ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 13. novembrī [1]

Lieta C-512/13

C. G. Sopora

(Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlandes Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Darba ņēmēju brīva pārvietošanās — LESD 45. pants — Valsts algas nodoklis — Darba devēja kompensācija par darba ņēmēja eksteritoriālajiem izdevumiem — No nodokļa atbrīvota ārvalstu darba ņēmēju izdevumu likme 30 % apmērā no algas nodokļa aprēķina bāzes — Prasība, lai dzīvesvieta ārvalstī atrastos vairāk nekā 150 kilometru attālumā no valsts robežas — Priekšrocību sniegšana salīdzinājumā ar valsts pilsoņiem — Dažādu dalībvalstu pilsoņu nelabvēlīgs stāvoklis

I – **Ievads**

1. Ja dalībvalsts veic pasākumus ārvalstu darba ņēmēju nodarbinātības veicināšanai attiecīgajā valstī, sākotnēji šeit nevar saskatīt problēmu, kas būtu saistīta ar brīvu pārvietošanos iekšējā tirgū. Tomēr izskatāmajā lietā Nīderlandes Karaliste šādu atbalstu ir sniegusi tikai konkrētiem ārvalstu darba ņēmējiem, par atbalsta nepieciešamības kritēriju uzskatot viņu dzīvesvietas attālumu līdz Nīderlandes robežai. Proti, tikai tad, ja šis attālums ir pietiekami liels, šie darba ņēmēji var gūt labumu no vispārīgā pieņēmuma, ka viņiem rodas ievērojami izdevumi par divu mājsaimniecību uzturēšanu, kuri noteiktos apstākļos tiek ņemti vērā viņu algas nodokļa aprēķinā.

2. Turpmāk jānoskaidro, vai šāds atšķirīgs atbalsts ārvalstu darba ņēmējiem vispār ir vērtējams pēc pamatbrīvību kritērija, un, ja ir, tad kādā mērā valsts likumdevējs drīkst pamatoties uz vispārīgiem pieņēmumiem, lai vienkāršotu administratīvās procedūras.

II – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

3. LESD 45. pantā ir noteikts:

“1. Savienībā nodrošina darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.

2. Pārvietošanās brīvība nozīmē to, ka likvidē jebkādu dalībvalstu darba ņēmēju diskrimināciju pilsonības dēļ attiecībā uz nodarbinātību, darba samaksu un citiem darba un nodarbinātības nosacījumiem.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

[..]"

4. Eiropas Parlamenta un Padomes 2011. gada 5. aprīļa Regulas (EK) Nr. 492/2011 par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos Savienībā[2] (turpmāk tekstā – "Regula par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos") 7. pantā ir noteikts:

"1. Darba ņēmējam, kas ir dalībvalsts valstspiederīgais, citā dalībvalstī valstspiederības dēļ nedrīkst piemērot citādus darba un nodarbinātības nosacījumus kā minētās valsts darba ņēmējiem, īpaši attiecībā uz atalgojumu, atlaišanu [..].

2. Šādam darba ņēmējam ir tādas pašas sociālās un nodokļu priekšrocības kā attiecīgās valsts darba ņēmējiem.

[..]"

B – *Valsts tiesības*

5. Nīderlandes Karaliste iekasē algas nodokli. Saskaņā ar *Wet op de loonbelasting 1964*[3] (1964. gada Algas nodokļa likums, turpmāk tekstā – "Algas nodokļa likums") 31. panta 1. punktu ar nodokli apliekamā darba alga ietver arī konkrētas izdevumu kompensācijas, ko darba devējs izmaksā darba ņēmējam. Saskaņā ar Algas nodokļa likuma 31.a panta 2. punkta e) apakšpunktu izdevumu kompensācijas ir atbrīvotas no nodokļa, ja tās izmaksātas par darba ņēmēja izdevumiem saistībā ar viņa īslaicīgu uzturēšanos ārpus savas izcelsmes valsts, piemēram, otra mājokļa izdevumiem vai augstākiem iztikas izdevumiem, kā arī ceļa izdevumiem par došanos uz darba pārrunām (tā dēvētie eksteritoriālie izdevumi).

6. Ja Nīderlandes darba devējs pieņem darbā darba ņēmēju, kurš attiecīgajā brīdī dzīvo ārpus Nīderlandes, noteiktos apstākļos tiek piemērots vienotas likmes režīms, kas paredzēts *Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965* (1965. gada Noteikumi par algas nodokļa piemērošanu, turpmāk tekstā – "Noteikumi par algas nodokļa piemērošanu") 10.e-10.j pantā. Saskaņā ar šiem noteikumiem darba devēja izmaksātās izdevumu kompensācijas līdz 30 % no algas nodokļa aprēķina bāzes tiek uzskatītas par eksteritoriālo izdevumu kompensāciju, turklāt šie izdevumi nav atsevišķi jāpierāda (turpmāk tekstā – "vienotas likmes režīms"). Ir iespējams arī pierādīt lielākus faktiskos izdevumus.

7. Vienotas likmes režīmu piemēro tikai ārvalstu darba ņēmējiem, kuriem ir īpaša kompetence, kāda nav pieejama vai gandrīz nav pieejama Nīderlandes darba tirgū. Turklāt 2012. gadā tika ieviests papildu nosacījums, saskaņā ar kuru darba ņēmēja dzīvesvietai pēdējos divus gados ilgāk nekā divas trešdaļas no šā laikposma bija jābūt *vairāk* nekā 150 kilometru lineārā attālumā no Nīderlandes robežas (turpmāk tekstā – "150 kilometru kritērijs").

III – **Pamatlieta**

8. Pamatlieta ir par vienotas likmes režīma piemērošanu darba ņēmēja *C. G. Sopora* algas nodoklim.

9. 2012. gadā *C. G. Sopora* strādāja pie Nīderlandes darba devēja Nīderlandē. Iepriekšējos divus gadus pirms darba sākšanas Nīderlandē viņa dzīvesvieta atradās Vācijā, taču *mazāk* nekā 150 kilometru attālumā no Nīderlandes robežas.

2 — OV L 141, 1. lpp.

3 — 2012. gada redakcija, kura ir būtiska izskatāmajā lietā.

10. Tādēļ Nīderlandes nodokļu administrācija atteicās viņam piemērot vienotas likmes režīmu. *C. G. Sopora* pret to iebilda, pamatojumā norādot, ka atteikšanās piemērot vienotas likmes režīmu esot pretrunā Savienības tiesībām.

IV – **Tiesvedība Tiesā**

11. 2013. gada 25. septembrī *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa], kura pašlaik izskata lietu, saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

"1) Vai pastāv netieša nošķiršana pilsonības dēļ vai darba ņēmēju brīvas pārvietošanās šķērslis – kam nepieciešams attaisnojums –, ja dalībvalsts tiesiskajā regulējumā migrējošiem darba ņēmējiem ir paredzēta no nodokļa atbrīvotas eksteritoriālu izdevumu kompensācijas iespēja un darba ņēmējam, kurš laikposmā pirms darba uzsākšanas šajā dalībvalstī dzīvoja ārvalstī vairāk nekā 150 kilometru attālumā no šīs dalībvalsts robežas, bez nepieciešamības iesniegt citus pierādījumus var tikt piešķirta no nodokļa atbrīvota vispārēji noteikta izdevumu kompensācija, pat ja kompensācijas summa pārsniedz faktiskos eksteritoriālos izdevumus, kamēr darba ņēmējam, kurš minētajā laikposmā dzīvoja ne tik lielā attālumā no šīs dalībvalsts, no nodokļa atbrīvota kompensācija ietver tikai pierādāmu faktisko eksteritoriālo izdevumu apmēru?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša: vai attiecīgais Nīderlandes tiesiskais regulējums, kas ietverts 1965. gada Noteikumos par algas nodokļa piemērošanu, šajā gadījumā ir balstīts uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem?

3) Ja arī uz otro jautājumu atbilde ir apstiprinoša: vai minētajā tiesiskajā regulējumā paredzētais 150 kilometru kritērijs šajā gadījumā pārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu ar to izvirzīto mērķi?"

12. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza un 2014. gada 2. septembra tiesas sēdē piedalījās *C. G. Sopora*, Nīderlandes Karaliste un Eiropas Komisija.

V – **Juridiskais vērtējums**

13. Uzdodot savus trīs prejudiciālos jautājumus, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tāda nodokļu priekšrocība kā šeit aplūkotais vienotas likmes režīms ir atkarīga no tāda noteikuma kā minētais 150 kilometru kritērijs, ir saderīgs ar darba ņēmēju brīvu pārvietošanos saskaņā ar LESD 45. pantu.

A – *Ierobežojums*

14. Līdz ar to vispirms rodas jautājums, vai tāds noteikums kā 150 kilometru kritērijs ierobežo darba ņēmēju brīvu pārvietošanos.

15. Saskaņā ar LESD 45. panta 2. punktu darba ņēmēju brīva pārvietošanās nozīmē to, ka tiek likvidēta jebkāda dalībvalstu darba ņēmēju diskriminācija pilsonības dēļ, it īpaši attiecībā uz darba samaksu. Atbilstoši judikatūrai tas attiecas arī uz noteikumiem par nodokļu piemērošanu darba algai[4].

4 — Skat. tikai spriedumu *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, 12. punkts) un *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 23. punkts).

16. Šis diskriminācijas aizliegums attiecas ne tikai uz acīmredzamu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī uz jebkura veida slēptu diskrimināciju, kas, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski rada to pašu rezultātu, it īpaši, ja tiek piemērots tāds nošķiršanas kritērijs kā dzīvesvieta [5].

17. Izskatāmajā lietā vienotas likmes režīms sniedz priekšrocības, jo darba ņēmējam tas ļauj saņemt no darba devēja no nodokļiem atbrīvotu izdevumu kompensāciju līdz 30 % no algas nodokļa aprēķina bāzes, turklāt darba ņēmējam nav jāpierāda eksteritoriālie izdevumi un pat šo izdevumu esamība šajā apmērā.

18. Vienotas likmes režīma izmantošana ir atkarīga nevis no darba ņēmēja pilsonības, bet gan no viņa dzīvesvietas pirms darba uzsākšanas Nīderlandē. Ja viņš dzīvoja mazāk nekā 150 kilometru attālumā no Nīderlandes robežas, vienotas likmes režīms viņam nav piemērojams.

19. Šis regulējums netieši nošķir dažādu dalībvalstu pilsoņus. Tas izraisa konkrētu nerezidentu nelabvēlīgu stāvokli salīdzinājumā ar citiem nerezidentiem. Ņemot vērā ģeogrāfiskos apsvērumus, šo 150 kilometru kritēriju var neizpildīt tikai Beļģijā, Vācijā, Francijā, Luksemburgā vai Lielbritānijā dzīvojoši darba ņēmēji, kamēr citās dalībvalstīs dzīvojoši darba ņēmēji vienmēr izpildīs šo kritēriju. Rezultātā šis vienotas likmes režīms var nebūt piemērojams pat visiem Beļģijā dzīvojošiem darba ņēmējiem.

20. Izskatāmās lietas īpatnība ir apstāklis, ka attiecīgā dalībvalsts – atšķirībā no Tiesas parasti izvērtētajiem gadījumiem – nerada nerezidentu nelabvēlīgu stāvokli salīdzinājumā ar rezidentiem. Tas tādēļ, ka izskatāmajā lietā rezidenti, kuri arī strādā pie Nīderlandes darba devēja, jau sākotnēji nevar pieprasīt nekādus eksteritoriālos izdevumus saistībā ar šeit aplūkoto algas nodokļa regulējumu. Turklāt saskaņā ar šo regulējumu rezidenti, kas strādā ārvalstīs, nevar izmantot vienotas likmes režīmu. Tāpēc nelabvēlīgs stāvoklis rodas tikai konkrētās dalībvalstīs dzīvojošām personām salīdzinājumā ar citās dalībvalstīs dzīvojošām personām.

21. Tādējādi jānoskaidro jautājums, vai darba ņēmēju brīva pārvietošanās nozīmē arī to, ka principā ir aizliegta arī dažādu dalībvalstu pilsoņu diskriminācija.

22. Šajā ziņā Komisija ir pareizi norādījusi, ka Regulas par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos, kura pamatojas uz LESD 46. pantu, 7. panta 1. un 2. punktā ir tikai noteikts, ka citu dalībvalstu darba ņēmējiem jāpiemēro tādi paši nosacījumi kā attiecīgās valsts darba ņēmējiem. Tas atbilst LESD 46. panta c) punktam, kurā runa ir tikai par darba nosacījumiem, kuri attiecas uz attiecīgās valsts darba ņēmējiem, no vienas puses, un uz "citu dalībvalstu" darba ņēmējiem, no otras puses.

23. Tomēr LESD 45. panta 2. punkta teksts, kurā ir definēts darba ņēmēju brīvas pārvietošanās saturs, ir formulēts plašāk. Saskaņā ar to attiecībā uz darba nosacījumiem aizliedz "dalībvalstu darba ņēmēju diskrimināciju pilsonības dēļ". Tas nozīmē arī nerezidenta diskriminācijas vispārēju aizliegumu atkarībā no dalībvalsts, kur atrodas viņa dzīvesvieta.

24. Turpretim Tiesa par jautājumu, vai pamatbrīvības liedz ieviest atšķirības starp dažādu dalībvalstu pilsoņiem, līdz šim ir izteikusies pretrunīgi.

5 — Skat. tikai spriedumu *Sotgiu* (152/73, EU:C:1974:13, 11. punkts) un *Schumacker* (EU:C:1995:31, 26.–28. punkts).

25. No vienas puses, spriedumā lietā *Columbus Container Services* tā ir atteikusies atzīt LESD 49. pantā nostiprinātās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, pamatojoties tikai uz diskrimināciju atkarībā no dalībvalsts, kurā dibināts uzņēmums [6]. Konstatējot, ka šī pamatbrīvība netiek ierobežota, Tiesa pat uzsver, ka aplūkotajā pārrobežu situācijā un situācijā attiecīgajā valstī bija ievērots vienlīdzīgas attieksmes princips [7]. Turklāt attiecībā uz kapitāla brīvu apriti, kas nostiprināta LESD 63. panta 1. punktā, ietverot arī trešās valstis, Tiesa uzskata, ka šajā normā netiek aizsargāts atšķirīgs režīms ienākumiem no kapitāla atkarībā no trešās valsts, kurā tie gūti [8].

26. No otras puses, tāpat saistībā ar kapitāla brīvu apriti spriedumā *Orange European Smallcap Fund* Tiesa ir konstatējusi pamatbrīvības ierobežojumu, pamatojoties uz dažādām citām dalībvalstīm piemērotu atšķirīgu režīmu [dividenžu] izcelsmes valsts dēļ [9]. Attiecīgi citos spriedumos gan saistībā ar kapitāla brīvu apriti, gan brīvību veikt uzņēmējdarbību tā vismaz ir izvērtējusi, vai atšķirīgā attieksme pret dažādiem nerezidentiem konkrētajā lietā ir uzskatāma par pamatbrīvības ierobežojumu [10].

27. Es uzskatu, ka darba ņēmēju brīva pārvietošanās nozīmē, ka principā ir aizliegta ne tikai nerezidentu diskriminācija salīdzinājumā ar rezidentiem, bet arī atšķirību ieviešana starp dažādu dalībvalstu rezidentiem.

28. Šajā ziņā es piekrītu ģenerāladvokātiem F. Ležē [*F. Léger*] un P. Mengoci [*P. Mengozzi*], kuri par brīvību veikt uzņēmējdarbību jau ir norādījuši, ka atšķirīgas attieksmes atzīšana pret uzņēmējsabiedrībām atkarībā no to dibināšanas dalībvalsts būtu pretrunā "vienotā tirgus" jēdzienam [11] vai radītu "draud[us] sašķelt kopējo tirgu" [12]. Līdzīgas bažas rastos attiecībā uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos, ja konkrētu dalībvalstu darba ņēmējiem dalībvalstis drīkstētu sniegt priekšrocības salīdzinājumā ar citu dalībvalstu darba ņēmējiem.

29. Saskaņā ar LESD 26. panta 2. punktu iekšējais tirgus aptver "telpu bez iekšējām robežām". Šo mērķi var sasniegt tikai tad, ja visiem Savienības darba ņēmējiem piemēro vienādus nosacījumus. Atšķirību ieviešana starp darba ņēmējiem atkarībā no viņu izcelsmes valsts veido jaunas robežas pat tad, ja nelabvēlīgs stāvoklis nerodas nevienam ārvalsts darba ņēmējam salīdzinājumā ar attiecīgās valsts darba ņēmējiem. Tas tādēļ, ka atbalsts tikai konkrētu dalībvalstu darba ņēmējiem automātiski pasliktina konkurences apstākļus pārējo dalībvalstu darba ņēmējiem. No šāda viedokļa iekšējo tirgu var ierobežot arī aplūkotais regulējums, kas pats par sevi veicina darba ņēmēju brīvu pārvietošanos Savienībā.

30. Tādējādi Nīderlandē paredzētais nodokļu atvieglojums, kura piemērošana ir atkarīga no darba ņēmēja ārvalsts dzīvesvietas attāluma līdz valsts robežai, ierobežo darba ņēmēju brīvu pārvietošanos. Šāds ierobežojums ir atļauts tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kas objektīvi nav savstarpēji salīdzināmas (par to tūlīt B daļā), vai ja to attaisno primārs vispārējo interešu apsvērums (par to vēlāk C daļā).

6 — Skat. spriedumu *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 50. un 51. punkts).

7 — Turpat (EU:C:2007:754, 54. punkts).

8 — Spriedums *Haribo Lakritzen Hans Riegel* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 48. punkts).

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

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

11 — Skat. ģenerāladvokāta F. Ležē secinājumus *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:278, 79. un 80. punkts).

12 — Skat. ģenerāladvokāta P. Mengoci secinājumus *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:197, 117. un 118. punkts).

B – *Situāciju objektīvā salīdzināmība*

31. Turpinājumā jāpārbauda, vai tāda darba ņēmēja kā *C. G. Sopora* situācija, kurš dzīvo mazāk nekā 150 kilometru attālumā no Nīderlandes robežas, ir objektīvi salīdzināma ar tāda darba ņēmēja situāciju, kurš dzīvo vairāk nekā 150 kilometru attālumā no šīs robežas. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai šajā gadījumā situāciju objektīvā salīdzināmība jāpārbauda, ņemot vērā ar attiecīgo regulējumu sasniedzamo mērķi [13].

32. Šajā saistībā Nīderlandes Karaliste ir norādījusi, ka abas [darba ņēmēju] kategorijas, ņemot vērā eksteritoriālos izdevumus, kuri rodas šiem darba ņēmējiem un kuriem jāpiemēro vienotas likmes režīmu, neesot salīdzināmas. Tas tādēļ, ka šie izdevumi esot atkarīgi no attāluma.

33. Tomēr nav acīmredzams, ka abām kategorijām atšķirīgi nosacījumi tiek piemēroti pamatoti [14]. Tas tādēļ, ka, salīdzinot tikai mazliet tālāk vai tuvāk par 150 kilometriem no Nīderlandes robežas dzīvojošu darba ņēmēju situāciju, eksteritoriālie izdevumi atšķiras tikai minimāli. To, vai, neraugoties uz šo abu kategoriju lielo līdzību, ir atļauts ieviest atšķirības, pamatojoties uz nemainīgu 150 kilometru robežvērtību, var atbilstoši novērtēt tikai tad, ja, pārbaudot darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojuma attaisnojumu, var novērtēt arī šādas robežvērtības noteikšanas samērīgumu.

34. Tādējādi aplūkotais darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojums attiecas uz situācijām, kuras objektīvi ir savstarpēji salīdzināmas.

C – *Attaisnojums*

35. Tāpēc vēl jāpārbauda, vai aplūkoto darba ņēmēju brīvas pārvietošanās ierobežojumu attaisno primārs vispārējo interešu apsvērums.

36. Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju vienotas likmes režīma mērķis ir subsidēt algu izdevumus attiecīgās valsts darba devējiem, kuriem no ārvalstīm jāpiesaista konkrētas kvalifikācijas darbinieki, kuru trūkst Nīderlandes darba tirgū. 150 kilometru kritērijs esot ieviests vēlāk, lai vienotas likmes režīmu nevarētu piemērot gadījumos, kad darba ņēmējs var braukāt no savas ārvalsts dzīvesvietas līdz darba vietai Nīderlandē un tāpēc viņam nerodas vispār vai rodas tikai minimāli eksteritoriālie izdevumi. Tādējādi Nīderlandes likumdevējs esot vēlējies novērst arī konkurences izkropļojumus starp attiecīgās valsts un ārvalstu darba ņēmējiem pierobežas teritorijā. Šajā saistībā Nīderlandes Karaliste ir norādījusi, ka pierobežā izvietotie Nīderlandes darba devēji esot devuši priekšroku ārvalstu darba ņēmējiem, jo, pateicoties vienotas likmes režīma sniegtajai nodokļu priekšrocībai, viņiem esot bijusi jāizmaksā mazāka alga nekā attiecīgās valsts darba ņēmējiem.

37. Vispirms man jāsecina, ka izskatāmajā lietā attaisnojums nevar būt darba ņēmēju brīvas pārvietošanās veicināšana, kā ir norādījusi iesniedzējtiesa. Tas tādēļ, ka darba ņēmēju brīvu pārvietošanos ierobežo nevis pats subsidējošais vienotas likmes režīms, bet gan papildu 150 kilometru kritērijs, kurš liedz sniegt atbalstu konkrētām personām. Tikai pēc šā kritērija netieši tiek nošķirti dažādu dalībvalstu pilsoņi. Tādējādi arī šim kritērijam ir vajadzīgs attaisnojums.

13 — Skat. tikai spriedumus *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 22. punkts) un *SCA Group Holding* u.c. (C-39/13, C-40/13 un C-41/13, EU:C:2014:1758, 28. punkts).

14 — Šajā ziņā skat. manus secinājumus Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:2014:2321, 29. punkts).

1. Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana

38. Šajā saistībā Komisija kā attaisnojumu ir norādījusi cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Komisija uzskata, ka 150 kilometru kritērijs novērš izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo principā tas nepieļauj neatbilstīgu izdevumu noteikšanu darba ņēmējiem, kuri dzīvo mazāk nekā 150 kilometru attālumā no Nīderlandes robežas.

39. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai mērķis novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas var attaisnot valsts tiesisko regulējumu, ja tas specifiski attiecas uz pilnīgi mākslīgām struktūrām, kuru mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts nodokļu tiesību aktu piemērošanas [15].

40. Tomēr izskatāmajā lietā nevar runāt par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas saistībā ar to, ka darba ņēmējs, kurš dzīvo mazāk nekā 150 kilometru attālumā no Nīderlandes robežas, izmanto vienotas likmes režīmu. Grūti iedomāties, kādu pilnīgi mākslīgu situāciju šajā saistībā veido darba ņēmējs *C. G. Sopora*. It īpaši viņš arī neapgalvo, ka viņam rodas eksteritoriāli izdevumi konkrētā apmērā, bet – tāpat kā citi darba ņēmēji – viņš tikai vēlas izmantot vienotas likmes režīmu, kas ir piemērojams neatkarīgi no izdevumu faktiskā apmēra.

2. Neizdevīgu konkurences apstākļu novēršana attiecīgās valsts darba ņēmējiem

41. Nīderlandes Karaliste papildus ir norādījusi, ka 150 kilometru kritēriju attaisnojot mērķis novērst neizdevīgus konkurences apstākļus Nīderlandes darba ņēmējiem vietējā darba tirgū.

42. Konkurences izkropļojumu novēršanu principā var uzskatīt par primāru vispārējo interešu apsvērumu. Kā izriet jau no LESD preambulas, līgumu būtisks mērķis ir nodrošināt "godīgu konkurenci". Turklāt konkurences izkropļojumu novēršana ir ārkārtīgi svarīga, it īpaši ņemot vērā dalībvalstu nodokļu tiesības. No šāda viedokļa šā mērķa sasniegšanu cita starpā nodrošina diskriminējošu nodokļu aizliegums saskaņā ar LESD 110. pantu, kompetence saskaņot netiešos nodokļus saskaņā ar LESD 113. pantu un LESD 107. pantā paredzētais atbalsta aizliegums.

43. Tomēr neatkarīgi no jautājuma, vai arī *attiecīgās valsts* darba ņēmēju nelabvēlīga stāvokļa nepieļaušana var attaisnot atšķirīgu attieksmi pret citu dalībvalstu darba ņēmējiem atkarībā no to izcelsmes valsts, no izskatāmajā lietā minētā tiesiskā regulējuma nevar secināt, ka šā mērķa sasniegšanai ir nepieciešams 150 kilometru kritērijs. Tas tādēļ, ka saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju vienotas likmes režīms ir piemērojams tikai tad, ja attiecīgajam darbam Nīderlandes darba tirgū nav pieejama pietiekama alternatīva [16]. Ja Nīderlandes darba tirgus ir Nīderlandē dzīvojošie darba ņēmēji, šā kritērija dēļ vienotas likmes režīms būtiski neietekmētu konkurenci starp darba ņēmējiem rezidentiem un nerezidentiem.

44. Ja iesniedzējtiesa, kura tikai drīkst interpretēt valsts tiesību normas un konstatēt to faktisko ietekmi, citādi novērtētu konkurences apstākļus, šā attaisnojuma turpmākai pārbaudei būtu attiecīgi piemērojami turpmāk minētie apsvērumi.

3. Konkurences izkropļojumu novēršana darba ņēmēju nerezidentu vidū

45. Izskatāmajā lietā konkurences izkropļojumu novēršanas aspektam var būt vēl arī cita veida nozīme.

15 — Par brīvību veikt uzņēmējdarbību skat. spriedumu *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c. (C-80/12, EU:C:2014:200, 31. punkts un tajā minētā judikatūra) un par kapitāla brīvu apriti – spriedumu *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 — Skat. iepriekš 7. punktu.

46. 150 kilometru kritērijs ir paredzēts *prima facie* pamatotajam mērķim nepiemērot vienotas likmes režīmu, ja darba ņēmējs var braukāt no savas ārvalsts dzīvesvietas uz darba vietu Nīderlandē un tāpēc viņam nerodas vispār vai rodas tikai minimāli eksteritoriālie izdevumi, it īpaši tāpēc, ka viņam Nīderlandē nav vajadzīgs otrs mājoklis. Tādējādi tiek mēģināts atbrīvojumu no nodokļa, ko piemēro darba devēja izmaksātajām kompensācijām par sava darbinieka eksteritoriālajiem izdevumiem, pielāgot faktiskajiem izdevumiem.

47. Līdz ar to atšķirību ieviešanas mērķis ir nepieļaut pārmērīgas priekšrocības, ko sniedz vienotas likmes režīms, konkrētiem darba ņēmējiem un tādējādi novērst arī konkurences izkropļojumus darba ņēmēju nerezidentu kategorijā. Šo mērķi principā var uzskatīt par primāru vispārējo interešu apsvērumu.

Piemērotība

48. 150 kilometru kritērijam vispirms būtu jābūt piemērotam sasniegt šo mērķi, un darba ņēmējus ar mazākiem eksteritoriālajiem izdevumiem jāizslēdz no vienotas likmes režīma piemērošanas.

49. Izskatāmajā lietā Nīderlandes likumdevējs ir noteicis pieņēmumu, ka gadījumā, ja darba ņēmēja dzīvesvieta atrodas mazāk nekā 150 kilometru attālumā no robežas, viņš neuzturēs otru mājokli Nīderlandē un tāpēc viņam būs mazāki eksteritoriālie izdevumi. Turpretim attiecībā uz darba ņēmējiem, kuri dzīvo tālāk no Nīderlandes robežas, tiek uzskatīts, ka viņiem ir jāiekārto otrs mājoklis Nīderlandē un tāpēc viņiem rodas lielāki eksteritoriālie izdevumi. Tātad vienkāršošanas dēļ galveno apstākli, proti, otra mājokļa esamību Nīderlandē un ar to saistītos izdevumus, Nīderlandes likumdevējs vēlas konstatēt, izmantojot citu apstākli, proti, pirmā mājokļa attālumu līdz Nīderlandes robežai.

50. Šis vienkāršošanas noteikums ir piemērots, lai nodrošinātu vienotas likmes režīma nepiemērošanu tiem darba ņēmējiem nerezidentiem, kuriem Nīderlandē nav otra mājokļa un tāpēc ir mazāki eksteritoriālie izdevumi. Tas tādēļ, ka var uzskatīt, ka vairāk nekā 150 kilometru attālumā no Nīderlandes robežas dzīvojoši darba ņēmēji nespēs katru dienu braukāt uz savu darba vietu un tādēļ viņiem būs jāuztur otrs mājoklis vai jāpārceļ dzīvesvieta. Ja vienotas likmes režīms netiktu piemērots visiem pārējiem darba ņēmējiem, tas katrā ziņā skartu visus darba ņēmējus, kuri katru dienu braukā uz savu darba vietu un tāpēc viņiem ir mazāki eksteritoriālie izdevumi.

Vienkāršošanas noteikuma samērīgums

51. Tomēr rodas jautājums, vai vienkāršošanas noteikums nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu mērķi novērst konkurences izkropļojumus. Tā ir tāpēc, ka šis regulējums acīmredzami liedz piemērot vienotas likmes režīmu arī tādiem darba ņēmējiem, kuri nevar katru dienu braukāt uz savu darba vietu un tāpēc viņiem jāuztur otrs mājoklis Nīderlandē, jo, lai gan viņu dzīvesvieta atrodas mazāk nekā 150 kilometru attālumā no Nīderlandes robežas, tomēr attālums līdz viņu darba vietai Nīderlandē ir daudz lielāks.

52. Principā ir pieļaujams, ka vienkāršošanas dēļ valsts likumdevējs kā galveno grūtāk noskaidrojama apstākļa vietā nosaka vieglāk pārbaudāmu nošķiršanas kritēriju. Tomēr, pat ja administratīva rakstura grūtības *vien* nevar attaisnot pamatbrīvības ierobežojumu [17], Nīderlandes Karaliste ir pareizi norādījusi, ka atbilstoši judikatūrai saistībā ar valsts tiesiskā regulējuma attaisnojumu ir jāņem vērā tā vienkārša piemērošana un kontrole [18] vai attiecīgi finanšu iestāžu administratīvie izdevumi [19]. Tādējādi Tiesa principā atzīst, ka administratīvās izpildes izdevumiem ir nozīme arī iekšējā tirgū. Izskatāmajā lietā

17 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Terhoeve* (C-18/95, EU:C:1999:22, 45. punkts), *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, 55. punkts) un *Van Caster* (C-326/12, EU:C:2014:2269, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 — Skat. spriedumu Komisija/Itālija (C-110/05, EU:C:2009:66, 67. punkts).

19 — Skat. spriedumu *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 51. punkts).

alternatīvs regulējums, saskaņā ar kuru lielā skaitā gadījumu būtu individuāli jākonstatē, vai darba ņēmējs nerezidents faktiski uztur un izmanto otru mājokli Nīderlandē, būtu saistīts ar lielākiem administratīvajiem izdevumiem gan darba ņēmējiem, gan nodokļu administrācijai. Turklāt šādu regulējumu nodokļu administrācijai arī būtu grūti pārbaudīt.

53. Tomēr šādi vienkāršošanas noteikumi, izmantojot viegli pārbaudāmu nošķiršanas kritēriju, – no šāda viedokļa līdzīgi slēptas diskriminācijas veidiem [20] – būtībā izraisītu to pašu rezultātu, ja tiktu piemērots alternatīvs nošķiršanas kritērijs. Tādēļ izskatāmajā lietā rodas jautājums, vai 150 kilometru kritērijs būtībā var atspoguļot darba ņēmēja eksteritoriālo izdevumu apmēru.

54. Vispirms jāpaskaidro, ka tāpat kā saistībā ar netiešu diskrimināciju nevar pieprasīt, lai, piemēram, dzīvesvieta vienmēr būtu saistīta ar pilsonību [21], vienkāršošanas noteikuma gadījumā nevar pieprasīt, lai nebūtu gadījumu, kad likumdevēja pieņēmums izrādītos nepareizs. Tādējādi Komisijas minētie piemēri, kad, lai gan darba ņēmēja dzīvesvieta atrodas mazāk nekā 150 kilometru attālumā no Nīderlandes robežas, nevar pieņemt, ka viņš katru dienu braukā uz darbu, vēl nepierāda likumdevēja izvēlētā nošķiršanas kritērija pietiekamu piemērotību. Tas tādēļ, ka vienkāršošanas noteikuma būtību drīzāk izsaka tas, ka pastāv arī gadījumi, kad izvēlētais nošķiršanas kritērijs neatspoguļo vajadzīgo situāciju.

55. Tomēr tikko minētie gadījumi varētu būt tikai atsevišķi gadījumi. Vienkāršošanas dēļ izvēlētam kritērijam situācija pareizi jāaptver gandrīz visos gadījumos. Tāpēc vienkāršošanas noteikums principā ir samērīgs tikai tad, ja tas lielākajā vairumā gadījumu izraisa to pašu rezultātu, kas tiktu sasniegts arī bez vienkāršošanas. Līdzīgas prasības esmu minējusi jau secinājumos par slēptu diskrimināciju [22].

56. No šāda viedokļa par aplūkoto 150 kilometru kritēriju rodas šaubas, kuras, noskaidrojot attiecīgos faktus, galu galā var kliedēt tikai iesniedzējtiesa [23].

57. Darba ņēmēja dzīvesvietas attālumam līdz Nīderlandes *robežai* konkrēti Nīderlandes Karalistē, kuras ziemeļu-dienvidu virziens ir aptuveni 300 kilometrus un rietumu-austrumu virziens – aptuveni 180 kilometri, ir tikai ierobežota nozīme, ņemot vērā darba ņēmēja dzīvesvietas attālumu līdz viņa *darba vietai* Nīderlandē. Tomēr tikai pēdējais minētais attālums ir izšķirošais jautājumā, vai darba ņēmējs vēl braukās un kāds līdz ar to būs arī viņa eksteritoriālo izdevumu apmērs. Tādējādi varētu būt daudz gadījumu, kad Nīderlandes likumdevēja izvēlētais nošķiršanas kritērijs neatbilst atspoguļojamai situācijai.

58. Nīderlandes Karaliste pret to iebilda, norādot, ka reizēm darba vieta esot grūti nosakāma, jo konkrētiem darba ņēmējiem ir nevis pastāvīga darba vieta, bet tikai arvien mainīgas darba vietas vai – starptautiskos uzņēmumos – daļēji tikai tādas darba vietas, kuras nodokļu administrācijai nav zināmas. Tomēr šīs administratīva rakstura grūtības man šķiet salīdzinoši niecīgas, lai tās varētu attaisnot tāda nošķiršanas kritērija izmantošanu, kas daudzos gadījumos neatspoguļo galveno situāciju. Tas tā ir vēl jo vairāk tādēļ, ka saistībā ar vienotas likmes režīma piemērošanu – kā tiesas sēdē, ko nevienam neiebilstot, ir apgalvojusi Komisija – darba ņēmēja ārvalsts dzīvesvietas attālums tiek pārbaudīts tikai vienu reizi, viņam uzsākot darbu Nīderlandē.

Tiesisko seku samērīgums

59. Turklāt arī tiesisko seku ziņā vienkāršošanas noteikums varētu pārsniegt to, kas nepieciešams, lai sasniegtu mērķi novērst konkurences izkropļojumus darba ņēmēju nerezidentu kategorijā.

20 — Skat. iepriekš 16. punktu.

21 — Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, 41. punkts).

22 — Skat. manus secinājumus *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 37.–47. punkts).

23 — Saistībā ar netiešu diskrimināciju skat. tāpat spriedumu *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 39.–41. punkts).

60. Tas tādēļ, ka pierobežā dzīvojošiem darba ņēmējiem nerezidentiem vienotas likmes režīms varētu tikt ierobežots arī tādējādi, ka viņiem algas nodokļa aprēķina bāzes procentuālā likme no 30 % tiek samazināta līdz mazākai likmei, nevis pilnībā liedzot vienotas likmes režīma piemērošanu. Līdz ar to pierobežā dzīvojošiem darba ņēmējiem nerezidentiem vienotas likmes režīma sniegtās priekšrocības saglabātos tiktāl, ciktāl viņiem līdz noteiktam apmēram nebūtu jāpierāda savi izdevumi un ciktāl, piemērojot vienotas likmes režīmu, aplikšanā ar nodokli noteiktā apjomā tiktu ņemti vērā arī izdevumi, kuri vispār nav radušies [24]. Tādējādi, ja no nodokļa atbrīvotas darba devēja kompensācijas dēļ visu darba ņēmēju nerezidentu eksteritoriālie izdevumi, kaut arī atšķirīgā apmērā, tiktu novērtēti, piemērojot vienotas likmes režīmu, atkarībā no viņu dzīvesvietas attāluma līdz robežai, tas būtu mazāk ierobežojošs līdzeklis, lai novērstu konkurences izkropļojumus darba ņēmēju nerezidentu vidū.

61. Atteikšanās piemērot šādu samazinātas vienotas likmes režīmu pierobežā dzīvojošiem darba ņēmējiem nerezidentiem būtu samērīga tikai tad, ja lielākajam vairumam šādu darba ņēmēju būtībā vispār nebūtu izdevumu. Tikai tad, lai novērstu konkurences izkropļojumus, pierobežā dzīvojošiem darba ņēmējiem būtu jāliedz izmantot arī priekšrocības, ko sniegtu mazākas vienotās likmes režīms. Pamatojoties uz faktiem un valsts tiesisko regulējumu, iesniedzējtiesai jāpārbauda arī šis jautājums.

D – *Secinājumi*

62. Tādējādi valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tāda nodokļu priekšrocība kā aplūkotais vienotas likmes režīms ir atkarīga no tāda noteikuma kā aplūkotais 150 kilometru kritērijs, ar LESD 45. pantu ir saderīgs tikai tad, ja, pirmkārt, nošķiršanas kritērijs, kas ir dzīvesvietas attālums no robežas, lielākajā vairumā gadījumu identificē darba ņēmējus nerezidentus, kuri katru dienu var braukāt uz savu darba vietu Nīderlandē, un, otrkārt, ja šādiem darba ņēmējiem būtībā nerodas nekādi eksteritoriāli izdevumi vienotas likmes režīma izpratnē. Tas, vai šie nosacījumi ir ievēroti, jāpārbauda iesniedzējtiesai.

VI – **Secinājumi**

63. Līdz ar to es iesaku uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

LESD 45. pantā nostiprinātā darba ņēmēju brīva pārvietošanās pieļauj pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu - saskaņā ar kuru migrējošiem darba ņēmējiem tiek paredzēta no nodokļa atbrīvotas eksteritoriālu izdevumu kompensācijas iespēja un darba ņēmējam, kurš laikposmā pirms darba uzsākšanas šajā dalībvalstī dzīvoja ārvalstīs vairāk nekā 150 kilometru attālumā no šīs dalībvalsts robežas, bez nepieciešamības iesniegt citus pierādījumus var tikt piešķirta no nodokļa atbrīvota vispārēji noteikta izdevumu kompensācija, pat ja kompensācijas summa pārsniedz faktiskos eksteritoriālos izdevumus, kamēr darba ņēmējam, kurš minētajā laikposmā dzīvoja ne tik lielā attālumā no šīs dalībvalsts, no nodokļa atbrīvota kompensācija ietver tikai pierādāmu faktisko eksteritoriālo izdevumu apmēru - ja pēdējie minētie darba ņēmēji lielākajā vairumā gadījumu katru dienu var braukāt uz savu darba vietu Nīderlandē un būtībā viņiem nerodas nekādi eksteritoriāli izdevumi.

24 — Skat. iepriekš 17. punktu.