Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

24. februar 2015 *

»Præjudiciel forelæggelse — arbejdskraftens frie bevægelighed — artikel 45 TEUF — ligebehandling mellem ikke-hjemmehørende arbejdstagere — skattefordel i form af skattefritagelse for godtgørelser ydet af arbejdsgiveren — fast tildelt fordel — arbejdstagere fra en anden medlemsstat end dér, hvor arbejdspladsen er beliggende — krav om bopæl inden for en vis afstand fra grænsen til den medlemsstat, hvor arbejdsstedet er beliggende«

I sag C-512/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 9. august 2013, indgået til Domstolen den 25. september 2013, i sagen:

C.G. Sopora

mod

Staatssecretaris van Financiën

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, vicepræsidenten, K. Lenaerts, afdelingsformændene A. Tizzano, L. Bay Larsen og T. von Danwitz samt dommerne A. Rosas, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 2. september 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

— C.G. Sopora ved belastingadviseurs P. Kavelaars, J. Schaap og J. Korving

— den nederlandske regering ved M. de Ree og M. Bulterman, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved W. Roels og J. Enegren, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. november 2014,

* Processprog: nederlandsk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af reglerne om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Den Europæiske Union.

2 Anmodningen er blevet indgivet inden for rammerne af en tvist mellem C.G. Sopora og Staatssecretaris van Financiën vedrørende afslaget på den pågældendes anmodning om den faste fritagelse for en godtgørelse med tilknytning til det arbejde, som han bestrider i Nederlandene.

Retsforskrifter

3 Ifølge artikel 31, stk. 1, i Wet op de loonbelasting 1964 (lov om lønskat) i udgaven fra 2012 (herefter »lønskatteloven«) omfatter den skattepligtige lønindkomst visse godtgørelser, som arbejdsgiveren yder arbejdstageren.

4 Godtgørelserne kan imidlertid i henhold til lønskattelovens artikel 31a, stk. 2, litra e), være skattefritaget, såfremt de dækker supplerende omkostninger, som arbejdstageren har, fordi han, i en periode på højst otte år, har ophold uden for sin oprindelsesstat (såkaldte »ekstraterritoriale omkostninger«).

5 Bekendtgørelsen af 17. maj 1965 om gennemførelse af lønskatteloven fra 1964, som ændret ved bekendtgørelse af 23. december 2010, fastlægger de nærmere bestemmelser for anvendelsen af denne lov fra den 1. januar 2012. Den fastsætter en fritagelse for lønskat til fordel for en »indrejst arbejdstager«, som defineret i dens artikel 10e, stk. 2, litra b), med følgende ordlyd:

»[en] i et andet land rekrutteret […] arbejdstager […]:

1° som besidder specifikke kompetencer, der ikke findes eller er sjældne på det nederlandske arbejdsmarked, og

2° som i mere end to tredjedele af de 24 måneder umiddelbart før ansættelsen i Nederlandene boede i en afstand af mere end 150 km fra Nederlandenes grænse, bortset fra det nederlandske territorialfarvand og Kongerigets eksklusive økonomiske zone som omhandlet i artikel 1 i lov om oprettelse af en eksklusiv økonomisk zone«.

6 Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen er i besiddelse af, at godtgørelser for ekstraterritoriale omkostninger er skattefrie op til 30% af beskatningsgrundlaget, uden at det kræves, at disse omkostninger skal dokumenteres (herefter »standardordningen«), på fælles anmodning af »den indrejste arbejdstager« og arbejdsgiveren. Beskatningsgrundlaget udgøres i det væsentlige af lønnen fra tjenesteforholdet og godtgørelsen for ekstraterritoriale omkostninger. Det er desuden altid muligt at fremlægge dokumentation for højere faktiske omkostninger og at opnå en skattefritagelse for nævnte godtgørelse op til beløbet for disse omkostninger. Desuden er det hvad angår en arbejdstager, der er rekrutteret i en anden medlemsstat, og som ikke opfylder kravet om at være bosiddende mere end 150 kilometer fra den nederlandske grænse, også muligt at opnå en skattefritagelse for en godtgørelse svarende til de afholdte ekstraterritoriale omkostninger, som der kan fremlægges dokumentation for.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 C.G. Sopora arbejdede i Nederlandene fra den 1. februar 2012 til den 31. december 2012 for et selskab, der var forbundet med hans i Tyskland etablerede arbejdsgiver. I de 24 måneder, der gik forud for hans ansættelse i Nederlandene, boede C.G. Sopora i Tyskland i en afstand af mindre end 150 km fra den nederlandske grænse. Han opretholdt herefter sin bopæl i Tyskland, samtidig med at han lejede en lejlighed i Nederlandene for at opholde sig dér en del af ugen.

8 C.G. Sopora og hans arbejdsgiver anmodede den kompetente myndighed om at anvende standardordningen.

9 Ved afgørelse af 11. april 2012, som siden, efter C.G. Soporas indgivelse af en indsigelse, blev opretholdt, fandt denne myndighed, at sidstnævnte ikke opfyldte betingelsen om, at han i mere end to tredjedele af perioden på 24 måneder før sin ansættelse i Nederlandene skulle have boet i en afstand af mere end 150 km fra den nederlandske grænse.

10 C.G. Sopora anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse for Rechtbank te Breda (byretten i Breda). Sidstnævnte forkastede nævnte søgsmål efter særligt at have fastslået, at kravet om, at arbejdstageren skal være bosiddende i en sådan afstand fra den nederlandske grænse, ikke var i strid med EU-retten.

11 C.G. Sopora iværksatte kassationsanke til prøvelse af Rechtbank te Bredas afgørelse for Hoge Raad der Nederlanden (den nederlandske højesteret).

12 I forelæggelsesafgørelsen er sidstnævnte ret i tvivl om, hvorvidt standardordningen er forenelig med EU-retten.

13 Den har for det første angivet, at den nationale lovgiver havde anført, at arbejdstagere fra andre medlemslande i almindelighed har højere leveomkostninger end arbejdstagere, der i en længere periode har haft bopæl i Nederlandene. For at undgå diskussioner om størrelsen af disse omkostninger ønskede nævnte lovgiver oprindeligt, at de førstnævnte af disse arbejdstagere under alle omstændigheder og uden nærmere dokumentation skulle være omfattet af standardordningen.

14 Den forelæggende ret har derefter præciseret grundene til, at kravet om en afstand på 150 km fra den nederlandske grænse blev indført den 1. januar 2012.

15 Den har anført, at standardordningen var blevet anvendt i større omfang, end man havde forestillet sig ved vedtagelse heraf, og at dette skabte en konkurrencefordrejning i grænseområdet til skade for arbejdstagere med bopæl i Nederlandene. Arbejdsgivere med hjemsted i denne medlemsstat anvendte således i stigende grad arbejdstagere, der boede uden for sidstnævnte, som de på grund af anvendelsen af standardordningen kunne udbetale en lavere løn, samtidig med at disse blev sikret en højere nettoløn for det samme stykke arbejde. Den nationale lovgiver ønskede at rette op på denne situation ved at udelukke arbejdstagere fra standardordningen, hvor det måtte antages, at de hver dag kunne rejse frem og tilbage mellem deres bopæl og deres arbejdsplads og derfor ikke eller kun i ringe omfang havde ekstraterritoriale omkostninger. Lovgiver indførte derfor kravet om en afstand på mere end 150 km i luftlinje mellem arbejdstagerens bopæl i oprindelsesmedlemsstaten og den nederlandske grænse. Nævnte lovgiver vurderede, at arbejdstageren ikke ud over en sådan afstand dagligt ville kunne rejse frem og tilbage til sin arbejdsplads.

16 Ifølge den forelæggende ret har den nationale lovgiver erkendt, at for arbejdstagere, der i oprindelsesmedlemsstaten bor mindre end 150 km fra den nederlandske grænse, kan afstanden til deres arbejdsplads variere betragteligt. Den fandt under alle omstændigheder, at en hensyntagen til afstanden mellem arbejdstagerens arbejdsplads i Nederlandene og det sted, hvor arbejdstageren boede i oprindelsesmedlemsstaten før ansættelsen i Nederlandene, ville give skattemyndighederne problemer ved gennemførelse af loven.

17 Den forelæggende ret ønsker endelig oplyst, om det valgte afstandskrav giver anledning til en sondring mellem sammenlignelige tilfælde, og om den, såfremt den udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, kan være begrundet.

18 På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er der tale om en indirekte forskelsbehandling – der skal begrundes – på grundlag af nationalitet eller om en restriktion for arbejdskraftens frie bevægelighed, hvis en medlemsstats lovgivning giver mulighed for en skattefri omkostningsgodtgørelse for ekstraterritoriale omkostninger til indrejste arbejdstagere, og arbejdstagere, der før ansættelsen i denne medlemsstat boede i udlandet i en afstand af mere end 150 km fra denne medlemsstats grænse, uden nærmere dokumentation kan få tilkendt en fast skattefri omkostningsgodtgørelse, også når dennes beløb er større end de faktiske ekstraterritoriale omkostninger, mens den skattefrie godtgørelse til arbejdstagere, der i denne periode boede i mindre afstand fra denne medlemsstat, er begrænset til det påviselige faktiske beløb af de ekstraterritoriale omkostninger?

2) Såfremt spørgsmål 1 skal besvares bekræftende, beror den pågældende nederlandske ordning i bekendtgørelsen af 17. maj 1965 om gennemførelse af lønskatteloven fra 1964 da på tvingende almene hensyn?

3) Såfremt også spørgsmål 2 skal besvares bekræftende, går 150-kilometerkravet i denne ordning da videre end nødvendigt for at nå det hermed tilsigtede mål?«

Om de præjudicielle spørgsmål

19 Indledningsvis bemærkes, at de af den forelæggende ret forelagte spørgsmål vedrører foreneligheden med EU-retten af en skattefordel, som en medlemsstat giver til arbejdstagere, som før ansættelsen på dens område boede i en anden medlemsstat i en vis afstand fra dens grænse. Denne fordel består i fast fritagelse for lønskat af en godtgørelse for ekstraterritoriale omkostninger på indtil 30% af beskatningsgrundlaget, uden at disse arbejdstagere skal påvise, at de faktisk har afholdt disse omkostninger, eller at disse omkostninger er lige så høje som godtgørelsesbeløbet.

20 Med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 45 TEUF skal læses således, at den er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorved en medlemsstat har vedtaget at give en skattefordel til arbejdstagere, der havde bopæl i en anden medlemsstat før tiltrædelsen af arbejdet på dens område, bestående i en fast skattefritagelse for en godtgørelse for ekstraterritoriale omkostninger på betingelse af, at disse arbejdstagere har været bosiddende i en afstand på mere end 150 km fra medlemsstatens grænse.

21 Det følger af ordlyden af artikel 45, stk. 2, EF, at arbejdskraftens frie bevægelighed forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår.

22 Domstolen har særligt fastslået, at princippet om ligebehandling for så vidt angår aflønning ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning (domme Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, præmis 12, og Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 23).

23 Det er desuden fast restpraksis, at reglerne om ligebehandling både forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet og enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre sondringskriterier, såsom et bopælskriterium, faktisk fører til samme resultat (domme Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, præmis 11, og Schumacker, EU:C:1995:31, præmis 26).

24 Den frie bevægelighed for arbejdstagere forbyder således for det første en medlemsstat at vedtage en foranstaltning, der begunstiger arbejdstagere, der er bosiddende på dens område, hvis den fører til begunstigelse af nationale statsborgere og således skaber en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

25 Henset til ordlyden af artikel 45, stk. 2, TEUF, der har til formål at afskaffe enhver form for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet »af medlemsstaternes arbejdstagere«, sammenholdt med artikel 26 TEUF, bemærkes for det andet, at nævnte ordlyd også forbyder forskelsbehandling mellem ikke-hjemmehørende arbejdstagere, hvis denne fører til en ubehørig begunstigelse af statsborgere fra visse medlemsstater fremfor andre.

26 Gennemgangen af den i hovedsagen omhandlede lovgivning skal tage hensyn til formålet hermed, der består i at fremme den frie bevægelighed for arbejdstagere med bopæl i andre medlemsstater, som har taget ansættelse i Nederlandene, og som derfor sandsynligvis skal afholde ekstraudgifter, ved at lade disse arbejdstagere og ikke arbejdstagere, som i en længere periode har haft bopæl i Nederlandene, være omfattet af standardordningen.

27 Den nederlandske lovgiver har under henvisning til for det første, at det ud over en vis afstand mellem de berørte arbejdstageres bopæl, der er beliggende i en anden medlemsstat, og disses arbejdsplads i Nederlandene ikke længere er muligt for disse arbejdstagere dagligt at foretage rejsen frem og tilbage, således at de i princippet er nødt til også at bosætte sig i Nederlandene, og for det andet, at de deraf følgende ekstraudgifter til underhold er betragtelige, fastsat denne afstand til 150 kilometer fra den nederlandske grænse og loftet for den faste skattefritagelse til 30% af beskatningsgrundlaget.

28 Som nævnt i nærværende doms præmis 6, fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at standardordningen aldrig er til skade for nævnte arbejdstagere. Selv om deres ekstraterritoriale omkostninger faktisk overstiger det faste loft på 30%, vil det således være muligt for dem at opnå en skattefritagelse for en godtgørelse for ekstraterritoriale omkostninger mod fremlæggelse af passende dokumentation, selv når betingelserne for anvendelsen af standardordningen er opfyldt.

29 Den forelæggende ret har også understreget, at arbejdstagere, som ikke opfylder betingelsen om at være bosat mere end 150 km fra den nederlandske grænse, kan opnå skattefritagelse for en godtgørelse af faktisk afholdte ekstraterritoriale omkostninger mod fremlæggelse af passende dokumentation i henhold til reglen i lønskattelovens artikel 31a, stk. 2, litra e). I dette tilfælde er det dog ikke muligt at få overkompensation for disse omkostninger i modsætning til tilfælde, hvor den faste skattefritagelse finder anvendelse, idet sidstnævnte tildeles uanset det faktiske beløb for de ekstraterritoriale omkostninger, og selv når beløbet for sådanne omkostninger er nul.

30 Det lader således til, at alle ikke-hjemmehørende arbejdstagere, uanset om deres bopæl ligger mere end 150 km fra den nederlandske grænse eller i en kortere afstand fra sidstnævnte, kan være omfattet af en skattefritagelse for en godtgørelse for faktiske ekstraterritoriale omkostninger. Den administrative forenkling af indberetningen af disse ekstraterritoriale omkostninger, som følger af at være omfattet af standardordningen, er imidlertid forbeholdt arbejdstagere, som er bosiddende mere end 150 km fra denne grænse.

31 Det er desuden ubestridt, at størstedelen af de belgiske arbejdstagere samt en del af de tyske, franske, luxembourgske og britiske arbejdstagere således er udelukket fra at være omfattet af standardordningen.

32 Det er dog givet inhærent i den faste tildeling af en skattefordel, som antages at dække de tilfælde, hvor de materielle betingelser for at være omfattet af denne fordel uomtvisteligt er opfyldt, at der er andre tilfælde, hvor disse betingelser af forskellige grunde også er opfyldt, idet disse andre tilfælde i øvrigt giver en ret til denne fordel mod fremlæggelse af passende dokumentation.

33 Selv om forvaltningsmæssige hensyn ikke kan begrunde, at en medlemsstat fraviger EU-rettens regler (dom Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, præmis 45), fremgår det ligeledes af Domstolens praksis, at medlemsstaterne ikke kan afskæres fra muligheden for at opfylde legitime mål ved at indføre generelle regler, som de kompetente myndigheder let kan forvalte og håndhæve (jf. domme Kommissionen mod Italien, C-110/05, EU:C:2009:66, præmis 67, Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, præmis 82, og Kommissionen mod Spanien, C-400/08, EU:C:2011:172, præmis 124).

34 Det forhold alene, at der fastsættes begrænsninger med hensyn til afstanden i forhold til stedet for arbejdstagernes bopæl og loftet for den indrømmede skattefritagelse, idet der tages udgangspunkt i henholdsvis den nederlandske grænse og beskatningsgrundlaget, selv om dette, som anført af den forelæggende ret, er nødvendigt og udviser en vis grovhed, kan ikke i sig selv udgøre en indirekte forskelsbehandling eller en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed. Dette gælder så meget desto mere, når standardordningen, som i den foreliggende sag, er til fordel for de arbejdstagere, som er omfattet heraf, fordi den betragteligt reducerer de administrative skridt, som disse arbejdstagere skal tage for at opnå skattefritagelsen for godtgørelsen for ekstraterritoriale omkostninger.

35 Det kunne dog forholde sig anderledes, hvis nævnte grænser var fastsat således, at standardordningen automatisk gav anledning til en nettooverkompensation for de faktisk afholdte ekstraterritoriale omkostninger, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

36 Henset til de ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omtvistede, hvorefter en medlemsstat til fordel for arbejdstagere, der før tiltrædelsen af et arbejde på dens område havde bopæl i en anden medlemsstat, foreskriver indrømmelse af en skattefordel bestående i en fast skattefritagelse for en godtgørelse for ekstraterritoriale omkostninger på op til 30% af beskatningsgrundlaget på betingelse af, at disse arbejdstagere har været bosiddende i en afstand på mere end 150 km fra medlemsstatens grænse, medmindre disse grænser er blevet fastsat således, at denne skattefritagelse automatisk giver anledning til en nettooverkompensation for de faktisk afholdte ekstraterritoriale omkostninger, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

Artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omtvistede, hvorefter en medlemsstat til fordel for arbejdstagere, der før tiltrædelsen af et arbejde på dens område havde bopæl i en anden medlemsstat, foreskriver indrømmelse af en skattefordel bestående i en fast skattefritagelse for en godtgørelse for ekstraterritoriale omkostninger på op til 30% af beskatningsgrundlaget på betingelse af, at disse arbejdstagere har været bosiddende i en afstand på mere end 150 km fra medlemsstatens grænse, medmindre disse grænser er blevet fastsat således, at denne skattefritagelse automatisk giver anledning til en nettooverkompensation for de faktisk afholdte ekstraterritoriale omkostninger, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter