

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 oprostitve povračil stroškov, ki jih izplača delodajalec – Pavšalno dodeljena ugodnost – Delavci iz države članice, ki ni država članica njihovega kraja dela – Pogoji 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. Soporo 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

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 ?lena 31(1) zakona iz leta 1964 o davku na pla?ila za delo (Wet op de loonbelasting 1964) v razli?ici iz leta 2012 (v nadaljevanju: zakon o davku na pla?ila za delo) nekatera povra?ila stroškov, izpla?ana delavcem, spadajo med obdav?ena pla?ila za delo.

4 Vendar so povra?ila stroškov na podlagi ?lena 31a(2)(e) zakona o davku na pla?ila za delo lahko oproš?ena tega davka, ?e so dodeljena za nadomestilo dodatnih stroškov, imenovanih „stroški zaradi bivanja v tujini“, ki delavcu nastanejo, ker v obdobju, ki ni daljše od osmih let, za?asno biva zunaj svoje države izvora.

5 Uredba z dne 17. maja 1965 za izvajanje zakona iz leta 1964 o davku na pla?ila za delo, kakor je bila spremenjena z uredbo z dne 23. decembra 2010, dolo?a podrobna pravila za uporabo tega zakona od 1. januarja 2012. Dolo?a oprostitev pla?ila davka na pla?ila za delo v korist „delavca iz tujine“, ki je v ?lenu 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 ve? kot dve tretjini obdobja 24 mesecev pred svojo zaposlitvijo na Nizozemskem stalno prebival v oddaljenosti ve? kot 150 [kilometrov] od nizozemske meje, razen nizozemskega teritorialnega morja in izklju?ne ekonomske cone kraljevine v smislu ?lena 1 zakona o razglasitvi izklju?ne ekonomske cone.“

6 Iz spisa, ki ga ima na voljo Sodiš?e, je razvidno, da so povra?ila, odobrena v zvezi s stroški zaradi bivanja v tujini, na skupni predlog „delavca iz tujine“ in delodajalca oproš?ena pla?ila davkov v višini 30 % dav?ne osnove, ne da bi bilo treba predložiti dokaz o obstoju teh stroškov (v nadaljevanju: pavšalno pravilo). Dav?na osnova v bistvu zajema pla?o, povezano z zaposlitvijo, in povra?ilo stroškov zaradi bivanja v tujini. Prav tako je vedno mogo?e dokazati višje nastale stroške in biti oproš?en pla?ila davka za navedeno povra?ilo v višini teh stroškov. Poleg tega lahko tudi delavec, ki so ga zaposlili iz druge države ?lanice in ki ne izpolnjuje pogoja prebivališ?a v oddaljenosti ve? kot 150 kilometrov od nizozemske meje, pridobi oprostitev povra?ila, ki ustreza nastalim stroškom zaradi bivanja v tujini, glede katerih lahko predloži dokaz.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

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 Nem?iji. C. G. Sopora je imel v obdobju 24 mesecev pred zaposlitvijo na Nizozemskem stalno prebivališ?e v Nem?iji v oddaljenosti manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje. Po tem je ohranil stalno prebivališ?e v Nem?iji, pri ?emer 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 odlo?bi 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 ve? kot dve tretjini obdobja 24 mesecev pred zaposlitvijo na Nizozemskem stalno prebivati v oddaljenosti ve? kot 150 kilometrov od nizozemske meje.

10 C. G. Sopora je zoper to odlo?bo vložil tožbo pri Rechtbank te Breda (sodiš?e 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 mejni 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 Sodišče 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 nadaljnjega 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 doseg 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 oprostitvev 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 tega 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 oprostitvev 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 uinka, če bi mu lahko škodovala 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 Drugi?, ob upoštevanju besedila ?lena 45(2) PDEU, ki se nanaša na odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva „delavcev držav ?lanic“, v povezavi s ?lenom 26 PDEU je treba ugotoviti, da navedena svoboš?ina prepoveduje tudi diskriminacijo med delavci brez stalnega prebivališ?a na ozemlju države ?lanice, ?e ta pripelje do neupravi?enega dajanja prednosti državljanom nekaterih držav ?lanic v primerjavi z drugimi.

26 Poleg tega je treba pri preu?itvi zadevne ureditve v postopku v glavni stvari upoštevati cilj, ki mu ta ureditev sledi, in sicer olajšati prosto gibanje delavcev s stalnim prebivališ?em v drugih državah ?lanicah, ki so sprejeli zaposlitev na Nizozemskem in ki lahko zato nosijo dodatne stroške, pri ?emer se tem delavcem, in ne delavcem, ki imajo že dalj ?asa stalno prebivališ?e na Nizozemskem, dodeli ugodnost pavšalnega pravila.

27 Nizozemski zakonodajalec je, ker je menil, prvi?, da se od dolo?ene razdalje med krajem stalnega prebivališ?a zadevnih delavcev v drugi državi ?lanici 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 drugi?, da so dodatni življenjski stroški, ki zaradi tega nastanejo, znatni, to razdaljo dolo?il na 150 kilometrov od nizozemske meje, zgornjo mejo za znesek pavšalne oprostitve pa na 30 % dav?ne osnove.

28 Kot je bilo navedeno v to?ki 6 te sodbe, je iz predložitvene odlo?be razvidno, da pavšalno pravilo ni nikoli v škodo navedenih delavcev. ?eprav namre? dejansko izkazani stroški zaradi bivanja v tujini presežejo 30?odstotno pavšalno zgornjo mejo, lahko kljub temu – celo ?e so izpolnjeni pogoji za uporabo pavšalnega pravila – po predložitvi ustreznih dokazil pridobijo dav?no oprostitev povra?il stroškov zaradi bivanja v tujini.

29 Predložitveno sodiš?e želi tudi poudariti, da lahko v skladu s pravilom, dolo?enim v ?lenu 31a(2)(e) zakona o davku na pla?ila za delo, delavci, ki ne izpolnjujejo pogoja stalnega prebivališ?a v oddaljenosti več kot 150 kilometrov od nizozemske meje, po predložitvi ustreznih dokazil pridobijo dav?no oprostitev povra?il dejansko izkazanih stroškov zaradi bivanja v tujini. Vendar ta možnost – druga?e kot položaji, v katerih se uporabi pavšalna dav?na oprostitev – ne dovoljuje nobenega ?ezmernega nadomestila teh stroškov, saj se pavšalna dav?na oprostitev dodeli brez upoštevanja dejanskega zneska stroškov zaradi bivanja v tujini, celo ?e je znesek teh stroškov ni?.

30 Tako lahko vsi delavci brez stalnega prebivališ?a na Nizozemskem, pa naj je njihovo stalno prebivališ?e oddaljeno več ali manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje, pridobijo dav?no oprostitev povra?il 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 izklju?ena ve?ina belgijskih delavcev ter del nemških, francoskih in luksemburških delavcev ter delavcev iz Združenega kraljestva.

32 Torej je s pavšalno dav?no ugodnostjo, ki naj bi zajela položaje, v katerih so materialni pogoji, zahtevani za uporabo te ugodnosti, nesporno izpolnjeni, nelo?ljivo povezano, da obstajajo drugi položaji, v katerih so ti pogoji iz razli?nih razlogov prav tako izpolnjeni, pri ?emer ti drugi položaji poleg tega dajejo pravico do te ugodnosti po predložitvi ustreznih dokazil.

33 ?eprav odstopanja države ?lanice od pravil prava Unije z upravnimi preudarki ni mogo?e upravi?iti (sodba Terhoeve, C?18/95, EU:C:1999:22, to?ka 45), je iz sodne prakse Sodiš?a tudi razvidno, da državam ?lanicam ni mogo?e odre?i možnosti, da legitimne cilje uresni?ujejo z

uvedbo pravil, ki bi jih pristojni organi preprosto upravljali in nadzorovali (glej sodbe Komisija/Italija, C?110/05, EU:C:2009:66, to?ka 67; Josemans, C?137/09, EU:C:2010:774, to?ka 82, in Komisija/Španija, C?400/08, EU:C:2011:172, to?ka 124).

34 Zgolj dolo?itev omejitev, kar zadeva oddaljenost od kraja stalnega prebivališ?a delavcev in zgornjo mejo dodeljene oprostitve, pri ?emer se kot izhodiš?e upoštevata nizozemska meja oziroma dav?na osnova, ?eprav je to – kot navaja predložitveno sodiš?e – nujno približek, torej sama po sebi ne more pomeniti posredne diskriminacije ali ovire za prosto gibanje delavcev. To velja še toliko bolj, ?e 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 dav?ne oprostitve povra?il stroškov zaradi bivanja v tujini.

35 Vendar bi bilo lahko druga?e, ?e bi bile navedene omejitve dolo?ene tako, da bi pavšalno pravilo sistemati?no vodilo do neto ?ezmernega nadomestila dejansko izkazanih stroškov zaradi bivanja v tujini, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

36 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba ?len 45 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, s katero država ?lanica v korist delavcev, ki so pred nastopom zaposlitve na njenem ozemlju stalno prebivali v drugi državi ?lanici, dolo?a dodelitev dav?ne ugodnosti, ki zajema pavšalno dav?no oprostitve povra?il stroškov zaradi bivanja v tujini do 30 % dav?ne osnove, pod pogojem, da so ti delavci stalno prebivali v oddaljenosti ve? kot 150 kilometrov od njene meje, razen ?e bi bile te omejitve dolo?ene tako, da bi ta oprostitve sistemati?no vodila do neto ?ezmernega nadomestila dejansko izkazanih stroškov zaradi bivanja v tujini, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Stroški

37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (veliki senat) razsodilo:

?len 45 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, s katero država ?lanica v korist delavcev, ki so pred nastopom zaposlitve na njenem ozemlju stalno prebivali v drugi državi ?lanici, dolo?a dodelitev dav?ne ugodnosti, ki zajema pavšalno dav?no oprostitve povra?il stroškov zaradi bivanja v tujini do 30 % dav?ne osnove, pod pogojem, da so ti delavci stalno prebivali v oddaljenosti ve? kot 150 kilometrov od njene meje, razen ?e bi bile te omejitve dolo?ene tako, da bi ta oprostitve sistemati?no vodila do neto ?ezmernega nadomestila dejansko izkazanih stroškov zaradi bivanja v tujini, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemš?ina.