Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 13. novembra 2014[1]

Zadeva C-512/13

C. G. Sopora
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Kraljevina Nizozemska))

„Davčno pravo — Prosto gibanje delavcev — Člen 45 PDEU — Nacionalni davek na plačila za delo — Delodajalčevo povračilo stroškov zaradi bivanja delavca v tujini — Neobdavčeni pavšalni stroški za delavce iz tujine v višini 30 % davčne osnove davka na plačila za delo — Pogoj oddaljenosti stalnega prebivališča v tujini za več kot 150 kilometrov od državne meje — Dajanje prednosti delavcem iz tujine pred domačimi delavci — Postavljanje v slabši položaj državljanov različnih držav članic“

I – **Uvod**

1. Če država članica sprejme ukrepe za spodbujanje zaposlovanja delavcev iz tujine na nacionalnem ozemlju, ni nujno, da to pomeni oviro za prosto gibanje na notranjem trgu. Kraljevina Nizozemska je to spodbudo v obravnavanem primeru omejila na nekatere delavce iz tujine, pri čemer je kot merilo, ki utemeljuje potrebo po spodbudi, upoštevala oddaljenost njihovega stalnega prebivališča od nizozemske meje. Samo ob dovolj veliki oddaljenosti lahko namreč ti delavci uživajo ugodnosti, zaradi posplošene domneve, da imajo znatno povečane stroške zaradi dvojnega gospodinjstva, ki se pod nekaterimi pogoji upoštevajo pri obračunu njihovega davka na plačila za delo.

2. V nadaljevanju bo treba pojasniti, ali je tako razlikovanje v okviru priznavanja spodbud delavcem iz tujine sploh mogoče presojati na podlagi merila temeljnih svoboščin, in če je odgovor na to vprašanje pritrdilen, v kolikšnem obsegu lahko nacionalni zakonodajalec pri tem zaradi upravne poenostavitve izhaja iz posplošenih domnev.

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

3. Člen 45 PDEU določa:

„1. V Uniji se zagotovi prosto gibanje delavcev.

2. Prosto gibanje vključuje odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva delavcev držav članic v zvezi z zaposlitvijo, plačilom in drugimi delovnimi in zaposlitvenimi pogoji.“

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

[…]“

4. Člen 7 Uredbe (EU) št. 492/2011 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 5. aprila 2011 o prostem gibanju delavcev v Uniji [2] (v nadaljevanju: Uredba o prostem gibanju delavcev) določa:

„1. Delavec, ki je državljan države članice, na ozemlju drugih držav članic zaradi njegovega državljanstva ne sme biti obravnavan drugače kot domači delavci v zvezi z zaposlitvenimi in delovnimi pogoji, predvsem glede plačila, odpustitve […].

2. Delavec uživa enake socialne in davčne ugodnosti kot domači delavci.

[…]“

B – *Nacionalno pravo*

5. Kraljevina Nizozemska pobira davek na plačila za delo. Med obdavčena plačila za delo spadajo na podlagi člena 31(1) Wet op de loonbelasting 1964 [3] (v nadaljevanju: zakon o davku na plačila za delo) tudi nekatera povračila stroškov, ki jih delodajalec priznava delavcem. Povračila stroškov so na podlagi člena 31a(2)(e) zakona o davku na plačila za delo oproščena davka, če se nanašajo na dodatne stroške, ki so delavcu nastali, ker je začasno bival zunaj svoje države izvora, kot na primer stroški začasnega bivališča ali višji življenjski stroški in tudi stroški za potovanje ob vzpostavitvi prvega stika (t. i. stroški zaradi bivanja v tujini).

6. Če nizozemski delodajalec zaposli delavca, ki prebiva zunaj Nizozemske, velja pod nekaterimi pogoji pavšalna ureditev iz členov od 10e do 10j Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (v nadaljevanju: uredba za izvajanje zakona o davku na plačila za delo). Na podlagi navedenih določb se delodajalčeva povračila stroškov do višine 30 % davčne osnove davka na plačila za delo štejejo za povračilo stroškov zaradi bivanja v tujini, brez potrebnega dokazovanja posameznih stroškov (v nadaljevanju: pavšalna ureditev). Kljub temu pa je mogoče dokazati višje dejanske stroške.

7. Pavšalna ureditev velja samo za delavce iz tujine, ki imajo posebno strokovno znanje, ki ga na nizozemskem trgu dela ni ali je redko. Poleg tega je bil z letom 2012 uveden dodatni pogoj, da je moral delavec v zadnjih dveh letih več kot dve tretjini tega obdobja prebivati v oddaljenosti *več* kot 150 km zračne razdalje od nizozemske meje (v nadaljevanju: pogoj 150-kilometrske razdalje).

III – **Spor o glavni stvari**

8. Predmet spora o glavni stvari je uporaba pavšalne ureditve v okviru davka na plačila za delo za delavca C. G. Soporo.

9. C. G. Sopora je leta 2012 delal za nizozemskega delodajalca na Nizozemskem. Zadnji dve leti pred nastopom dela na Nizozemskem je imel stalno prebivališče v Nemčiji, vendar v oddaljenosti *manj* kot 150 kilometrov od nizozemske meje.

10. Nizozemska davčna uprava je zato v njegovem primeru zavrnila uporabo pavšalne ureditve. Temu je C. G. Sopora ugovarjal med drugim z obrazložitvijo, da je zavrnitev uporabe pavšalne ureditve v nasprotju s pravom Unije.

2 — UL L 141, str. 1.

3 — Različica iz leta 2012, ki je upoštevna za obravnavani postopek.

IV – **Postopek pred Sodiščem**

11. Hoge Raad der Nederlanden, ki obravnava spor, je prekinilo odločanje in Sodišču 25. septembra 2013 na podlagi člena 267 PDEU 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 km od meje te države članice, brez nadaljnjega dokazovanja priznano 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 iz leta 1965 za izvajanje zakona 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-kilometrske razdalje iz te ureditve v tem primeru presega to, kar je nujno za dosego zastavljenega cilja?“

12. V postopku pred Sodiščem so C. G. Sopora, Kraljevina Nizozemska in Evropska komisija podali pisna stališča in se udeležili obravnave z dne 2. septembra 2014.

V – **Pravna presoja**

13. Predložitveno sodišče želi s tremi vprašanji za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali je nacionalna ureditev, ki davčno ugodnost, kot je obravnavana pavšalna ureditev, pogojuje s pravilom, kot je opisani pogoj 150-kilometrske razdalje, združljiva s prostim gibanjem delavcev v skladu s členom 45 PDEU.

A – *Oviranje*

14. Tako se najprej postavlja vprašanje, ali ureditev, kot je pogoj 150-kilometrske razdalje, ovira prosto gibanje delavcev.

15. V skladu s členom 45(2) PDEU prosto gibanje delavcev zajema odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva med delavci držav članic, predvsem v zvezi s plačilom. Na podlagi sodne prakse velja navedeno tudi za določbe o obdavčitvi plačila za delo. [4]

16. Ta prepoved neenakega obravnavanja se ne nanaša samo na očitno diskriminacijo na podlagi državljanstva, temveč tudi na vse prikrite oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril dejansko pripeljejo do enakega rezultata, kot je zlasti razlikovalno merilo stalnega prebivališča. [5]

17. V obravnavanem primeru se s pavšalno ureditvijo zagotavljajo delavcu ugodnosti v obliki neobdavčenega delodajalčevega povračila stroškov v višini do 30 % davčne osnove davka na plačila za delo, brez dokazovanja stroškov zaradi bivanja v tujini in ne glede na to, ali so delavcu stroški v navedeni višini sploh nastali.

4 — Glej sodbi Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, točka 12) in Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 23).

5 — Glej sodbi Sotgiu (152/73, EU:C:1974:13, točka 11) in Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točke od 26 do 28).

18. Pravica do uporabe pavšalne ureditve sicer ni odvisna od državljanstva delavca, temveč od kraja njegovega stalnega prebivališča pred nastopom zaposlitve na Nizozemskem. Če je imel stalno prebivališče v oddaljenosti manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje, je izključen iz ugodnosti pavšalne ureditve.

19. Ta ureditev posredno razlikuje med državljani različnih držav članic. Zaradi te ureditve so nekateri delavci iz tujine v primerjavi z drugimi postavljeni v slabši položaj. Samo delavci s stalnim prebivališčem v Belgiji, Nemčiji, Franciji, Luksemburgu ali Angliji zaradi geografskih razlogov ne bodo izpolnjevali pogoja 150-kilometrske razdalje, medtem ko bodo delavci s stalnim prebivališčem v drugih državah članicah ta pogoj vselej izpolnjevali. Posledično bodo morda iz pavšalne ureditve izključeni celo vsi delavci s stalnim prebivališčem v Belgiji.

20. Posebnost obravnavanega primera je v tem, da zadevna država članica ne postavlja v slabši položaj oseb, ki imajo stalno prebivališče v tujini, v primerjavi z osebami s stalnim prebivališčem v domači državi, kot je to običajno za primere, ki jih obravnava Sodišče. V obravnavanem primeru namreč pri nizozemskem delodajalcu zaposleni delavci s stalnim prebivališčem v domači državi na podlagi tukaj obravnavane ureditve davka na plačila za delo ne morejo uveljavljati stroškov zaradi bivanja v tujini. Poleg tega v skladu s to ureditvijo osebe s stalnim prebivališčem v domači državi, ki delajo v tujini, ne morejo uveljavljati pavšalne ureditve. V slabši položaj so zato postavljene samo osebe s stalnim prebivališčem v nekaterih državah članicah v primerjavi z osebami, ki imajo stalno prebivališče v drugih državah članicah.

21. Zato je treba odgovoriti na vprašanje, ali prosto gibanje delavcev načeloma prepoveduje tudi različno obravnavanje državljanov različnih držav članic.

22. Komisija je glede tega pravilno opozorila, da člen 7(1) in (2) Uredbe o prostem gibanju delavcev, ki temelji na členu 46 PDEU, določa samo, da morajo biti delavci iz drugih držav članic obravnavani enako kot domači delavci. To je v skladu s členom 46(c) PDEU, ki se nanaša samo na zaposlitvene in delovne pogoje, ki veljajo na eni strani za domače delavce in na drugi strani za delavce „iz drugih držav članic“.

23. Vendar je besedilo člena 45(2) PDEU, ki določa vsebino prostega gibanja delavcev, širše. V skladu z navedeno določbo je prepovedana „vsakršna diskriminacija na podlagi državljanstva delavcev držav članic“ v zvezi z delovnimi in zaposlitvenimi pogoji. Navedeno zajema tudi načelno prepoved različnega obravnavanja tujcev glede na državo članico njihovega stalnega prebivališča.

24. Sodišče je nasprotno glede vprašanja, ali temeljne svoboščine prepovedujejo tudi razlikovanje med državljani različnih držav članic, doslej dalo različne smernice.

25. Po eni strani je v sodbi *Columbus Container Services* menilo, da v primeru neenakega obravnavanja glede na državo članico sedeža ne gre za omejevanje svobode ustanavljanja iz člena 49 PDEU.[6] Pri ugotovitvi, da ne gre za omejevanje te temeljne svoboščine, Sodišče poudarja, da gre za enako obravnavanje čezmejnega položaja in notranjega položaja.[7] Poleg tega se po mnenju Sodišča določba glede prostega pretoka kapitala iz člena 63(1) PDEU, ki se nanaša tudi na tretje države, ne nanaša na različno obravnavanje dohodkov iz kapitala glede na tretjo državo, iz katere izvirajo.[8]

6 — Glej sodbo Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, točki 50 in 51).

7 — Glej sodbo Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, točka 54).

8 — Sodba Haribo Lakritzen Hans Riegel (C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 48).

26. Po drugi strani je Sodišče, prav tako v okviru prostega pretoka kapitala, v sodbi Orange European Smallcap Fund ugotovilo, da je podano omejevanje temeljne svoboščine, ker je država izvora neenako obravnavala različne države članice.[9] V skladu z navedenim je v nadaljnjih sodbah, tako v okviru prostega pretoka kapitala kot tudi v okviru svobode ustanavljanja, preverjalo vsaj, ali različno obravnavanje tujcev iz različnih držav v konkretnem primeru pomeni omejevanje temeljne svoboščine.[10]

27. Menim, da prosto gibanje delavcev načeloma ne prepoveduje zgolj postavljanja v slabši položaj kot posledice neenakega obravnavanja oseb s stalnim prebivališčem v tujini v primerjavi z osebami s stalnim prebivališčem v domači državi, temveč tudi razlikovanje med osebami, ki imajo stalno prebivališče v različnih državah članicah v tujini.

28. Tako se pridružujem generalnima pravobranilcema P. Légerju in P. Mengozziju, ki sta v zvezi s svobodo ustanavljanja že opozorila, da gre za očitno nasprotje s pojmom „enotni trg“[11] oziroma „tveganje razdrobljenosti skupnega trga“,[12] če bi se dovoljevalo različno obravnavanje ustanavljanja družb glede na državo članico. Podobno bi lahko veljalo za prosto gibanje delavcev, če bi države članice lahko podeljevale ugodnosti zgolj delavcem iz nekaterih držav članic v primerjavi z delavci iz drugih držav članic.

29. Na podlagi člena 26(2) PDEU notranji trg zajema „območje brez notranjih meja“. Ta cilj se lahko doseže samo, če so vsi delavci v Uniji obravnavani enako. Razlikovanje delavcev glede na državo izvora ustvarja nove meje, tudi če noben delavec iz tujine v primerjavi z domačimi delavci ni postavljen v slabši položaj. Spodbude, ki so namenjene zgolj delavcem nekaterih držav članic, namreč pomenijo avtomatično poslabšanje konkurenčnega položaja za delavce iz drugih držav članic. Posledično lahko tudi ureditev, kot je obravnavana, ki sicer spodbuja prosto gibanje delavcev znotraj Unije, ovira notranji trg.

30. Nizozemska ureditev, ki pravico do davčne ugodnosti pogojuje z oddaljenostjo stalnega prebivališča delavca iz tujine od državne meje, zato ovira prosto gibanje delavcev. Tako oviranje je dopustno samo, če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi (k temu v točki B), ali če je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu (k temu pozneje v točki C).

B – *Objektivna primerljivost položajev*

31. Glede na navedeno je treba nadalje preučiti, ali je položaj delavca, kot je C. G. Sopora, ki ima stalno prebivališče v oddaljenosti manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje, objektivno primerljiv s položajem delavca s stalnim prebivališčem v oddaljenosti več kot 150 kilometrov od nizozemske meje. Na podlagi ustaljene sodne prakse se objektivna primerljivost položajev presoja ob upoštevanju cilja zadevnih določb.[13]

32. Kraljevina Nizozemska je glede tega navedla, da navedena položaja z vidika nastalih stroškov zaradi bivanja v tujini, ki naj bi se upoštevali v okviru pavšalne ureditve, nista primerljiva. Stroški so namreč odvisni od oddaljenosti.

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

10 — Glej sodbi D. (C-376/03, EU:C:2005:424, točke od 53 do 63) in Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, točki 82 in 83).

11 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:278, točki 79 in 80).

12 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Mengozzija v zadevi Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:197, točki 117 in 118).

13 — Glej sodbi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 22) in SCA Group Holding in drugi (C-39/13, C-40/13 in C-41/13, EU:C:2014:1758, točka 28).

33. Oba položaja pa se očitno ne obravnavata različno iz pravega razloga.[14] Stroški zaradi bivanja v tujini so namreč postopno različni samo, če primerjamo položaj delavcev s stalnim prebivališčem v oddaljenosti več ali manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje. Ali je razlikovanje na podlagi toge meje 150 kilometrov, kljub veliki podobnosti teh dveh skupin, dopustno, je mogoče ustrezno presoditi samo, če je v okviru presoje upravičenosti oviranja prostega gibanja delavcev mogoče presoditi tudi sorazmernost postavitve take meje.

34. Obravnavano oviranje prostega gibanja delavcev se zato nanaša na položaje, ki so objektivno primerljivi.

C – *Upravičenost*

35. Zato je treba preizkusiti, ali je obravnavano oviranje prostega gibanja delavcev upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

36. V skladu z navedbami predložitvenega sodišča naj bi pavšalna ureditev nacionalnim delodajalcem, ki delavce s posebnim strokovnim znanjem zaradi pomanjkanja na nizozemskem trgu dela vabijo iz tujine, zagotavljala dodatek za stroške dela. Pogoj 150-kilometrske razdalje je bil dodan pozneje, da bi se pravica do uporabe pavšalne ureditve izključila v primerih, ko lahko delavec dnevno potuje iz kraja bivanja v tujini do kraja opravljanja dela na Nizozemskem, zaradi česar nima nobenih ali zgolj majhne stroške zaradi bivanja v tujini. S tem je nizozemski zakonodajalec želel preprečiti tudi izkrivljanje konkurence med domačimi delavci in delavci iz tujine na obmejnem območju. Glede tega je Kraljevina Nizozemska navedla, da obmejni nizozemski delodajalci dajejo prednost delavcem iz tujine, ker jim lahko zaradi davčne ugodnosti pavšalne ureditve izplačujejo nižje plače kot domačim delavcem.

37. Najprej moram ugotoviti, da v obravnavanem primeru spodbujanje prostega gibanja delavcev, kot to navaja predložitveno sodišče, ne utemeljuje upravičenosti. Prostega gibanja delavcev namreč ne ovira pavšalna ureditev kot taka, temveč dodaten pogoj 150-kilometrske razdalje, ki nekatere osebe izključuje iz spodbude. Zgolj s tem pogojem se posredno razlikuje med državljani različnih držav članic. Zato mora biti tudi ta pogoj pravno upravičen.

1. Preprečevanje izogibanja plačilu davka

38. Komisija je glede tega navedla utemeljitveni razlog preprečevanja izogibanja plačilu davka. Pogoj 150-kilometrske razdalje po mnenju Komisije preprečuje izogibanje plačilu davka, ker načeloma preprečuje neprimerno priznavanje stroškov delavcem, ki živijo v oddaljenosti manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje.

39. Na podlagi ustaljene sodne prakse lahko sicer cilj preprečevanja izogibanj plačilu davka upravičuje nacionalno ureditev, če je namenjen povsem umetnim konstruktom, katerih cilj je izogibanje davčni zakonodaji zadevne države članice.[15]

40. V obravnavanem primeru je izogibanje plačilu davka v tem, da delavec, ki živi v oddaljenosti manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje, uveljavlja pravico do pavšalne ureditve. Ni mogoče ugotoviti, kakšnemu povsem umetnemu konstruktu bi v tej povezavi sledil delavec, kot je C. G. Sopora. C. G. Sopora tudi ne trdi, da ima stroške v določeni višini zaradi bivanja v tujini, temveč želi samo, tako kot drugi delavci, uveljavljati pravico do pavšalne ureditve, ki se uporablja neodvisno od dejanske višine stroškov.

14 — Glej moje sklepne predloge v zadevi Komisija/Združeno kraljestvo (C-172/13, EU:2014:2321, točka 29).

15 — Glej glede svobode ustanavljanja sodbo Felixstowe Dock and Railway Company in drugi (C-80/12, EU:C:2014:200, točka 31 in navedena sodna praksa) in glede prostega pretoka kapitala sodbo Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, točka 34 in navedena sodna praksa).

2. Preprečevanje izkrivljanja konkurence za domače delavce

41. Kraljevina Nizozemska je poleg tega trdila, da pogoj 150-kilometrske razdalje upravičuje cilj preprečevanja izkrivljanja konkurence za nizozemske delavce na domačem trgu dela.

42. Preprečevanje izkrivljanja konkurence se lahko načeloma šteje za nujen razlog v splošnem interesu. Kot je razvidno že iz preambule PDEU, je „pošten[a] konkurenc[a]“ bistveni cilj Pogodb. Preprečevanje izkrivljanja konkurence je poleg tega posebno pomembno zlasti z vidika davčnega prava držav članic. Temu cilju se med drugim sledi s prepovedjo diskriminatornih davkov na podlagi člena 110 PDEU, pristojnostjo usklajevanja posrednega obdavčenja na podlagi člena 113 PDEU in prepovedjo državnih pomoči iz člena 107 PDEU.

43. Vendar ne glede na vprašanje, ali tudi preprečevanje negativnih posledic za *domače* delavce upravičuje različno obravnavanje delavcev iz drugih držav članic glede na njihovo državo izvora v obravnavanem primeru na podlagi predstavljenega pravnega položaja kljub temu ni jasno, ali je pogoj 150-kilometrske razdalje nujen za dosego tega cilja. Skladno z navedbami predložitvenega sodišča se namreč pavšalna ureditev uporablja samo, če za zadevno delovno mesto na nizozemskem trgu dela ni ustrezne druge možnosti.[16] Če pod pojmom nizozemski trg dela razumemo delavce s stalnim prebivališčem na Nizozemskem, pavšalna ureditev zaradi tega pogoja ne bi smela bistveno vplivati na konkurenco med delavci s stalnim prebivališčem v domači državi in delavci s stalnim prebivališčem v tujini.

44. Če bo predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za razlago nacionalnega prava in ugotavljanje njegovih dejanskih učinkov, prišlo do drugačne ocene konkurenčnega položaja, se za nadaljnjo presojo tega utemeljitvenega razloga ustrezno uporabljajo v nadaljevanju predstavljena izvajanja.

3. Preprečevanje izkrivljanja konkurence med delavci iz tujine

45. Preprečevanje izkrivljanja konkurence je namreč v obravnavanem primeru mogoče preučiti še z drugega vidika.

46. S pogojem 150-kilometrske razdalje se na prvi pogled želi preprečiti, da bi se pravica do pavšalne ureditve priznala v primerih, da lahko delavec iz svojega tujega stalnega prebivališča potuje na delo na Nizozemskem, zaradi česar nima nobenih ali zgolj majhne stroške zaradi bivanja v tujini, ker ne potrebuje začasnega bivališča na Nizozemskem. S tem se oprostitev plačila davka za delodajalčeva povračila stroškov zaradi bivanja delavca v tujini poskuša približati dejansko nastalim stroškom.

47. Cilj razlikovanja je torej preprečevanje zagotavljanja čezmernih ugodnosti nekaterim delavcem v okviru pavšalne ureditve in s tem tudi preprečevanje izkrivljanja konkurence med delavci s stalnim prebivališčem v tujini. Ta cilj se lahko načeloma šteje za nujni razlog v splošnem interesu.

a) Primernost

48. Pogoj 150-kilometrske razdalje bi moral biti najprej primeren za dosego tega cilja in bi moral delavce z majhnimi stroški zaradi bivanja v tujini izključiti iz uporabe pavšalne ureditve.

49. Nizozemski zakonodajalec se je v obravnavanem primeru odločil, da bo v primeru, da ima delavec stalno bivališče v oddaljenosti manj kot 150 kilometrov od meje, izhajal iz domneve, da si delavec na Nizozemskem ne bo uredil začasnega bivališča, zaradi česar bo imel majhne stroške zaradi bivanja v tujini. Pri delavcih, ki živijo v večji oddaljenosti od nizozemske meje, pa je izhajal iz tega, da si bodo

16 — Glej zgoraj točko 7.

morali urediti začasno bivališče na Nizozemskem, zaradi česar imajo višje stroške zaradi bivanja v tujini. Nizozemski zakonodajalec torej zaradi poenostavitve odločilno dejansko stanje, in sicer obstoj začasnega bivališča na Nizozemskem in s tem povezane stroške, ugotavlja s pomočjo drugega dejanskega stanja, in sicer z oddaljenostjo stalnega prebivališča od nizozemske meje.

50. S tem poenostavljenim pravilom se iz pavšalne ureditve lahko izključijo delavci s stalnim prebivališčem v tujini, ki na Nizozemskem nimajo začasnega bivališča, zaradi česar imajo manjše stroške zaradi bivanja v tujini. Izhajamo lahko namreč iz domneve, da delavci, ki živijo v oddaljenosti več kot 150 kilometrov od nizozemske meje, ne bodo mogli dnevno potovati na delo in z dela, zaradi česar si bodo morali urediti začasno bivališče ali se preseliti. Če iz pavšalne ureditve izključimo vse preostale delavce, s tem vsekakor zajamemo vse delavce, ki dnevno potujejo na delo in z dela, zaradi česar imajo manjše stroške zaradi bivanja v tujini.

b) Sorazmernost poenostavljenega pravila

51. Vendar se postavlja vprašanje, ali poenostavljeno pravilo ne presega tega, kar je nujno za dosego cilja preprečevanja izkrivljanja konkurence. Pravilo namreč iz pavšalne ureditve očitno izključuje tudi delavce, ki ne morejo dnevno potovati na delo in z dela, zaradi česar si morajo urediti začasno bivališče na Nizozemskem, ker imajo stalno prebivališče sicer v oddaljenosti manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje, vendar je oddaljenost do kraja opravljanja dela na Nizozemskem veliko večja.

52. Načeloma je dopustno, da nacionalni zakonodajalec zaradi poenostavitve kot odločilno določi lažje preverljivo razlikovalno merilo od težje ugotovljivega dejanskega stanja. Četudi upravno-tehnične težave *same* ne morejo upravičiti omejevanja temeljne svoboščine,[17] je Kraljevina Nizozemska pravilno opozorila, da je na podlagi sodne prakse v okviru upravičenosti nacionalne ureditve treba upoštevati njeno preprosto upravljanje in nadzorovanje[18] oziroma upravno obremenitev davčnih organov.[19] Tako Sodišče načeloma priznava, da je upravna obremenitev upoštevna tudi v okviru notranjega trga. V obravnavanem primeru bi alternativna ureditev, po kateri bi se moralo v vsakem primeru posebej ugotavljati, ali si je delavec iz tujine dejansko uredil začasno bivališče na Nizozemskem in ali ga tudi uporablja, pomenila povečano upravno obremenitev tako za delavca kot tudi za davčno upravo. Poleg tega bi davčna uprava tako ureditev tudi težko preverjala.

53. Taka poenostavljena pravila, ki temeljijo na lahko preverljivem razlikovalnem merilu pa morajo, kar je mogoče primerjati s prikritimi oblikami diskriminacije,[20] z uporabo alternativnega razlikovalnega merila v bistvu pripeljati do enakega rezultata. V obravnavanem primeru se zato postavlja vprašanje, ali pogoj 150-kilometrske razdalje izraža dejanski obseg stroškov, ki jih ima delavec zaradi bivanja v tujini.

54. Najprej je treba pojasniti, da pri poenostavljenem pravilu tako kot v okviru posredne diskriminacije ni mogoče zahtevati, da je stalno prebivališče vselej v povezavi z državljanstvom,[21] ni mogoče zahtevati, da ne obstajajo primeri, v katerih bi se domneva zakonodajalca izkazala za napačno. Primeri, ki jih je navedla Komisija, v katerih kljub oddaljenosti stalnega prebivališča delavca manj kot 150 kilometrov od nizozemske meje ni mogoče domnevati, da dnevno potuje na delo in z dela, še ne dokazujejo, da razlikovalno merilo, ki ga je izbral zakonodajalec, ni primerno. Za poenostavljeno pravilo je namreč značilno, da obstajajo tudi primeri, v katerih izbrano razlikovalno merilo ne bo izražalo želenega dejanskega stanja.

17 — Glej v tem smislu sodbe Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, točka 45), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, točka 55) in van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, točka 56 in navedena sodna praksa).

18 — Glej sodbo Komisija/Italija (C-110/05, EU:C:2009:66, točka 67).

19 — Glej sodbo X (C-498/10EU:C:2012:635, točka 51).

20 — Glej zgoraj točko 16.

21 — Glej v tem smislu tudi sodbo Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, točka 41).

55. Vendar morajo biti zadnjenavedeni primeri zgolj izjeme. V okviru poenostavitve izbrano merilo mora praviloma ustrezno izražati dejansko stanje. Poenostavljeno pravilo je zato načeloma sorazmerno samo, če v večini primerov pripelje do enakega rezultata, kot bi bil tudi brez poenostavitve. Primerljive zahteve sem postavila že v zvezi z ugotavljanjem prikrite diskriminacije. [22]

56. Zato v zvezi z obravnavanim pogojem 150-kilometrske razdalje obstajajo dvomi, ki jih lahko pojasni samo predložitveno sodišče z ugotavljanjem relevantnih dejstev. [23]

57. Tako ima oddaljenost delavčevega stalnega prebivališča od nizozemske *meje* v primeru Kraljevine Nizozemske, ki od severa proti jugu meri približno 300 kilometrov in od zahoda proti vzhodu približno 180 kilometrov, zgolj omejeno sporočilno vrednost glede oddaljenosti delavčevega stalnega prebivališča od njegovega *kraja opravljanja dela* na Nizozemskem. Samo ta oddaljenost pa odločilno vpliva na to, ali bo delavec še potoval na delo, in s tem tudi na višino njegovih stroškov zaradi bivanja v tujini. Posledično lahko obstajajo številni primeri, v katerih razlikovalno merilo, ki ga je izbral nizozemski zakonodajalec, ne bo izražalo resničnega dejanskega stanja.

58. Kraljevina Nizozemska je temu ugovarjala s tem, da je kraj opravljanja dela včasih težko ugotoviti, ker nekateri delavci nimajo stalnega kraja opravljanja dela, temveč delajo na različnih lokacijah, ali pa v primeru multinacionalk, ko delajo na krajih, ki so davčni upravi neznani. Te izvedbeno-tehnične težave pa se mi zdijo sorazmerno majhne, zaradi česar ne upravičujejo uporabe razlikovalnega merila, ki v številnih primerih ne izraža odločilnih dejstev. To velja zlasti ob upoštevanju tega, da se v okviru pavšalne ureditve, kot je na obravnavi pojasnila Komisija, ki ji nihče ni nasprotoval, oddaljenost delavčevega stalnega prebivališča v tujini preveri samo enkrat, ob začetku zaposlitve na Nizozemskem.

c) Sorazmernost pravne posledice

59. Poleg tega bi lahko to poenostavljeno pravilo tudi z vidika njegovih pravnih posledic presegalo, kar je nujno za dosego cilja preprečevanja izkrivljanja konkurence v skupini delavcev iz tujine.

60. Pavšalno ureditev za delavce iz tujine, ki živijo blizu meje, bi bilo mogoče omejiti tudi tako, da bi se za te delavce odstotek davčne osnove davka na plačila za delo s 30 % znižal na nižjo vrednost, namesto da se v celoti izključijo iz pavšalne ureditve. S tem bi delavci iz tujine, ki živijo blizu meje, še vedno uživali ugodnosti pavšalne ureditve, saj jim ne bi bilo treba dokazovati stroškov do določene višine, in bi se s pavšalno ureditvijo v določenem obsegu zajeli tudi stroški obdavčitve, ki niso nastali. [24] Tako bi se zagotovilo milejše sredstvo za preprečevanje izkrivljanja konkurence med delavci iz tujine, saj bi se stroški zaradi bivanja v tujini vseh delavcev iz tujine za namene delodajalčevega neobdavčenega povračila ocenili ob pomoči pavšalne ureditve, četudi v različni višini, glede na oddaljenost njihovega stalnega prebivališča od meje.

61. Zavrnitev pravice do uporabe take ublažene pavšalne ureditve za delavce iz tujine, ki živijo blizu meje, bi bila sorazmerna samo, če taki delavci večinoma nimajo stroškov z bivanjem v tujini. Samo takrat bi bilo treba zaradi preprečevanja izkrivljanja konkurence delavce, ki živijo blizu meje, izključiti tudi iz ugodnosti, ki se zagotavljajo s priznavanjem nižjega pavšala. Tudi na to vprašanje bo moralo odgovoriti predložitveno sodišče na podlagi dejstev in ob upoštevanju nacionalnega pravnega položaja.

22 — Glej moje sklepne predloge v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točke od 37 do 47).

23 — Tudi glede posredne diskriminacije glej sodbo Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točke od 39 do 41).

24 — Glej zgoraj točko 17.

D – *Sklep*

62. Tako je nacionalna ureditev, ki davčno ugodnost, kot je obravnavana pavšalna ureditev, pogojuje s pravilom, kot je obravnavani pogoj 150-kilometrske razdalje, združljiva s členom 45 PDEU samo, če, prvič, razlikovalno merilo oddaljenosti kraja stalnega prebivališča od meje v večini primerov upošteva delavce iz tujine, ki lahko dnevno potujejo v kraj dela na Nizozemskem, in drugič, če taki delavci večinoma nimajo stroškov z bivanjem v tujini v smislu pavšalne ureditve. Predložitveno sodišče bo moralo ugotoviti, ali so ti pogoji izpolnjeni.

VI – **Predlog**

63. Zato predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Hoge Raad der Nederlanden, odgovori tako:

Prosto gibanje delavcev iz člena 45 PDEU nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ureditev v sporu o glavni stvari, v skladu s katero se delavcem iz tujine omogoča 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 km od meje te države članice, brez nadaljnjega dokazovanja priznano 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 oddaljenosti od te države članice, višina neobdavčenega povračila omejena na znesek dejanskih stroškov zaradi bivanja v tujini, ki jih je mogoče dokazati, če zadnjenavedeni delavci v večini primerov lahko dnevno potujejo v kraj dela na Nizozemskem in večinoma nimajo stroškov z bivanjem v tujini.