Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2014 m. lapkričio 13 d.[1]

Byla C-512/13

C. G. Sopora

(Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandų Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė — Laisvas darbuotojų judėjimas — SESV 45 straipsnis — Nacionalinis mokestis nuo atlygio — Darbdavio mokama darbuotojo ekspatriacijos išlaidų kompensacija — 30 % mokesčio nuo atlygio bazės dydžio neapmokestinamoji fiksuota išlaidų suma, kompensuojama darbuotojams iš užsienio — Reikalavimas gyventi užsienyje toliau nei 150 kilometrų nuo valstybės sienos — Pirmenybės teikimas vietiniams darbuotojams — Įvairių valstybių narių piliečių diskriminacija tarpusavyje“

I – **Įžanga**

1. Jei valstybė narė imasi priemonių skatinti darbuotojų iš užsienio darbą savo šalyje, iš pirmo žvilgsnio neatrodo, kad tai keltų kliūčių laisvam judėjimui vidaus rinkoje. Tačiau nagrinėjamu atveju Nyderlandų Karalystė tokią skatinamąją priemonę taiko tik kai kuriems darbuotojams iš užsienio, o kriterijumi, ar ją reikia taikyti, laiko atstumą nuo darbuotojo gyvenamosios vietos iki Nyderlandų sienos. Tik jei šis atstumas pakankamai didelis, taikoma bendra prielaida, kad šie darbuotojai patiria nemažai dėl dviejų namų ūkių atsirandančių išlaidų, į kurias, esant tam tikroms aplinkybėms, atsižvelgiama apskaičiuojant jų mokestį nuo atlygio.

2. Toliau bus bandoma išsiaiškinti, ar toks diferencijuotas darbuotojų iš užsienio darbo skatinimas apskritai vertintinas pagal pagrindinių laisvių kriterijų ir, jei taip, kiek nacionalinis teisės aktų leidėjas administravimo supaprastinimo tikslais gali remtis bendromis prielaidomis.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

3. SESV 45 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Sąjungoje užtikrinama darbuotojų judėjimo laisvė.

2. Tokia judėjimo laisvė reiškia, kad įdarbinimo, darbo užmokesčio ir kitų darbo ir užimtumo sąlygų atžvilgiu panaikinama bet kokia valstybių narių darbuotojų diskriminacija dėl pilietybės.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

<…>“

4. 2011 m. balandžio 5 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 492/2011 dėl laisvo darbuotojų judėjimo Sąjungoje[2] (toliau – Reglamentas dėl laisvo darbuotojų judėjimo) 7 straipsnyje nustatyta:

„1. Darbuotojui, jei jis yra valstybės narės pilietis, negali būti sudarytos skirtingos įdarbinimo ir darbo sąlygos, nei tos valstybės narės, kurioje jis dirba, piliečiams, dėl jo pilietybės, ypač nustatant darbo užmokestį ir atleidžiant iš darbo <…>

2. Jis naudojasi tomis pačiomis socialinėmis ir mokesčių lengvatomis, kaip ir vietiniai darbuotojai.

<…>“

B – *Nacionalinė teisė*

5. Nyderlandų Karalystė ima mokestį nuo atlygio. Pagal *Wet op de loonbelasting 1964*[3] (1964 m. Mokesčio nuo atlygio įstatymas, toliau – *Wet LB 1964*) 31 straipsnio 1 dalį prie apmokestinamo atlygio priskiriamos ir tam tikros darbdavio darbuotojui mokamos kompensacijos. Tačiau pagal *Wet LB 1964* 31a straipsnio 2 dalies e punktą neapmokestinamos kompensacijos už išlaidas, kaip antai su antru būstu susijusias ar didesnes pragyvenimo išlaidas, taip pat kelionės į darbo pokalbį išlaidas, kurių darbuotojas patiria dėl to, kad laikinai gyvena ne savo kilmės valstybėje (vadinamosios ekspatriacijos išlaidos).

6. Jei Nyderlandų darbdavys įdarbina darbuotoją, kuris tuo metu gyvena ne Nyderlanduose, esant tam tikroms aplinkybėms taikoma fiksuoto dydžio taisyklė, nustatyta *Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965* (1965 m. Mokesčio nuo atlygio įgyvendinimo nutarimas, toliau – *Uitvoeringsbesluit 1965*) 10e–10j straipsniuose. Pagal šią taisyklę darbdavio mokamos kompensacijos, neviršijančios 30 % mokesčio nuo atlygio bazės, laikomos ekspatriacijos išlaidų kompensacija, nereikalaujant tų išlaidų įrodyti (toliau – fiksuoto dydžio taisyklė). Toliau leidžiama įrodyti didesnes faktines išlaidas.

7. Fiksuoto dydžio taisyklė taikoma tik darbuotojams iš užsienio, kurie turi ypatingą kompetenciją, kurios nėra arba trūksta Nyderlandų darbo rinkoje. Be to, 2012 m. nustatyta papildoma sąlyga, kad darbuotojas daugiau nei du trečdalius laiko per dvejų metų laikotarpį turėjo būti gyvenęs *didesniu* nei 150 kilometrų, matuojant tiesia linija, atstumu nuo Nyderlandų sienos (toliau – 150 km kriterijus).

III – **Pagrindinė byla**

8. Pagrindinės bylos dalykas yra fiksuoto dydžio taisyklės taikymas apskaičiuojant darbuotojo C. G. Sopora mokestį nuo atlygio.

9. C. G. Sopora 2012 m. dirbo Nyderlanduose įsisteigusiam darbdaviui. Pastaruosius dvejus metus prieš pradėdamas dirbti Nyderlanduose jis gyveno Vokietijoje, tačiau *mažesniu* nei 150 kilometrų atstumu nuo Nyderlandų sienos.

10. Todėl Nyderlandų mokesčių administravimo įstaiga jam netaikė fiksuoto dydžio taisyklės. C. G. Sopora šį sprendimą apskundė, be kita ko, motyvuodamas tuo, kad atsisakymas taikyti fiksuoto dydžio taisyklę pažeidžia Sąjungos teisę.

2 — OL L 141, 2011 5 27, p. 1.

3 — 2012 m. redakcija, kuri svarbi šiai bylai.

IV – **Procesas Teisingumo Teisme**

11. 2013 m. rugsėjo 25 d. ginčą nagrinėjantis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas), remdamasis SESV 267 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

„1. Ar egzistuoja netiesioginis skirstymas dėl pilietybės, kurį reikėtų pateisinti, arba laisvo darbuotojų judėjimo ribojimas, jei pagal valstybės narės teisės normą leidžiama atlyginti atvykusiems darbuotojams ekspatriacijos išlaidas, šių neapmokestinant, ir jei darbuotojui, kuris, prieš pradėdamas darbinę veiklą šioje valstybėje narėje, gyveno užsienyje didesniu nei 150 kilometrų atstumu nuo šios valstybės narės sienos, be jokių įrodymų gali būti suteikta fiksuoto dydžio nustatyta neapmokestinamoji išlaidų kompensacija, net jei kompensacijos suma yra didesnė nei faktinės ekspatriacijos išlaidos, o darbuotojui, kuris tuo laikotarpiu gyveno daug mažesniu atstumu nuo tos valstybės narės, neapmokestinamoji kompensacija apribojama faktiškai patirtų įrodytinų ekspatriacijos išlaidų dydžiu?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar šiuo atveju *Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965* nustatyta atitinkama Nyderlandų taisyklė pagrįsta privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais?

3. Jei atsakymas į antrąjį klausimą taip pat būtų teigiamas, ar šiuo atveju šioje taisyklėje nustatytas 150 kilometrų kriterijus viršija tai, kas būtina šia taisykle siekiamam tikslui pasiekti?“

12. Vykstant procesui Teisingumo Teisme C. G. Sopora, Nyderlandų Karalystės ir Europos Komisijos atstovai pateikė paaiškinimus raštu ir 2014 m. rugsėjo 2 d. dalyvavo teismo posėdyje.

V – **Teisinis vertinimas**

13. Šiais trimis klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar nacionalinės teisės norma, kaip šioje byloje nagrinėjamoji fiksuoto dydžio taisyklė, susiejanti mokesčio lengvatą su tam tikra taisykle, nagrinėjamu atveju – su 150 km kriterijumi, suderinama su laisvu darbuotojų judėjimu pagal SESV 45 straipsnį.

1. Apribojimas

14. Pirmiausia kyla klausimas, ar tokia taisyklė, nagrinėjamu atveju – 150 km kriterijus, apriboja laisvą darbuotojų judėjimą.

15. Pagal SESV 45 straipsnį judėjimo laisvė reiškia, kad pirmiausia atsižvelgiant į darbo užmokestį panaikinama bet kokia valstybių narių darbuotojų diskriminacija dėl pilietybės. Remiantis teismo praktika, tai taikoma ir darbo užmokesčio apmokestinimo taisyklėms [4].

16. Šis draudimas taikyti skirtingą požiūrį susijęs ne tik su atvira diskriminacija dėl pilietybės, bet ir su bet kokiomis kitomis netiesioginės diskriminacijos formomis, kurios, taikant kitus skyrimo kriterijus, sukeltų tokių pat pasekmių, kaip ir gyvenamosios vietos skyrimo kriterijus [5].

17. Nagrinėjamu atveju fiksuoto dydžio taisyklė suteikia lengvatų, nes pagal ją darbuotojas iš darbdavio gali gauti 30 % mokesčio nuo atlygio bazės neviršijančią neapmokestinamąją ekspatriacijos išlaidų kompensaciją, neprivalėdamas jų pagrįsti ir įrodyti, kad tokio dydžio išlaidų apskritai patyrė.

4 — Žr. tik sprendimus *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, 12 punktas) ir *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 23 punktas).

5 — Žr. tik sprendimus *Sotgiu* (152/73, EU:C:1974:13, 11 punktas) ir *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 26–28 punktai).

18. Nors fiksuoto dydžio taisyklės taikymas nesiejamas su darbuotojo pilietybe, tačiau siejamas su jo gyvenamąja vieta prieš pradedant dirbti Nyderlanduose. Jei darbuotojas gyveno arčiau nei 150 kilometrų nuo Nyderlandų sienos, fiksuoto dydžio taisyklė jam netaikoma.

19. Pagal šią taisyklę netiesiogiai atskiriami įvairių valstybių narių piliečiai. Ją taikant, vieni nerezidentai atsiduria mažiau palankioje padėtyje negu kiti nerezidentai. 150 km kriterijaus dėl geografinių priežasčių gali netenkinti tik darbuotojai, gyvenantys Belgijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje, Liuksemburge arba Anglijoje, o gyvenantys kitose valstybėse narėse šią sąlygą visada tenkins. Galiausiai ši taisyklė galėtų būti netaikoma netgi visiems Belgijoje gyvenantiems darbuotojams.

20. Ši byla išskirtinė tuo, kad, priešingai negu Teisingumo Teismo įprastai nagrinėjamose bylose, atitinkama valstybė narė nerezidentams nesudaro nepalankesnių sąlygų negu rezidentams. Šiuo atveju jau iš pat pradžių aišku, kad rezidentai, jei jie taip pat įdarbinti Nyderlandų darbdavio, negali gauti jokios ekspatriacijos išlaidų kompensacijos pagal nagrinėjamą mokesčio nuo atlygio taisyklę. Be to, pagal šią taisyklę užsienyje dirbantys rezidentai neturi teisės pasinaudoti fiksuoto dydžio taisykle. Todėl į ne tokią palankią padėtį patenka tik tam tikrų valstybių narių rezidentai, palyginti su kitų valstybių narių rezidentais.

21. Todėl reikia išsiaiškinti, ar laisvo darbuotojų judėjimo principu iš esmės taip pat draudžiamas skirtingas įvairių valstybių narių piliečių vertinimas.

22. Šiuo klausimu Komisija pagrįstai atkreipė dėmesį į tai, kad Reglamento dėl laisvo darbuotojų judėjimo 7 straipsnio 1 ir 2 dalimis, kurios grindžiamos SESV 46 straipsniu, tik nustatyta, kad kitų valstybių narių darbuotojai turi būti vertinami kaip vietiniai darbuotojai. Tai atitinka SESV 46 straipsnio c punktą, kuriame kalbama tik apie darbo sąlygas, kurios taikomos savo valstybės ir „kitų valstybių narių“ darbuotojams.

23. Tačiau SESV 45 straipsnio 2 dalies formuluotė, apibrėžianti laisvo darbuotojų judėjimo turinį, yra platesnė. Pagal ją, kalbant apie darbo sąlygas, draudžiama „bet kokia valstybių narių darbuotojų diskriminacija dėl pilietybės“. Tai apima ir principinį draudimą taikyti skirtingą požiūrį į nerezidentus pagal valstybę narę, kurioje jie gyvena.

24. O Teisingumo Teismas klausimą, ar pagrindinių laisvių principu draudžiama ir įvairių valstybių narių piliečių diferenciacija, iki šiol aiškino skirtingai.

25. Viena vertus, Sprendime *Columbus Container Services* Teisingumo Teismas vien skirtingo požiūrio pagal įsisteigimo valstybę narę nelaikė pagal SESV 49 straipsnį suteiktos įsisteigimo laisvės apribojimu [6]. Atvirkščiai, konstatuodamas, kad ši pagrindinė laisvė neapribojama, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad nagrinėtai tarpvalstybinei aplinkybei buvo taikomas toks pat požiūris kaip ir nacionalinei situacijai [7]. Be to, dėl SESV 63 straipsnio 1 dalyje nustatyto laisvo kapitalo judėjimo, apimančio ir trečiąsias šalis, Teisingumo Teismas manė, kad šia nuostata nereglamentuojamas skirtingas pajamų iš kapitalo vertinimas atsižvelgiant į trečiąją šalį, iš kurios jos gaunamos [8].

6 — Žr. Sprendimą *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 50 ir 51 punktai).

7 — Žr. Sprendimą *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 54 punktas).

8 — Sprendimas *Haribo* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 48 punktas).

26. Kita vertus, Teisingumo Teismas taip pat su laisvu kapitalo judėjimu susijusiame Sprendime *Orange European Smallcap Fund* konstatavo, kad taikydama skirtingą požiūrį į įvairias kitas valstybes nares kilmės valstybė apribojo šią pagrindinę laisvę [9]. Taigi su laisvu kapitalo judėjimu ar įsisteigimo laisve susijusiuose vėlesniuose sprendimuose Teisingumo Teismas bent svarstydavo, ar skirtingas požiūris į įvairius nerezidentus konkrečiu atveju laikytinas pagrindinės laisvės apribojimu [10].

27. Manau, laisvo darbuotojų judėjimo principu iš esmės draudžiamas ne tik nepalankus nevienodas požiūris į nerezidentus, palyginti su rezidentais, bet ir įvairių valstybių narių nerezidentų diferenciacija.

28. Šiuo klausimu pritariu generaliniams advokatams P. Léger ir P. Mengozzi, kurie įsisteigimo laisvės klausimu yra nurodę, kad sprendimas leisti taikyti skirtingą požiūrį į bendrovių įsisteigimą pagal valstybę narę, prieštarautų sąvokai „bendroji rinka“ [11] arba sukeltų „bendrosios rinkos padalijimo riziką“ [12]. Panašiai reikėtų nerimauti ir dėl laisvo darbuotojų judėjimo, jei valstybėms narėms būtų leidžiama darbuotojams iš vienų valstybių narių teikti pirmenybę prieš darbuotojus iš kitų valstybių narių.

29. Pagal SESV 26 straipsnio 2 dalį vidaus rinką sudaro „vidaus sienų neturinti erdvė“. Šį tikslą galima pasiekti, tik jei visi Sąjungos darbuotojai bus vertinami vienodai. Diferencijuojant darbuotojus pagal jų kilmės valstybę statomos naujos sienos net ir tada, kai darbuotojas iš užsienio nepatenka į ne tokią palankią padėtį, palyginti su vietiniais darbuotojais. Skatinant tik tam tikrų valstybių narių darbuotojus iš karto pabloginamos kitų valstybių narių darbuotojų konkurencijos sąlygos. Šiuo aspektu vidaus rinkai gali pakenkti ir tokia kaip nagrinėjamoji teisės norma, pagal kurią laisvas darbuotojų judėjimas Sąjungoje jau yra skatinamas.

30. Todėl tokia, kaip Nyderlanduose taikoma, mokesčio lengvata, kurios taikymas susietas su tam tikru atstumu nuo darbuotojo gyvenamosios vietos užsienio šalyje iki valstybės sienos, apribojamas laisvas darbuotojų judėjimas. Toks apribojimas leistinas tik tuo atveju, jei jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis (šiuo klausimu toliau žr. 2 dalį) arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (šiuo klausimu toliau žr. 3 dalį).

2. Objektyvus situacijų panašumas

31. Taigi pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar tokio darbuotojo, koks yra C. G. Sopora, kuris gyvena arčiau nei 150 kilometrų nuo Nyderlandų sienos, situacija objektyviai panaši į darbuotojo, gyvenančio toliau nei 150 kilometrų, situaciją. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką tokiu atveju objektyvų situacijų panašumą reikia ištirti atsižvelgiant į kiekvienos teisės normos tikslą [13].

32. Nyderlandų Karalystė šiuo klausimu pareiškė, kad ekspatriacijos išlaidų, kurias patiria abiejų grupių darbuotojai ir į kurias siekiama atsižvelgti taikant fiksuoto dydžio taisyklę, aspektu šių grupių lyginti negalima, nes šios išlaidos priklauso nuo atstumo.

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

10 — Žr. sprendimus *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 53–63 punktai) ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 82 ir 83 punktai).

11 — Žr. generalinio advokato P. Léger išvadą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:278, 79 ir 80 punktai).

12 — Žr. generalinio advokato P. Mengozzi išvadą *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:197, 117 ir 118 punktai).

13 — Žr. tik sprendimus *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 22 punktas) ir *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13, C-40/13 ir C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 punktas).

33. Tačiau nėra akivaizdu, kad abi grupės skirtingai traktuojamos visiškai pagrįstai[14]. Palyginus darbuotojų, gyvenančių tik šiek tiek toliau ir šiek tiek arčiau nei 150 kilometrų nuo Nyderlandų sienos, situaciją jų ekspatriacijos išlaidos skirsis nedaug. Ar, nepaisant didelio šių dviejų grupių panašumo, jas galima diferencijuoti pagal nelanksčią 150 kilometrų ribą, tinkamai nuspręsti galima tik tada, jei tiriant laisvo darbuotojų judėjimo apribojimo pateisinimą galima įvertinti tokios nustatytos ribos proporcingumą.

34. Todėl nagrinėjamas laisvo darbuotojų judėjimo apribojimas susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.

3. Pateisinimas

35. Taigi telieka patikrinti, ar nagrinėjamas laisvo darbuotojų judėjimo apribojimas pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

36. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, fiksuoto dydžio taisykle siekiama skirti darbo užmokesčio priemoką nacionaliniams darbdaviams, kurie priversti dėl tam tikrą kompetenciją turinčių darbuotojų trūkumo Nyderlandų darbo rinkoje samdyti tokius darbuotojus iš užsienio. 150 km kriterijus nustatytas vėliau, siekiant uždrausti taikyti fiksuoto dydžio taisyklę tais atvejais, kai darbuotojas gali važinėti į darbą Nyderlanduose iš savo gyvenamosios vietos užsienyje ir dėl to jis nepatiria ekspatriacijos išlaidos arba jos yra mažos. Be to, Nyderlandų teisės aktų leidėjas taip siekė užkirsti kelią vietinių darbuotojų ir darbuotojų iš užsienio konkurencijos iškraipymui pasienio zonoje. Šiuo klausimu Nyderlandų Karalystė papildė, kad netoli sienos įsisteigę Nyderlandų darbdaviai pirmenybę būtų teikę darbuotojams iš užsienio, nes dėl fiksuoto dydžio taisyklės suteikiamos mokesčio lengvatos šie darbdaviai jiems būtų galėję mokėti mažesnį darbo užmokestį negu vietiniams darbuotojams.

37. Pirmiausia turiu konstatuoti, kad nagrinėjamu atveju pateisinimas negali būti susijęs su laisvo darbuotojų judėjimo skatinimu, kaip svarstė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Juk laisvą darbuotojų judėjimą apriboja ne pati skatinamoji fiksuoto dydžio taisyklė, o papildomas 150 km kriterijus, kuriuo tam tikriems asmenims kaip tik užkertamas kelias pasinaudoti skatinamąja priemone. Tik šiuo kriterijumi netiesiogiai atskiriami įvairių valstybių narių piliečiai. Taigi pateisinimo pagrindas reikalingas ir šiam kriterijui.

a) Tikslas – užkirsti kelią mokesčių vengimui

38. Komisija šiuo klausimu kaip pateisinimo pagrindą nurodė kovą su mokesčių vengimu. Komisijos nuomone, 150 km kriterijus užkerta kelią mokesčių vengimui, nes darbuotojai, gyvenantys arčiau nei 150 kilometrų nuo Nyderlandų sienos, iš esmės negali teikti pernelyg didelių išlaidų sąmatų.

39. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, tikslu užkirsti kelią mokesčių vengimui galima pateisinti nacionalinės teisės normą, kai ja siekiama kovoti su visiškai fiktyviais susitarimais, kurių tikslas – išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo[15].

14 — Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-172/13, EU:2014:2321, 29 punktas).

15 — Dėl įsisteigimo laisvės žr. Sprendimą *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 31 punktas ir jame nurodyta teismų praktika), o dėl laisvo kapitalo judėjimo žr. Sprendimą *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 34 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

40. Tačiau nagrinėjamu atveju tai, kad darbuotojas, gyvenantis arčiau nei 150 kilometrų nuo Nyderlandų sienos, pasinaudotų fiksuoto dydžio taisykle, negalima laikyti mokesčių vengimu. Neaišku, kokią situaciją visiškai fiktyviai toks darbuotojas, kaip C. G. Sopora, sukurtų. Tuo labiau, kad jis ir neteigia, jog patiria tam tikro dydžio ekspatriacijos išlaidų, o tik nori kaip kiti darbuotojai pasinaudoti fiksuoto dydžio taisykle, kuri taikoma kaip tik neatsižvelgiant į faktinį išlaidų dydį.

b) Tikslas – užkirsti kelią vietiniams darbuotojams patekti į nepalankią konkurencinę padėtį

41. Be to, Nyderlandų Karalystė nurodė, kad 150 km kriterijų pateisina tikslas užkirsti kelią Nyderlandų darbuotojų nepalankiai konkurencinei padėčiai susidaryti šalies darbo rinkoje.

42. Tikslą užkirsti kelią konkurencijos iškraipymui iš esmės galima laikyti privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Kaip matyti iš SESV preambulės, sąžininga konkurencija yra pagrindinis Sutarčių tikslas. Be to, išvengti konkurencijos iškraipymo labai svarbu kalbant apie valstybių narių mokesčių teisę. Šiuo aspektu šio tikslo siekiama, be kita ko, SESV 110 straipsnyje nustatytu draudimu taikyti diskriminuojančius mokesčius, SESV 113 straipsnyje suteikta kompetencija suderinti netiesioginius mokesčius reglamentuojančius teisės aktus ir SESV 107 straipsnyje nustatytu draudimu teikti valstybės pagalbą.

43. Tačiau neatsižvelgiant į klausimą, ar skirtingą požiūrį į darbuotojus iš kitų valstybių narių pagal jų kilmės valstybę galima pateisinti ir tikslu išvengti nepalankios padėties *vietiniams* darbuotojams, nagrinėjamu atveju iš apibūdintos teisinės padėties nematyti, kad 150 km kriterijus būtų būtinas šiam tikslui pasiekti. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, fiksuoto dydžio taisyklė taikoma, tik jei Nyderlandų darbo rinkoje nėra tinkamos alternatyvos atitinkamai darbo vietai užimti[16]. Jei Nyderlandų darbo rinka suprantama kaip Nyderlandų darbuotojai rezidentai, tai, greičiausiai, net ir taikant šį kriterijų, fiksuoto dydžio taisyklė darbuotojų rezidentų ir darbuotojų nerezidentų konkurencijai daro neesminį poveikį.

44. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris yra kompetentingas aiškinti nacionalinės teisės aktus ir konstatuoti jų faktinį poveikį, konkurencinę padėtį įvertintų kitaip, tolesniam šio pateisinimo pagrindo tyrimui būtų atitinkamai taikomi toliau pateikti svarstymai.

c) Tikslas – užkirsti kelią darbuotojų nerezidentų konkurencijos iškraipymui

45. Nagrinėjamu atveju gali būti svarbus ir kitas tikslo užkirsti kelią konkurencijos iškraipymui aspektas.

46. 150 km kriterijumi siekiama iš pirmo žvilgsnio suprantamo tikslo – netaikyti fiksuoto dydžio taisyklės tais atvejais, kai darbuotojas į darbą Nyderlanduose gali važinėti iš savo gyvenamosios vietos užsienyje, todėl jo patiriamų ekspatriacijos išlaidų nėra arba jos yra mažos, pirmiausia dėl to, kad Nyderlanduose jam nereikia antro būsto. Taip bandoma mokesčio lengvatą, taikomą darbdavio kompensacijoms už darbuotojo ekspatriacijos išlaidas, pritaikyti prie faktinių išlaidų.

47. Taigi diferenciacija siekiama tikslo išvengti pernelyg didelių fiksuoto dydžio taisyklės tam tikriems darbuotojams suteikiamų pranašumų, o kartu užkirsti kelią konkurencijos iškreipimui darbuotojų nerezidentų grupėje. Šį tikslą iš esmės galima laikyti privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

16 — Žr. šios išvados 7 punktą.

Tinkamumas

48. 150 km kriterijus pirmiausia turėtų būti tinkamas šiam tikslui pasiekti ir užtikrinti, kad mažiau ekspatriacijos išlaidų patiriantys darbuotojai nepatektų į fiksuoto dydžio taisyklės taikymo sritį.

49. Nyderlandų teisės aktų leidėjas nagrinėjamu atveju nusprendė esant mažesniam nei 150 kilometrų atstumui nuo darbuotojo gyvenamosios vietos iki Nyderlandų sienos daryti prielaidą, kad darbuotojas Nyderlanduose neturi antro būsto ir todėl patiria mažesnes ekspatriacijos išlaidas. O dėl toliau nuo Nyderlandų sienos gyvenančių darbuotojų daroma prielaida, kad jiems reikia antro būsto Nyderlanduose, todėl jie patiria didesnes ekspatriacijos išlaidas. Taigi Nyderlandų teisės aktų leidėjas, supaprastinimo tikslais lemiamą aplinkybę, tai yra ar darbuotojas turi antrą būstą Nyderlanduose ir kokių išlaidų dėl to patiria, nustato remdamasis kita aplinkybe, tai yra remdamasis tuo, koks atstumas nuo darbuotojo pirmo būsto iki Nyderlandų sienos.

50. Ši supaprastinimo taisyklė skirta užtikrinti, kad į fiksuoto dydžio taisyklės taikymo sritį nepatektų tie darbuotojai nerezidentai, kurie Nyderlanduose neturi antro būsto, todėl patiria mažesnes ekspatriacijos išlaidas. Galima daryti prielaidą, kad darbuotojai, gyvenantys toliau nei 150 kilometrų nuo Nyderlandų sienos, negalės kasdien važinėti į darbą iš savo gyvenamosios vietos, dėl to turės išlaikyti antrą būstą arba persikelti. Iš fiksuoto dydžio taisyklės taikymo srities atmetus visus kitus darbuotojus, bet kuriuo atveju tai ir bus visi tie darbuotojai, kurie į darbą kasdien važinėja iš savo gyvenamosios vietos ir dėl to patiria mažesnes ekspatriacijos išlaidas.

Supaprastinimo taisyklės proporcingumas

51. Vis dėlto kyla klausimas, ar supaprastinimo taisyklė neviršija to, kas būtina norint pasiekti tikslą – užkirsti kelią konkurencijos iškraipymui. Juk į fiksuoto dydžio taisyklės taikymo sritį akivaizdžiai nepatenka ir tie darbuotojai, kurie negali kasdien važinėti į darbą iš savo gyvenamosios vietos, todėl turi išlaikyti antrą būstą Nyderlanduose dėl to, kad, nors atstumas nuo jų gyvenamosios vietos iki Nyderlandų sienos mažesnis nei 150 kilometrų, tačiau atstumas nuo Nyderlandų sienos iki jų darbo vietos daug didesnis.

52. Iš esmės leistina supaprastinimo tikslais nacionalinės teisės aktų leidėjui kaip lemiamą pasirinkti lengviau įrodomą skyrimo kriterijų, o ne sunkiau nustatomą aplinkybę. Nors pagrindinių laisvių apribojimo negalima pateisinti *tik* administravimo sunkumais[17], Nyderlandų Karalystė vis dėlto pagrįstai nurodė, kad, remiantis Teisingumo Teismo praktika, susijusia su nacionalinės teisės normų pateisinimu, reikia atsižvelgti į tai, ar jas lengva taikyti ir prižiūrėti[18], ir į tai, kokia administracinė našta tenka mokesčių institucijoms[19]. Tuo Teisingumo Teismas iš esmės pripažino, kad administracinė našta svarbi ir vidaus rinkoje. Nagrinėjamu atveju alternatyvi taisyklė, pagal kurią daugeliu atvejų kiekvieną kartą reikėtų nustatyti, ar darbuotojas nerezidentas iš tikrųjų Nyderlanduose išlaiko antrą būstą ir jame gyvena, būtų susijusi su didesne administracine našta tiek tam darbuotojui, tiek mokesčių administravimo įstaigai. Be to, mokesčių administravimo įstaigai būtų sunku patikrinti, ar tos taisyklės laikomasi.

53. Tačiau, kiek tai palygintina su paslėptos diskriminacijos formomis[20], tokiomis supaprastinimo taisyklėmis, kartu taikant lengvai įrodomą skyrimo kriterijų, turi būti gaunamas iš esmės toks pat rezultatas, koks būtų gaunamas taikant alternatyvų skyrimo kriterijų. Todėl nagrinėjamu atveju kyla klausimas, ar 150 km kriterijus iš esmės gali atspindėti darbuotojo ekspatriacijos išlaidų dydį.

17 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Terhoeve* (C-18/95, EU:C:1999:22, 45 punktas), *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, 55 punktas) ir *van Caster* (C-326/12, EU:C:2014:2269, 56 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

18 — Žr. Sprendimą Komisija / Italija (C-110/05, EU:C:2009:66, 67 punktas).

19 — Žr. Sprendimą *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 51 punktas).

20 — Žr. šios išvados 16 punktą.

54. Pirmiausia reikia pažymėti, kad, kaip esama netiesioginės diskriminacijos atveju, vargu ar visais atvejais gyvenamoji vieta turi sietis su pilietybe [21], taip ir taikant supaprastinimo taisyklę negalima reikalauti, kad nebūtų atvejų, kai teisės aktų leidėjo prielaida pasirodo esanti klaidinga. Komisijos pateikti pavyzdžiai, kai, nepaisant mažesnio nei 150 kilometrų atstumo nuo darbuotojo gyvenamosios vietos iki Nyderlandų sienos, negalima daryti prielaidos, kad jis kasdien važinės į darbą iš namų, dar neįrodo, kad teisės aktų leidėjo pasirinktas skyrimo kriterijus yra netinkamas. Juk, priešingai, supaprastinimo taisyklės esmė yra ta, kad pasitaiko ir atvejų, kai pasirinktas skyrimo požymis neatspindi norimos aplinkybės.

55. Visgi pastarieji minėti atvejai turėtų būti tik pavieniai. Supaprastinimo tikslais pasirinktas kriterijus dažniausiai turi tinkamai atspindėti tam tikrą aplinkybę. Todėl supaprastinimo taisyklė iš esmės proporcinga tik tuomet, jei ją taikant daugeliu atvejų gaunamas toks pat rezultatas, koks būtų gautas ir nesupaprastinant. Panašius reikalavimus esu kėlusi ir dėl paslėptos diskriminacijos konstatavimo [22].

56. Šiuo klausimu dėl nagrinėjamo 150 km kriterijaus kyla abejonių ir jas gali išsklaidyti tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nustatęs reikšmingus faktus [23].

57. Todėl Nyderlandų Karalystės, kuri iš šiaurės į pietus plyti maždaug 300 km, iš vakarų į rytus – maždaug 180 km, atveju atstumas nuo darbuotojo gyvenamosios vietos iki Nyderlandų *sienos* yra mažiau svarbus negu atstumas nuo darbuotojo gyvenamosios vietos iki jo *darbo vietos* Nyderlanduose. Tik nuo pastarojo atstumo priklauso, ar darbuotojas į darbą kasdien važinės iš savo gyvenamosios vietos ir kokių ekspatriacijos išlaidų patirs. Taigi daugeliu atvejų Nyderlandų teisės aktų leidėjo pasirinktas skyrimo kriterijus gali neatspindėti nagrinėjamos aplinkybės.

58. Nyderlandų Karalystė tam prieštaravo teigdama, kad darbo vietą kartais sunku nustatyti, nes kai kurie darbuotojai nuolatinės darbo vietos neturi, ją nuolat keičia arba kai kada, jei darbuotojas dirba tarptautinėje įmonėje, mokesčių administravimo įstaigai ji būna nežinoma. Tačiau tokie administraciniai sunkumai, man atrodo, palyginti menki, todėl jais nebūtų galima pateisinti tokio skyrimo kriterijaus, kuris daugeliu atveju neatspindi lemiamos aplinkybės, taikymo. Tai pasakytina pirmiausia dėl to, kad, kaip teismo posėdyje teigė Komisija ir tam nebuvo prieštarauta, dėl fiksuoto dydžio taisyklės taikymo atstumas nuo darbuotojo nerezidento gyvenamosios vietos iki Nyderlandų sienos tikrinamas tik vieną kartą – jam pradedant dirbti Nyderlanduose.

Teisinio poveikio proporcingumas

59. Be to, gali būti, kad supaprastinimo taisyklė ir dėl savo teisinio poveikio viršija tai, kas būtina norint pasiekti tikslą – užkirsti kelią darbuotojų nerezidentų konkurencijos iškraipymui.

60. Taip teigti galima dėl to, kad fiksuoto dydžio taisyklės taikymą netoli sienos gyvenantiems darbuotojams nerezidentams būtų buvę galima apriboti nustatant mažiau nei 30 % mokesčio nuo atlygio bazės, o ne visiškai netaikant jiems šios taisyklės. Taip netoli sienos gyvenantys darbuotojai nerezidentai fiksuoto dydžio taisyklės teikiamomis lengvatomis būtų pasinaudoję tiek, kiek jiems būtų nereikėję įrodyti savo tam tikro dydžio neviršijančių išlaidų, o pagal fiksuoto dydžio taisyklę į mokesčio bazę būtų buvęs įtrauktas tam tikras kiekis ir visai nepatirtų išlaidų [24]. Visų darbuotojų nerezidentų ekspatriacijos išlaidų įvertinimas taikant fiksuoto dydžio taisyklę, tegu ir skirtingo dydžio, atsižvelgiant į atstumą nuo darbuotojo gyvenamosios vietos iki valstybės sienos, darbdavio mokamos neapmokestinamosios kompensacijos tikslais, būtų švelnesnė priemonė užkirsti kelią darbuotojų nerezidentų konkurencijos iškraipymui.

21 — Šiuo klausimu žr. taip pat Sprendimą *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, 41 punktas).

22 — Žr. mano išvadą byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 37–47 punktai).

23 — Dėl netiesioginės diskriminacijos taip pat žr. Sprendimą *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 39–41 punktai).

24 — Žr. šios išvados 17 punktą.

61. Atsisakymas taikyti tokią sumažinto fiksuoto dydžio taisyklę netoli sienos gyvenantiems darbuotojams nerezidentams būtų proporcingas tik tuo atveju, jei šie darbuotojai daugeliu atvejų iš esmės nepatirtų jokių ekspatriacijos išlaidų. Tik tuomet, siekiant užkirsti kelią konkurencijos iškraipymui, būtų būtina užtikrinti, kad netoli sienos gyvenantys darbuotojai negalėtų pasinaudoti ir mažesnio fiksuoto dydžio taisyklės teikiamomis lengvatomis. Į šį klausimą taip pat turi atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis faktais ir atsižvelgdamas į nacionalinę teisę.

4. Išvados

62. Nacionalinės teisės norma, kaip nagrinėjamoji fiksuoto dydžio taisyklė, susiejanti mokesčio lengvatą su tam tikra sąlyga, kaip nagrinėjamuoju 150 km kriterijumi, su SESV 45 straipsniu suderinama tik tuomet, jei, pirma, pagal skyrimo kriterijų, kuriuo laikomas atstumas nuo darbuotojo gyvenamosios vietos iki valstybės sienos, daugeliu atvejų nustatomi tie darbuotojai nerezidentai, kurie į darbą Nyderlanduose gali kasdien važinėti iš savo gyvenamosios vietos, ir, antra, šie darbuotojai nepatiria jokių ekspatriacijos išlaidų, kaip jos suprantamos pagal fiksuoto dydžio taisyklę. Ar šios sąlygos tenkinamos, turi išsiaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

VI – **Išvada**

63. Remdamasi išdėstytais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

SESV 45 straipsnyje įtvirtintam laisvo darbuotojų judėjimo principui prieštarauja tokia nacionalinė teisės norma, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią leidžiama atlyginti atvykusiems darbuotojams ekspatriacijos išlaidas, šių neapmokestinant, ir jei darbuotojui, kuris, prieš pradėdamas dirbtišioje valstybėje narėje, gyveno užsienyje didesniu nei 150 kilometrų atstumu nuo šios valstybės narės sienos, be jokių įrodymų gali būti suteikta fiksuoto dydžio nustatyta neapmokestinamoji išlaidų kompensacija, net jei kompensacijos suma yra didesnė nei faktinės ekspatriacijos išlaidos, o darbuotojui, kuris tuo laikotarpiu gyveno daug mažesniu atstumu nuo tos valstybės narės, neapmokestinamoji kompensacija apribojama iki faktiškai patirtų įrodytinų ekspatriacijos išlaidų dydžio, jei pastarieji darbuotojai daugeliu atvejų į darbą Nyderlanduose gali kasdien važinėti iš savo gyvenamosios vietos ir iš esmės nepatiria jokių ekspatriacijos išlaidų.