęciem zatrudnienia na jego terytorium zamieszkiwali w innym państwie członkowskim, korzyści podatkowej polegającej na ryczałtowym zwolnieniu zwrotu kosztów ekstraterytorialnych w wysokości do 30% podstawy opodatkowania, pod warunkiem że pracownicy ci zamieszkiwali w odległości dalszej niż 150 km od granicy tego pierwszego państwa członkowskiego, chyba że – co sąd odsyłający powinien sprawdzić – progi te były ustalone w taki sposób, iż zwolnienie to prowadzi systematycznie do wyrażonej nadwyżki nad rzeczywiście poniesionymi kosztami ekstraterytorialnymi.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.