Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 13 ноември 2014 година [1]

Дело C-512/13

C. G. Sopora(Преюдициално запитване,

отправено от Hoge Raad der Nederlanden (Кралство Нидерландия)

„Данъчно законодателство — Свободно движение на работници — Член 45 ДФЕС — Национален данък върху възнагражденията — Надбавка от работодателя за екстериториалните разходи на работника — Нормативно признати необлагаеми разходи на чуждестранните работници в размер на 30 % от основата на данъка върху възнагражденията — Изискване за местоживеене в чужбина, на повече от 150 километра от държавната граница — Привилегироване спрямо местните жители — Неравнопоставеност на гражданите на различни държави членки едни спрямо други“

I – **Въведение**

1. Ако държава членка предприеме мерки, за да поощри наемането на чуждестранни работници в страната, на пръв поглед това не изглежда като проблем за свободното движение във вътрешния пазар. В настоящия случай обаче Кралство Нидерландия ограничава поощрителните мерки така, че да се прилагат само за някои чуждестранни работници, доколкото приема отдалечеността на местоживеенето им от нидерландската граница като показател за необходимостта от поощрение. По-точно, само за живеещите достатъчно далеч работници важи презумпцията, че им се налага да правят значителни разходи за поддържане на домакинство на две места, разходи, които при определени обстоятелства им се признават при определянето на дължимия от тях данък върху получаваното възнаграждение.

2. По-нататък ще трябва да се изясни дали изобщо тези диференцирани поощрителни мерки следва да се преценяват от гледна точка на основните свободи и ако е така — в каква степен е допустимо националният законодател да прилага подобни презумпции с цел опростяване на административната работа.

II – **Правна уредба**

A– *Правото на Съюза*

3. Член 45 ДФЕС гласи:

„1. Свободното движение на работници се гарантира в рамките на Съюза.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2. Тази свобода на движение налага премахването на всякаква дискриминация, основаваща се на гражданство, между работниците от държавите членки, що се отнася до заетост, възнаграждение и други условия на труд.

[…]“.

4. Член 7 от Регламент (ЕО) № 492/2011 на Европейския парламент и на Съвета от 5 април 2011 година относно свободното движение на работници в Съюза[2] (наричан по-нататък „Регламентът за свободното движение на работници“) гласи:

„1. Работник, който е гражданин на държава членка, не може поради своето гражданство да бъде третиран на територията на друга държава членка различно от работниците — нейни граждани по отношение на условията за наемане и условията на труд, и по-специално, по отношение на трудовото възнаграждение [и] уволнението […].

2. Той има право на същите социални и данъчни предимства, както работниците местни граждани.

[…]“.

Б– *Националното право*

5. Кралство Нидерландия облага с данък възнагражденията. Съгласно член 31, параграф 1 от Wet op de loonbelasting 1964[3] (наричан по-нататък „Законът за данъка върху възнагражденията“) към облагаемата сума на възнаграждението спадат и някои надбавки, изплащани от работодателя на работника във връзка с негови разходи. Съгласно член 31a, параграф 2, буква e) от Закона за данъка върху възнагражденията обаче тези надбавки са необлагаеми, когато служат за възстановяването на разходи, направени от работника поради това, че временно пребивава извън държавата си по произход, каквито са например разходите за второ жилище или допълнителните разходи за издръжка, а също и пътните разходи за опознавателно посещение (т.нар. екстериториални разходи).

6. Ако нидерландски работодател назначи работник, който към този момент живее извън Нидерландия, при определени условия се прилага правило за фиксиран процент нормативно признати екстериториални разходи, уредено в член 10e—10j от Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (наричан по-нататък „Правилникът за прилагане на Закона за данъка върху възнагражденията). Съгласно това правило плащаните от работодателя надбавки за направени разходи нормативно се признават — в размер до 30 % от основата на данъка върху възнагражденията — за надбавки за екстериториални разходи, без да е необходимо разходите да се доказват във всеки отделен случай (наричано по-нататък „процентното правило“). Признават се и разходи над този праг, ако се докаже, че действително са направени.

7. Процентното правило се прилага само за чуждестранни работници, които притежават особени професионални умения, каквито липсват или рядко се срещат на нидерландския трудов пазар. Освен това от 2012 г. е въведено допълнителното условие работникът да е живял през последните две години най-малко две трети от времето на разстояние *над* 150 километра по въздушна линия от нидерландската граница (наричано по-нататък „условието за 150-километрова отдалеченост“).

2 — ОВ L 141, стр. 1.

3 — В редакцията от 2012 г., която е меродавна за настоящото дело.

III – **Спорът в главното производство**

8. Предмет на делото в главното производство е прилагането на процентното правило във връзка с данъка върху възнагражденията на г-н Sopora.

9. През 2012 г. г-н Sopora работи за нидерландски работодател в Нидерландия. През последните две години преди наемането му на работа в Нидерландия е живял в Германия, но на *по-малко* от 150 километра от нидерландската граница.

10. Затова нидерландската данъчна администрация отказва да приложи спрямо него процентното правило. Г-н Sopora оспорва този отказ в частност по съображението, че той е в противоречие с правото на Съюза.

IV – **Производството пред Съда**

11. На 25 септември 2013 г. Hoge Raad der Nederlanden (Върховният съд на Нидерландия), до който в крайна сметка е отнесен спорът, отправя до Съда следните въпроси на основание член 267 ДФЕС:

„1) Следва ли да се приеме, че е налице непряко разграничение въз основа на гражданството или възпрепятстване на свободното движение на работниците, което трябва да бъде обосновано, когато законодателството на държава членка позволява на влезли в страната работници да получават необлагаема надбавка за екстериториални разходи, като работникът, който през периода преди да започне да упражнява трудова дейност в тази държава членка е живеел в чужбина на разстояние над 150 километра от границата с тази държава, може да получава, без да е необходимо да доказва разходите си, необлагаема до определен фиксиран процент надбавка за екстериториални разходи, дори размерът на надбавката да е по-висок от действително направените екстериториални разходи, докато по отношение на работник, който през посочения период от време е живеел на по-малко разстояние от границата с тази държава членка, необлагаемата сума на надбавката е ограничена до размера на действително направените екстериториални разходи, които могат да бъдат доказани?

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос, основава ли се разглежданото нидерландско правило, предвидено в Правилника за прилагане на Закона за данъка върху възнагражденията от 1965 г., на императивни съображения от общ интерес?

3. При утвърдителен отговор на втория въпрос, прилаганият във връзка с това правило критерий за 150-километрова отдалеченост надхвърля ли необходимото за постигането на неговата цел?“.

12. В производството пред Съда писмени становища представят г-н Sopora, Кралство Нидерландия и Европейската комисия, като същите се явяват и в съдебното заседание от 2 септември 2014 г.

V – **Правен анализ**

13. С трите си въпроса запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали национална правна уредба, съгласно която прилагането на данъчно предимство като обсъжданото процентно правило зависи от критерий като описаното условие за 150-километрова отдалеченост, е съвместима със свободата на движение на работниците по член 45 ДФЕС.

1. Наличие на посегателство

14. Следователно на първо място стои въпросът дали правило като условието за 150-километрова отдалеченост накърнява свободата на движение на работниците.

15. Съгласно член 45, параграф 2 ДФЕС свободата на движение на работниците налага премахването на всякаква дискриминация, основаваща се на гражданство, между работниците от държавите членки, що се отнася в частност до възнаграждението. Съгласно съдебната практика това се отнася и до уредбата на данъчното облагане на трудовото възнаграждение [4].

16. Тази забрана на неравното третиране обхваща не само явната дискриминация, основана на гражданство, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии, какъвто е например критерият за местоживеенето [5], фактически водят до същия резултат.

17. В настоящия случай процентното правило осигурява предимства, защото дава възможност на някои работници да получават от работодателя необлагаеми надбавки за направени разходи в размер до 30 % от данъчната основа, без да е необходимо да доказват екстериториалните разходи и без да е задължително изобщо да са направили разходи в такъв размер.

18. Прилагането на процентното правило наистина зависи не от гражданството на работниците, а от местоживеенето им преди наемането на работа в Нидерландия. Ако работникът е живеел на по-малко от 150 километра от нидерландската граница, правилото не се прилага за него.

19. Това правило провежда непряко разграничение между гражданите на различни държави членки. То поставя едни чужденци в по-неблагоприятно положение спрямо други чужденци. По географски причини само работниците с местоживеене в Белгия, Германия, Франция, Люксембург или Англия биха могли да не отговарят на условието за 150-километрова отдалеченост, докато работниците с местоживеене в някоя от останалите държави членки винаги отговарят на това условие. Като резултат например процентното правило е неприложимо за всички работници с местоживеене в Белгия.

20. Особеното на настоящото дело се състои в това, че разглежданата държава членка не е поставила чуждестранните лица в по-неблагоприятно положение спрямо местните, какъвто обикновено е случаят по отнасяните до Съда дела. Всъщност в настоящия случай местните лица, които също работят за нидерландски работодател, поначало нямат екстериториални разходи, които да им се признават за целите на обсъждания режим на данъка върху възнагражденията. Освен това при този режим местните лица, които работят в чужбина, нямат право да ползват процентното правило. Ето защо неблагоприятно третирани са само живеещите в някои държави членки спрямо живеещите в други държави членки.

21. Поради това трябва да се изясни дали принципът на свободното движение на работниците поначало забранява и дискриминацията между гражданите на различни държави членки.

22. По този въпрос Комисията основателно посочва, че член 7, параграфи 1 и 2 от Регламента за свободното движение на работници, приет на основание на член 46 ДФЕС, единствено изисква работниците от други държави членки да бъдат третирани като работниците — местни граждани. Това съответства на член 46, буква в) ДФЕС, който урежда само въпроса за условията на труд за местните работници и за работниците „от други държави членки“.

4 — Вж. например решения Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, т. 12) и Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 23).

5 — Вж. например решения Sotgiu (152/73, EU:C:1974:13, т. 11) и Schumacker (EU:C:1995:31, т. 26—28).

23. Текстът на член 45, параграф 2 ДФЕС, който дефинира съдържанието на свободата на движение на работниците, обаче е по-широко формулиран. Във връзка с условията на труд той забранява „всякаква дискриминация, основаваща се на гражданство, между работниците от държавите членки“. Това включва и принципна забрана на дискриминацията между чуждестранните лица в зависимост от държавата членка на местоживеенето им.

24. До този момент обаче Съдът е давал разнопосочни сигнали по въпроса дали основните свободи забраняват и дискриминацията между гражданите на различни държави членки.

25. От една страна, в решение Columbus Container Services той приема, че само по себе си различното третиране според държавата членка по установяване не следва да се разглежда като посегателство срещу свободата на установяване по член 49 ДФЕС [6]. За да констатира, че не е налице посегателство срещу тази свобода, Съдът всъщност подчертава, че третирането в разглежданата трансгранична хипотеза е еднакво с третирането при съответната местна хипотеза [7]. Освен това във връзка със свободното движение на капитали по член 63, параграф 1 ДФЕС, което включва и трети държави, Съдът приема, че различното третиране на капиталовите доходи според това коя е третата държава на произхода им не попада в защитния обхват на тази разпоредба [8].

26. От друга страна, отново във връзка със свободното движение на капитали в решение Orange European Smallcap Fund Съдът приема, че тази основна свобода е накърнена поради неравно третиране на различните други държави членки от страна на държавата на произхода [9]. В съответствие с това в следващите си решения във връзка както със свободното движение на капитали, така и със свободата на установяване той най-малкото проверява дали в конкретния случай дискриминацията между различните чуждестранни лица не накърнява съответната основна свобода [10].

27. Смятам, че принципът за свободно движение на работниците поначало забранява не само неблагоприятното третиране на чуждестранните спрямо местните лица, но и разграниченията между чуждестранните лица от различни държави членки.

28. В това отношение съм съгласна с генералните адвокати Léger и Mengozzi, които във връзка със свободата на установяване подчертават, че би се стигнало до противоречие с понятието за „единен пазар“ [11], съответно до „риск от разединение на общия пазар“ [12], ако се допусне дискриминиране на дружествата според държавата членка на установяването им. Аналогични рискове биха възникнали и във връзка със свободата на движение на работници, ако се допусне държавите членки да могат да привилегироват работниците от едни държави членки спрямо работниците от други.

29. Съгласно член 26, параграф 2 ДФЕС вътрешният пазар обхваща „пространство без вътрешни граници“. Тази цел може да се постигне само ако всички работници в Съюза се третират еднакво. Евентуално разграничаване на работниците според държавата им на произход би прокарало нови граници дори и ако нито един чуждестранен работник не е ощетен в сравнение с местните работници. Това е така, защото поощряването на работниците само от определени

6 — Вж. решение Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 50 и 51).

7 — Вж. решение Columbus Container Services (EU:C:2007:754, т. 54).

8 — Решение Haribo (C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 48).

9 — Решение Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, т. 56).

10 — Вж. решения D. (C-376/03, EU:C:2005:424, т. 53—63) и Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, т. 82 и 83).

11 — Вж. заключението на генералния адвокат Léger по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:278, т. 79 и 80).

12 — Вж. заключението на генералния адвокат Mengozzi по дело Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:197, т. 117 и 118).

държави членки автоматично влошава условията на конкуренция за работниците от другите държави членки. В този смисъл вътрешният пазар може да бъде неблагоприятно засегнат и от уредба като разглежданата по настоящото дело, която сама по себе си всъщност поощрява свободното движение на работници в Съюза.

30. Следователно данъчно предимство като предвиденото в нидерландската уредба, което може да се ползва при определена отдалеченост на чуждестранното жилище на работника от държавната граница, накърнява свободата на движение на работниците. Подобно посегателство е допустимо само ако е свързано с положения, които не са обективно сходни (по този въпрос вж. раздел 2 непосредствено по-долу), или ако е обосновано с императивно съображение от общ интерес (по този въпрос вж. раздел 3).

2. Обективно сходство на положенията

31. Следователно сега трябва да се провери дали положението на работник като г-н Sopora, който живее на по-малко от 150 километра от нидерландската граница, е обективно сходно с положението на работник, който живее на повече от 150 километра от границата. Съгласно постоянната съдебна практика въпросът за обективното сходство на положенията трябва да се преценява с оглед на целите на съответната правна уредба [13].

32. В това отношение Кралство Нидерландия твърди, че двете категории не са сходни, що се отнася до екстериториалните разходи, които възникват за съответните работници и които би следвало да се признават за данъчни цели съгласно процентното правило. Всъщност тези разходи зависели от отдалечеността.

33. Не е сигурно обаче, че двете категории са разграничени по основателна причина [14]. Всъщност разликата в екстериториалните разходи е съвсем относителна, особено ако се сравняват работници, които живеят на разстояние малко под или съответно малко над 150 километра от нидерландската граница. Въпросът дали е допустимо тези две категории да се разграничават по строгата граница от 150 километра въпреки големите прилики помежду им може да се реши само ако при проверката за обоснованост на посегателството срещу свободата на движение на работниците се провери и пропорционалността на така прокарана граница.

34. Следователно констатираното посегателство срещу свободата на движение на работниците се отнася до обективно сходни положения.

3. Обоснованост

35. Ето защо остава да се провери дали констатираното посегателство срещу свободното движение на работници е обосновано с императивно съображение от общ интерес.

36. Според данните на запитващата юрисдикция целта на процентното правило е да се субсидират разходите за трудови възнаграждения на местните работодатели, които са принудени да наемат от чужбина работници с определена квалификация, липсваща на нидерландския трудов пазар. Условието за 150-километрова отдалеченост било въведено по-късно, за да се изключи прилагането на процентното правило в случаите, в които работникът е в състояние да пътува ежедневно от местоживеенето си в чужбина до местоработата си в Нидерландия и съответно няма екстериториални разходи или за него те са

13 — Вж. например решения X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, т. 22) и SCA Group Holding и др. (C-39/13, C-40/13 и C-41/13, EU:C:2014:1758, т. 28).

14 — По този въпрос вж. моето заключение по дело Комисия/Обединено кралство (C-172/13, EU:C:2014:2321, т. 29).

съвсем незначителни. Така нидерландският законодател искал и да противодейства на нарушенията на конкуренцията между местните и чуждестранните работници от граничните области. Кралство Нидерландия добавя, че освен това установените близо до границата нидерландски работодатели преди предпочитали чуждестранните работници, защото благодарение на данъчното предимство на процентното правило можели да им плащат по-ниско трудово възнаграждение, отколкото на местните работници.

37. Най-напред трябва да констатирам, че в настоящия случай не може да се търси обосновка в целта за насърчаване на свободното движение на работниците, както разсъждава запитващата юрисдикция. Всъщност свободното движение на работниците е накърнено не поради самото поощрително процентно правило, а поради допълнителното условие за 150-километрова отдаленост, което автоматично изключва приложимостта на поощрителния режим спрямо определени лица. Единствено чрез това условие се провежда косвеното разграничение между гражданите на различни държави членки. Следователно именно това условие трябва да бъде обосновано.

а) Предотвратяване на избягването на данъци

38. Като обосновка в това отношение Комисията сочи целта за противодействие на отклоняването от данъчно облагане. Според нея условието за 150-километрова отдаленост възпрепятства избягването на данъци, тъй като по принцип предотвратява нецелесъобразното признаване за данъчни цели на разходите на работниците, които живеят на по-малко от 150 километра от нидерландската граница.

39. Съгласно постоянната съдебна практика целта за предотвратяване на избягването на данъци наистина може да обоснове националната правна уредба, ако същата се отнася конкретно до напълно изкуствени конструкции, чиято цел е да се избегне прилагането на данъчното законодателство на съответната държава членка [15].

40. В настоящия случай обаче не може да се приеме, че ако живеещи на по-малко от 150 километра от нидерландската граница работници ползват процентното правило, това би съставлявало избягване на данъци. Не личи за целта работниците като г-н Sopora да създават някакви напълно изкуствени схеми. Той не твърди например, че има екстериториални разходи в определен размер, а само иска да ползва процентното правило, подобно на други работници, тъкмо защото при това правило действителният размер на разходите няма значение.

б) Предотвратяване на конкурентните неизгоди за местните работници

41. Освен това Кралство Нидерландия поддържа, че условието за 150-километрова отдаленост е обосновано с целта за предотвратяване на конкурентните неизгоди за нидерландските работници на местния трудов пазар.

42. Предотвратяването на нарушенията на конкуренцията по принцип може да се разглежда като императивно съображение от общ интерес. Както следва още от преамбюла на ДФЕС, една от основните цели на Договорите е осигуряването на „лоялна конкуренция“. Избягването на нарушенията на конкуренцията има особено голямо значение в областта на данъчните законодателства на държавите членки. Именно за тази цел са предвидени например забраната на дискриминационните данъци по член 110 ДФЕС, правомощието за хармонизиране на косвените данъци по член 113 ДФЕС и забраната на държавните помощи по член 107 ДФЕС.

15 — За свободата на установяване вж. решение Felixstowe Dock and Railway Company и др. (C-80/12, EU:C:2014:200, т. 31 и цитираната съдебна практика), а за свободното движение на капитали — решение Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, т. 34 и цитираната съдебна практика).

43. Независимо от това дали избягването на неизгоди за *местните* работници изобщо би могло да е основание за дискриминация между работниците от други държави членки според държавата им на произход, в настоящия случай предвид предоставената информация за правната уредба изглежда, че условието за 150-километрова отдалеченост не е необходимо за постигането на тази цел. Всъщност според данните на запитващата юрисдикция процентното правило се прилага само ако нидерландският трудов пазар не осигурява достатъчно кандидати за съответната работа[16]. Доколкото под нидерландски трудов пазар се разбира установените в Нидерландия работници, при така зададеното условие процентното правило бездруго не би следвало да влияе съществено на условията на конкуренция между местните и чуждестранните работници.

44. Ако запитващата юрисдикция, която единствена е компетентна да тълкува националното право и да преценява какви са фактическите му последици, стигне до друг извод за условията на конкуренция, при по-нататъшната преценка за обоснованост в това отношение ще важат следните съображения.

в) Предотвратяване на нарушенията на конкуренцията между чуждестранните работници

45. Всъщност в настоящия случай съображението за предотвратяване на нарушенията на конкуренцията може да е от значение в още един аспект.

46. Условието за 150-километрова отдалеченост служи на съвсем разбираемата на пръв поглед цел да не се прилага процентното правило в случаите, в които работниците са в състояние да пътуват ежедневно от местоживеенето си в чужбина до месторабота си в Нидерландия и съответно нямат екстериториални разходи или за тях те са съвсем незначителни, защото в частност нямат нужда от второ жилище в Нидерландия. С това се цели необлагаемата сума на заплащаните от работодателя надбавки във връзка с екстериториалните разходи да бъде приближена до сумата на реално понасяните разходи.

47. Следователно разграничението цели да премахне прекомерните предимства от процентното правило за определени работници и съответно да предотврати нарушенията на конкуренцията вътре в категорията на чуждестранните работници. Тази цел по принцип може да се смята за императивно съображение от общ интерес.

Годност

48. Най-напред условието за 150-километрова отдалеченост трябва да е годно да осигури постигането на тази цел и да изключва приложимостта на процентното правило към въпросните работници с незначителни екстериториални разходи.

49. В настоящия случай нидерландският законодател е преценил, че ако жилището на работника се намира на по-малко от 150 километра от границата, той няма да поддържа второ жилище в Нидерландия и съответно ще има незначителни екстериториални разходи. Обратно, за работниците, които живеят на по-голямо разстояние от нидерландската граница, се приема, че ще им се наложи да си осигурят второ жилище в Нидерландия и поради това ще имат по-високи екстериториални разходи. Следователно по съображения за опростяване нидерландският законодател е предвидил релевантният факт, а именно наличието на второ жилище в Нидерландия и на произтичащите от това разходи, да се установява чрез друг факт, а именно отдалечеността на първото жилище от нидерландската граница.

16 — Вж. точка 7 по-горе.

50. Това правило за опростяване е годно да изключи приложимостта на процентното правило за онези чуждестранни работници, които не поддържат второ жилище в Нидерландия и съответно имат незначителни екстериториални разходи. Всъщност може да се приеме, че работникът, който живее на повече от 150 километра от нидерландската граница, няма да е в състояние ежедневно да пътува до местоработата си и затова ще трябва да си осигури второ жилище и да се премести. Ако приложимостта на процентното правило се изключи за всички останали работници, при всички случаи това би засегнало само работници, които ежедневно пътуват до местоработата си и съответно имат незначителни екстериториални разходи.

Пропорционалност на правилото за опростяване

51. Тук обаче стои въпросът дали правилото за опростяване не надхвърля необходимото за постигането на целта за предотвратяване на нарушенията на конкуренцията. Всъщност то очевидно изключва приложимостта на процентното правило и за работници, които не могат да пътуват ежедневно до местоработата си и трябва да поддържат второ жилище в Нидерландия, защото макар и да живеят на по-малко от 150 километра от нидерландската граница, разстоянието до мястото им на работа в Нидерландия е много по-голямо.

52. По принцип е допустимо националният законодател по съображения за опростяване да предвиди, че решаващо значение ще има даден по-лесно доказуем разграничителен критерий вместо релевантния трудно установим факт. Всъщност, въпреки че *сами по себе си* административните затруднения не са оправдание за накърняването на основните свободи [17], съгласно съдебната практика при преценката на обосноваността на националната правна уредба следва да се вземе предвид, както правилно изтъква Кралство Нидерландия, възможността за лесно управление и контрол [18] или, обратно, административната тежест за данъчните органи [19]. Следователно Съдът по принцип признава, че тежестта на административното правоприлагане има значение и във вътрешния пазар. В настоящия случай алтернативното нормативно решение, което би изисквало в голям брой от случаите конкретно да се установява дали съответният чуждестранен работник действително поддържа и ползва второ жилище в Нидерландия, би увеличило административната тежест както за работника, така и за данъчната администрация. Освен това при подобна уредба за данъчната администрация би било трудно да упражнява контрол.

53. Въпреки това, доколкото са сходни с прикритите форми на дискриминация [20], подобни правила за опростяване чрез използване на лесно проверим разграничителен критерий трябва да гарантират, че прилагането на алтернативния разграничителен критерий по същество води до еднакъв резултат. В настоящия случай обаче се поставя въпросът дали условието за 150-километрова отдаленост може по същество точно да отразява размера на екстериториалните разходи на работника.

54. Най-напред следва да се поясни, че както при косвената дискриминация не е необходимо във всички случаи да има пряка зависимост между местоживеене и гражданство [21], така и във връзка с подобни правила за опростяване не може да се изисква да няма случаи, в които законодателната презумпция да дава неточни резултати. Следователно изтъкнатите от Комисията примери за случаи, в които, въпреки че местоживеенето на работника е отдалечено на по-малко от 150 километра от нидерландската граница, не може да се приеме, че той пътува

17 — Вж. в този смисъл решения Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, т. 45), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, т. 55) и Van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, т. 56 и цитираната съдебна практика).

18 — Вж. решение Комисия/Италия (C-110/05, EU:C:2009:66, т. 67).

19 — Вж. решение X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 51).

20 — Вж. точка 6 по-горе.

21 — В този смисъл вж. също решение Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, т. 41).

ежедневно до местоработата си, не налагат извод, че избраният от законодателя разграничителен критерий е неподходящ. Това е така, защото самата същност на всяко опростяване предполага да има и случаи, в които избраният разграничителен критерий не отразява точно релевантните факти.

55. Това е допустимо обаче само ако последно посочените случаи са единични. Избраният за целите на опростяването критерий трябва правилно да отразява фактите в общия случай. Следователно правилото за опростяване по принцип е пропорционално само ако в голямото мнозинство от случаите води до същия резултат, който би бил налице и без това правило. Аналогични изисквания вече предложих във връзка с констатирането на прикрита дискриминация [22].

56. Условието за 150-километрова отдалеченост буди съмнения в това отношение, но в крайна сметка те могат да бъдат изяснени само от запитващата юрисдикция въз основа на констатациите ѝ за относимата фактическа обстановка [23].

57. Всъщност за Кралство Нидерландия, което се простира на около 300 километра в посока север—юг и около 180 километра в посока изток-запад, отдалечеността на местоживеенето на работника от нидерландската *граница* е слабо показателно за неговата отдалеченост от *местоработата му* в Нидерландия. Само последното разстояние обаче е решаващо за това дали работникът ще предпочете все пак да пътува, а следователно и за размера на екстериториалните му разходи. Ето защо би могло да има голям брой от случаи, в които избраният от нидерландския законодател разграничителен критерий не е добър показател за релевантните факти.

58. Кралство Нидерландия възразява с довода, че понякога е трудно да се установи къде е местоработата, тъй като някои работници нямат точно определено място на работа, а то постоянно се сменя или — ако работят за многонационални предприятия — местата им на работа са дори неизвестни за данъчната администрация. Тези административни затруднения обаче ми се струват сравнително малки, така че не биха обосновали използването на разграничителен критерий, който в много случаи не отразява точно релевантните факти. Това важи особено предвид обстоятелството, че за целите на прилагането на процентното правило — както заяви Комисията в съдебното заседание, без твърдението ѝ да бъде оспорено — отдалечеността на чуждестранното жилище се проверява само веднъж, преди започването на работа в Нидерландия.

Пропорционалност на правните последици

59. Освен това правилото за опростяване би могло и предвид последиците си да надхвърля необходимото за постигането на целта за предотвратяване на нарушенията на конкуренцията вътре в категорията на чуждестранните работници.

60. Всъщност, вместо приложимостта на процентното правило напълно да се изключва за живеещите в близост до границата чуждестранни работници, е можело само да бъде ограничена, като за тях нормативно признатите екстериториални разходи се определят на по-малко от 30 % от основата на данъка върху възнагражденията. Така за живеещите в близост до границата чуждестранни работници предимствата на процентното правило биха били запазени, доколкото до определен размер няма да е необходимо да доказват разходите си и в известна степен ще им се признават за данъчни цели и разходи, които изобщо не са

22 — Вж. моето заключение по дело Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 37—47).

23 — Във връзка с непряката дискриминация вж. също решение Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 39—41).

направили[24]. Това би осигурило по-умерено средство за предотвратяване на нарушенията на конкуренцията между чуждестранните работници, тъй като всички чуждестранни работници ще имат право да получават необлагаеми надбавки от работодателя съгласно процентното правило, макар и в различен размер в зависимост от отдалечеността на местоживеенето им от границата.

61. Отказът да се прилага подобно ограничено процентно правило спрямо живеещите в близост до границата чуждестранни работници би бил пропорционален само ако в голямото мнозинство от случаите тези работници по същество нямат екстериториални разходи. Единствено тогава би било необходимо, за да се предотвратят нарушения на конкуренцията, на живеещите в близост до границата работници да не се предоставят дори и предимствата на режима при намален процент на нормативно признатите екстериториални разходи. Това също е въпрос, който запитващата юрисдикция следва да прецени въз основа на фактите и националното право.

4. Обобщение

62. Следователно национална правна уредба, съгласно която прилагането на данъчно предимство като обсъжданото процентно правило зависи от критерий като описаното условие за 150-километрова отдалеченост, може да се смята за съвместима с член 45 ДФЕС само ако, първо, в голямото мнозинство от случаите разграничителният критерий отдалеченост на местоживеенето от границата е годен да укаже кои чуждестранни работници могат да пътуват ежедневно до местоработата си в Нидерландия, и второ, ако тези работници по същество нямат екстериториални разходи по смисъла на това правило. Запитващата юрисдикция следва да изясни дали тези условия са изпълнени.

VI – **Заключение**

63. Ето защо предлагам следния отговор на въпросите на Hoge Raad der Nederlanden:

„Национална правна уредба като приложимата в главното производство, която позволява на влезли в страната работници да получават необлагаема надбавка за екстериториални разходи, като работникът, който през периода преди да започне да упражнява трудова дейност в тази държава членка е живеел в чужбина на разстояние над 150 километра от границата с тази държава, може да получава, без да е необходимо да доказва разходите си, необлагаема до определен фиксиран процент надбавка за екстериториални разходи, дори размерът на надбавката да е по-висок от действително направените екстериториални разходи, докато по отношение на работник, който през посочения период от време е живеел на по-малко разстояние от границата с тази държава членка, необлагаемата сума на надбавката е ограничена до размера на действително направените екстериториални разходи, които могат да бъдат доказани, не е в противоречие със свободата на движение на работниците по член 45 ДФЕС, ако в голямото мнозинство от случаите вторият работник може да пътува ежедневно до местоработата си в Нидерландия и по същество няма екстериториални разходи“.

24 — Вж. точка 17 по-горе.