Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

24. února 2015 *

„Řízení o předběžné otázce — Volný pohyb pracovníků — Článek 45 SFEU — Rovné zacházení mezi nerezidentními pracovníky — Daňové zvýhodnění spočívající v osvobození náhrad nákladů poskytovaných zaměstnavatelem od daně — Zvýhodnění poskytnuté paušálním způsobem — Pracovníci pocházející z jiného členského státu, než je stát, v němž je práce vykonávána — Podmínka bydliště v určité vzdálenosti od hranice členského státu, v němž je práce vykonávána“

Ve věci C-512/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 9. srpna 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 25. září 2013, v řízení

C. G. Sopora

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, K. Lenaerts, místopředseda, A. Tizzano, L. Bay Larsen a T. von Danwitz, předsedové senátů, A. Rosas, A. Arabadžev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 2. září 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za C. G. Soporu P. Kavelaarsem, J. Schaapem a J. Korvingem, belastingadviseurs,

— za nizozemskou vládu M. de Ree a M. Bulterman, jako zmocněnkyněmi,

— za Evropskou komisi W. Roelsem a J. Enegrenem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 13. listopadu 2014,

vydává tento

* Jednací jazyk: nizozemština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu pravidel o volném pohybu pracovníků uvnitř Evropské unie.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi C. G. Soporou a Staatssecretaris van Financiën týkajícího se zamítnutí žádosti dotyčného směřující k získání paušálního osvobození náhrady nákladů v souvislosti se zaměstnáním, které vykonává v Nizozemsku, od daně.

Právní rámec

3 Podle čl. 31 odst. 1 zákona z roku 1964 o dani z příjmů ze závislé činnosti (Wet op de loonbelasting 1964), ve znění z roku 2012 (dále jen „zákon o dani z příjmů ze závislé činnosti“), zdanitelná mzda zahrnuje i některé náhrady nákladů vyplácené zaměstnancům.

4 Podle čl. 31a odst. 2 písm. e) zákona o dani z příjmů ze závislé činnosti však náhrady nákladů mohou být od této daně osvobozeny, pokud byly poskytnuty za účelem kompenzace dodatečných nákladů, nazvaných „extrateritoriální náklady“, které zaměstnanci vznikají v důsledku toho, že po dobu nepřesahující osm let pobývá mimo svůj stát původu.

5 Nařízení ze dne 17. května 1965, kterým se provádí zákon z roku 1964 o dani z příjmů ze závislé činnosti, ve znění nařízení ze dne 23. prosince 2010, stanoví podmínky uplatnění tohoto zákona od 1. ledna 2012. Toto nařízení stanoví osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti ve prospěch „pracovníka, který přicestoval“, jenž je v čl. 10e odst. 2 písm. b) definován následovně:

„pracovník přijatý do zaměstnání v jiném státě [...]:

1° jenž má specifické znalosti a dovednosti, které na nizozemském pracovním trhu chybějí nebo jich je nedostatek, a

2° který měl po dobu delší než dvě třetiny z období 24 měsíců předcházejících přijetí do zaměstnání v Nizozemsku bydliště nacházející se ve vzdálenosti více než 150 [kilometrů] od nizozemských hranic, vyjma nizozemského teritoriálního moře a výlučné hospodářské oblasti království ve smyslu článku 1 zákona o vytvoření výlučné hospodářské oblasti.“

6 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že náhrady poskytnuté v souvislosti s extrateritoriálními náklady jsou na základě společné žádosti „pracovníka, který přicestoval“ a zaměstnavatele osvobozeny od daně do výše 30 % daňového základu, aniž je nutné prokazovat existenci těchto nákladů (dále jen „paušální režim“). Daňový základ tvoří především odměna související se zaměstnáním a náhrada extrateritoriálních nákladů. Kromě toho je stále možné prokázat vyšší vynaložené náklady a získat osvobození uvedené náhrady od daně do výše těchto nákladů. Navíc pracovník přijatý do zaměstnání v jiném členském státě, který nesplňuje podmínku bydliště více než 150 kilometrů od nizozemských hranic, může rovněž získat osvobození od daně týkající se náhrady odpovídající vynaloženým extrateritoriálním nákladům, jejichž existenci může doložit.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

7 C. G. Sopora byl v Nizozemsku zaměstnán od 1. února do 31. prosince 2012 společností spřízněnou s jeho zaměstnavatelem se sídlem v Německu. C. G. Sopora měl po dobu 24 měsíců předcházejících přijetí do zaměstnání v Nizozemsku bydliště v Německu ve vzdálenosti kratší než 150 kilometrů od nizozemských hranic. Následně si své bydliště ponechal v Německu, přičemž si najal v Nizozemsku byt, v němž pobýval určitou část týdne.

8 C. G. Sopora a jeho zaměstnavatel požádali příslušný orgán o uplatnění paušálního režimu.

9 Tento orgán měl v rozhodnutí ze dne 11. dubna 2012, potvrzeném v návaznosti na stížnost podanou C. G. Soporou, za to, že posledně uvedený nesplňuje podmínku, podle níž musel mít po dobu delší než dvě třetiny z období 24 měsíců předcházejících přijetí do zaměstnání v Nizozemsku bydliště nacházející se ve vzdálenosti více než 150 kilometrů od nizozemských hranic.

10 C. G. Sopora podal proti tomuto rozhodnutí žalobu u Rechtbank te Breda (soud v Bredě). Posledně uvedený soud zmíněnou žalobu zamítl, když měl mimo jiné za to, že požadavek, aby pracovník měl bydliště v takové vzdálenosti od nizozemských hranic, není v rozporu s unijním právem.

11 C. G. Sopora podal proti rozhodnutí Rechtbank te Breda kasační opravný prostředek u Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska).

12 Ve svém předkládacím rozhodnutí si posledně uvedený soud klade otázku ohledně souladu paušálního režimu s unijním právem.

13 Nejprve uvádí, že nizozemský zákonodárce poukázal na to, že pracovníkům z jiných členských států zpravidla vznikají vyšší životní náklady, než jaké vznikají pracovníkům, kteří dlouhodobě pobývají v Nizozemsku. Uvedený zákonodárce si za účelem zabránění jakékoli diskuzi ohledně výše těchto nákladů původně přál, aby se na prvně uvedené pracovníky vztahoval ve všech případech a bez dalších důkazů paušální režim.

14 Předkládající soud následně upřesňuje důvody, proč bylo od 1. ledna 2012 zavedeno kritérium založené na vzdálenosti delší než 150 kilometrů od nizozemských hranic.

15 Uvádí, že paušální režim byl využíván v rozsáhlejší míře, než se předpokládalo při jeho přijetí, a že z toho vyplynulo narušení hospodářské soutěže v přeshraniční oblasti na úkor pracovníků s bydlištěm v Nizozemsku. Zaměstnavatelé se sídlem v tomto členském státě totiž využívali více služeb pracovníků s bydlištěm mimo tento členský stát, jimž mohli z důvodu uplatnění paušálního režimu vyplácet nižší mzdu a přitom jim za tutéž práci zaručili vyšší čistou odměnu. Vnitrostátní zákonodárce chtěl tuto situaci napravit tím, že z uplatnění paušálního režimu vyloučí pracovníky, u nichž je možné předpokládat, že jim vznikají nižší či dokonce nulové extrateritoriální náklady, jelikož se mohou každý den dopravit ze svého bydliště do místa výkonu práce a vrátit se zpět. Zavedl tak kritérium založené na vzdálenosti 150 kilometrů vzdušnou čarou mezi místem bydliště pracovníka nacházejícím se v členském státě původu a nizozemskými hranicemi. Uvedený zákonodárce měl za to, že při překročení takové vzdálenosti se pracovník nemůže dopravovat každý den do místa výkonu práce a vracet se zpět.

16 Podle předkládajícího soudu vnitrostátní zákonodárce uznal, že pokud jde o pracovníky s bydlištěm v členském státě původu ve vzdálenosti kratší než 150 kilometrů od nizozemských hranic, se vzdálenost, kterou musí urazit do místa výkonu práce, může podstatně měnit. Vnitrostátní zákonodárce měl však za to, že by zohlednění vzdálenosti mezi místem výkonu práce nacházejícím se v Nizozemsku a místem, kde měl pracovník bydliště v členském státě původu před přijetím do zaměstnání v Nizozemsku, bránily obtíže při uplatňování daňovou správou.

17 Předkládající soud si konečně klade otázku, zda zvolené kritérium vzdálenosti je základem odlišení mezi srovnatelnými situacemi a zda v případě, že představuje omezení volného pohybu pracovníků, může být toto omezení odůvodněno.

18 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jedná se o nepřímé rozlišování na základě státní příslušnosti nebo omezení volného pohybu pracovníků vyžadující odůvodnění, pokud právní předpisy členského státu umožňují, aby ‚pracovníkům, kteří přicestovali', byla poskytnuta náhrada za extrateritoriální náklady osvobozená od daně, na jejichž základě pracovníkům, kteří v době před přijetím do zaměstnání v tomto členském státu bydleli v zahraničí ve vzdálenosti více než 150 kilometrů od hranic tohoto členského státu, lze přiznat bez dalšího prokazování paušálně stanovenou náhradu nákladů osvobozenou od daně, a to i v případě, že částka náhrady převyšuje částku skutečných extrateritoriálních nákladů, zatímco pracovníkovi, který v dotčeném období bydlel v menší vzdálenosti od hranic, lze přiznat pouze náhradu nákladů osvobozenou od daně, jejíž částka je omezena do výše prokazatelných skutečných extrateritoriálních nákladů?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je dotčená nizozemská právní úprava, obsažená v nařízení ze dne 17. května 1965, kterým se provádí zákon z roku 1964 o dani z příjmů ze závislé činnosti, založena na naléhavých důvodech obecného zájmu?

3) V případě kladné odpovědi i na druhou otázku, jde kritérium 150 kilometrů obsažené v uvedené právní úpravě nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle?"

K předběžným otázkám

19 Úvodem je třeba uvést, že otázky položené předkládajícím soudem se týkají slučitelnosti daňového zvýhodnění, které členský stát přiznává pracovníkům, kteří před výkonem zaměstnání na jeho území měli bydliště v jiném členském státě v určité vzdálenosti od jeho hranic, s unijním právem. Toto zvýhodnění spočívá v paušálním osvobození náhrady za extrateritoriální náklady od daně z příjmů ze závislé činnosti do výše 30 % daňového základu, aniž by tito pracovníci museli prokazovat, že jim tyto výdaje skutečně vznikly a že tyto náklady dosahují výše této náhrady.

20 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, tudíž je, zda článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, na základě nichž členský stát stanoví ve prospěch pracovníků, kteří měli před výkonem zaměstnání na jeho území bydliště v jiném členském státě, poskytnutí daňového zvýhodnění spočívajícího v paušálním osvobození náhrady za extrateritoriální náklady od daně, za podmínky, že tito pracovníci měli bydliště ve vzdálenosti přesahující 150 kilometrů od jeho hranic.

21 Podle čl. 45 odst. 2 SFEU volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky.

22 Soudní dvůr konkrétně uvedl, že zásada rovného zacházení v oblasti odměňování za práci by byla zbavena účinku, jestliže by mohla být narušena vnitrostátními diskriminačními ustanoveními v oblasti daně z příjmů (rozsudky Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, bod 12, a Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 23).

23 Kromě toho podle ustálené judikatury pravidla rovného zacházení zakazují nejen zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také všechny skryté formy diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií, jako je kritérium bydliště, vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (rozsudky Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, bod 11, a Schumacker, EU:C:1995:31, bod 26).

24 Volný pohyb pracovníků tudíž zakazuje členskému státu, aby přijal opatření, které zvýhodňuje pracovníky s bydlištěm na jeho území, vede-li ke zvýhodnění tuzemských státních příslušníků, čímž tak vytváří diskriminaci na základě státní příslušnosti.

25 Dále pak s ohledem na znění čl. 45 odst. 2 SFEU, jehož cílem je odstranění jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti „mezi pracovníky členských států“, vykládaného ve světle článku 26 SFEU, je třeba mít za to, že uvedená svoboda zakazuje rovněž diskriminaci mezi nerezidentními pracovníky, vede-li k neodůvodněnému zvýhodnění státních příslušníků určitých členských států v porovnání s jinými.

26 Kromě toho přezkum právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení musí zohlednit cíl sledovaný touto právní úpravou, spočívající v usnadnění volného pohybu pracovníků s bydlištěm v jiných členských státech, kteří přijali zaměstnání v Nizozemsku, a kterým mohou v důsledku toho vzniknout dodatečné náklady, tím, že se paušální režim přizná těmto pracovníkům, a nikoli pracovníkům, kteří v Nizozemsku pobývají dlouhodobě.

27 Nizozemský zákonodárce, který měl za to, že od určité vzdálenosti mezi místem bydliště dotčených pracovníků, které se nachází v jiném členském státě, a místem výkonu práce v Nizozemsku již tito pracovníci nemohou každý den absolvovat cesty do práce a zpět, takže tito pracovníci jsou v zásadě přiměni k tomu, aby měli v Nizozemsku rovněž bydliště, a který měl za to, že dodatečné životní náklady, jež z toho vyplývají, jsou značné, tuto vzdálenost stanovil na 150 kilometrů od nizozemských hranic a horní hranici částky paušálního osvobození od daně stanovil na 30 % daňového základu.

28 Jak bylo uvedeno v bodě 6 tohoto rozsudku, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že se paušální režim neuplatní nikdy ke škodě uvedených pracovníků. Jestliže skutečně vynaložené extrateritoriální náklady překročí paušální hranici 30 %, mohou totiž získat, i když jsou splněny podmínky stanovené pro uplatnění paušálního režimu, osvobození náhrady za extrateritoriální náklady od daně na základě předložení příslušných důkazů.

29 Předkládající soud rovněž zdůrazňuje, že pracovníci, kteří nesplňují podmínku bydliště více než 150 kilometrů od nizozemských hranic, mohou využít osvobození náhrady za skutečně vynaložené extrateritoriální náklady od daně na základě předložení příslušných důkazů podle pravidla uvedeného v čl. 31a odst. 2 písm. e) zákona o dani z příjmů ze závislé činnosti. Tento případ však neumožňuje žádnou nadměrnou kompenzaci těchto nákladů na rozdíl od situací, v nichž je uplatněno paušální osvobození od daně, jelikož je toto osvobození od daně poskytnuto bez ohledu na skutečnou částku extrateritoriálních nákladů, i když je částka takových nákladů nulová.

30 Je tedy zřejmé, že všichni nerezidentní pracovníci, ať již se jejich bydliště nachází ve vzdálenosti více než 150 km od nizozemských hranic, či v kratší vzdálenosti, mohou využít osvobození náhrady za skutečné extrateritoriální náklady od daně. Administrativní zjednodušení pro uplatnění těchto extrateritoriálních nákladů, které vyplývá z uplatnění paušálního režimu, je však vyhrazeno pracovníkům, kteří mají bydliště ve vzdálenosti přesahující 150 kilometrů od těchto hranic.

31 Je rovněž nesporné, že z uplatnění paušálního režimu je tak vyloučena většina belgických pracovníků, jakož i část německých, francouzských a lucemburských pracovníků a pracovníků Spojeného království.

32 Paušálnímu přiznání daňového zvýhodnění, o kterém se má za to, že pokrývá situace, v nichž jsou hmotněprávní podmínky vyžadované pro uplatnění tohoto zvýhodnění nepopiratelně splněny, je přitom vlastní, že existují jiné situace, v nichž jsou z různých důvodů tyto podmínky rovněž splněny, přičemž v těchto jiných situacích vzniká rovněž nárok na toto zvýhodnění na základě předložení příslušných důkazů.

33 Ačkoli je pravda, že úvahy administrativní povahy nemohou odůvodnit to, že se členský stát odchýlí od pravidel unijního práva (rozsudek Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, bod 45), z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že nelze členským státům upírat možnost naplňovat legitimní cíle zavedením pravidel, která jsou příslušnými orgány snadno používána a kontrolována (viz rozsudky Komise v. Itálie, C-110/05, EU:C:2009:66, bod 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, bod 82, a Komise v. Španělsko, C-400/08, EU:C:2011:172, bod 124).

34 Pouhá skutečnost, že jsou stanoveny meze, pokud jde o vzdálenost s ohledem na místo bydliště pracovníků, přičemž se jako výchozí bod zohlední nizozemské hranice, a pokud jde o horní hranici přiznaného osvobození od daně, přičemž se jako výchozí bod zohlední daňový základ, i když – jak uvádí předkládající soud – to má nezbytně přibližný charakter, tedy nemůže sama o sobě zakládat nepřímou diskriminaci či omezení volného pohybu pracovníků. Platí to tím spíše, pokud se stejně jako v projednávané věci paušální režim uplatní ve prospěch pracovníků, kteří jej využívají, když značně omezuje administrativní kroky, které tito pracovníci musí učinit za účelem získání osvobození náhrady za extrateritoriální náklady od daně.

35 Jinak by tomu však mohlo být, kdyby – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – byly uvedené meze stanoveny tak, že by paušální režim systematicky vedl ke značné nadměrné kompenzaci skutečně vynaložených extrateritoriálních nákladů.

36 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, na základě nichž členský stát stanoví ve prospěch pracovníků, kteří měli před výkonem zaměstnání na jeho území bydliště v jiném členském státě, poskytnutí daňového zvýhodnění spočívajícího v paušálním osvobození náhrady za extrateritoriální náklady od daně do výše 30 % daňového základu, za podmínky, že tito pracovníci měli bydliště ve vzdálenosti přesahující 150 kilometrů od jeho hranic, ledaže by – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – uvedené meze byly stanoveny tak, že by toto osvobození od daně systematicky vedlo ke značné nadměrné kompenzaci skutečně vynaložených extrateritoriálních nákladů.

K nákladům řízení

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, na základě nichž členský stát stanoví ve prospěch pracovníků, kteří měli před výkonem zaměstnání na jeho území bydliště v jiném členském státě, poskytnutí daňového zvýhodnění spočívajícího v paušálním osvobození náhrady za extrateritoriální náklady od daně do výše 30 % daňového základu, za podmínky, že tito pracovníci měli bydliště ve vzdálenosti přesahující 150 kilometrů od jeho hranic, ledaže by – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – uvedené meze byly stanoveny tak, že by toto osvobození od daně systematicky vedlo ke značné nadměrné kompenzaci skutečně vynaložených extrateritoriálních nákladů.

Podpisy.