Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 24. februára 2015*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Voľný pohyb pracovníkov — Článok 45 ZFEÚ — Rovnosť zaobchádzania medzi pracovníkmi nerezidentmi — Daňové zvýhodnenie spočívajúce v oslobodení od náhrady výdavkov zamestnávateľa — Paušálne poskytnuté zvýhodnenie — Pracovníci pochádzajúci z členského štátu odlišného od členského štátu ich pracoviska — Podmienka bydliska v určitej vzdialenosti od hranice členského štátu pracoviska“

Vo veci C-512/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 9. augusta 2013 a doručený Súdnemu dvoru 25. septembra 2013, ktorý súvisí s konaním:

C. G. Sopora

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, podpredseda K. Lenaerts, predsedovia komôr A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, sudcovia A. Rosas, A. Arabadžiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 2. septembra 2014,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— C. G. Sopora, v zastúpení: P. Kavelaars, J. Schaap a J. Korving, belastingadviseurs,

— holandská vláda, v zastúpení: M. de Ree a M. Bulterman, splnomocnené zástupkyne,

— Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a J. Enegren, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní z 13. novembra 2014,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: holandčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu predpisov súvisiacich s voľným pohybom pracovníkov v rámci Európskej únie.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníci sú pán Sopora a Staatssecretaris van Financiën, vo veci zamietnutia návrhu dotknutej osoby smerujúceho k získaniu paušálnej náhrady výdavkov v režime oslobodenia od dane v súvislosti so zamestnaním, ktoré vykonáva v Holandsku.

Právny rámec

3 Podľa článku 31 ods. 1 zákona o dani z príjmov z roku 1964 (Wet op de loonbelasting 1964) v znení z roku 2012 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) predstavujú určité náhrady výdavkov vyplatené zamestnancom súčasť zdaniteľnej mzdy.

4 Podľa článku 31a ods. 2 písm. e) zákona o dani z príjmov však môžu byť náhrady výdavkov oslobodené od tejto dane, keď sa poskytujú ako náhrada za dodatočné náklady, nazývané „extrateritoriálne výdavky“, ktoré vzniknú pracovníkovi z dôvodu jeho pobytu počas obdobia nepresahujúceho osem rokov mimo štátu pôvodu.

5 Nariadenie zo 17. mája 1965 o vykonaní zákona z roku 1964 o dani z príjmov v znení nariadenia z 23. decembra 2010 upravuje podmienky uplatňovania tohto zákona od 1. januára 2012. Stanovuje oslobodenie od dane z príjmov v prospech „pracovníkov, ktorí pricestovali“, definovaných v článku10e ods. 2 písm. b) v tomto znení:

„pracovník zamestnaný v inom štáte…:

1. ktorý má osobitné zručnosti, ktoré sa nevyskytujú alebo sú zriedkavé na holandskom trhu práce, a

2. ktorý viac ako dve tretiny z obdobia 24 mesiacov predchádzajúcich jeho prijatiu do zamestnania v Holandsku mal bydlisko vo vzdialenosti viac ako 150 [kilometrov] od holandských hraníc, s výnimkou holandských pobrežných vôd a výhradnej hospodárskej zóny kráľovstva v zmysle článku 1 zákona o vzniku výhradnej hospodárskej zóny.“

6 Zo spisu, ktorým disponuje Súdny dvor, vyplýva, že náhrady priznané v súvislosti s extrateritoriálnymi výdavkami sú oslobodené od dane, v tomto prípade vo výške 30 % daňového základu, bez potreby predloženia dôkazu o existencii týchto výdavkov (ďalej len „paušálna úprava“) na základe spoločnej žiadosti „pracovníka, ktorý pricestoval“ a zamestnávateľa. Zdaniteľný základ tvorí predovšetkým odmena za prácu a náhrada za extrateritoriálne výdavky. Okrem toho je naďalej možné predložiť dôkazy o vyšších výdavkoch, ktoré boli vynaložené, a získať oslobodenie uvedenej náhrady od dane vo výške týchto výdavkov. Navyše pracovník prijatý do zamestnania v inom členskom štáte, ktorý nesplnil podmienku týkajúcu sa bydliska vo vzdialenosti viac ako 150 kilometrov od holandských hraníc, môže tiež získať oslobodenie od náhrad, ktoré zodpovedajú vzniknutým extrateritoriálnym výdavkom, ktorých vznik môže preukázať.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Pán Sopora bol zamestnaný v Holandsku od 1. februára 2012 do 31. decembra 2012 spoločnosťou prepojenou s jeho zamestnávateľom so sídlom v Nemecku. Pán Sopora mal počas obdobia 24 mesiacov pred jeho zamestnaním v Holandsku bydlisko v Nemecku vo vzdialenosti menej ako 150 kilometrov od holandskej hranice. Následne si ponechal bydlisko v Nemecku a prenajímal si byt v Holandsku, aby v ňom býval určitú časť týždňa.

8 Pán Sopora a jeho zamestnávateľ požiadali príslušný orgán o uplatnenie paušálnej úpravy.

9 Tento orgán v rozhodnutí z 11. apríla 2012, ktoré bolo potvrdené po podaní sťažnosti pánom Soporom, určil, že pán Sopora nesplnil podmienku, podľa ktorej musel počas posledných 24 mesiacov pred začiatkom svojho zamestnania v Holandsku bývať dlhšie ako dve tretiny z tohto obdobia vo vzdialenosti viac ako 150 kilometrov od holandskej hranice.

10 Pán Sopora podal žalobu proti tomuto rozhodnutiu na Rechtbank te Breda (Okresný súd v Brede). Tento súd zamietol uvedenú žalobu hlavne po tom, ako skonštatoval, že požiadavka, podľa ktorej musel pracovník bývať v určitej vzdialenosti od holandskej hranice, nie je v rozpore s právom Únie.

11 Pán Sopora podal kasačný opravný prostriedok proti rozhodnutiu Rechtbank te Breda na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska).

12 Tento posledný uvedený súd sa vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania pýta na súlad paušálnej úpravy s právom Únie.

13 Po prvé uvádza, že holandský zákonodarca uviedol, že pracovníci pochádzajúci z iných členských štátov majú spravidla vyššie životné náklady v porovnaní s pracovníkmi dlhodobo usadenými v Holandsku. Zákonodarca chcel pôvodne na pracovníkov pochádzajúcich zo zahraničia, v každom prípade a bez ďalších dokladov, uplatniť paušálnu úpravu, aby sa zabránilo sporom o výške týchto nákladov.

14 Následne vnútroštátny súd spresňuje dôvody, pre ktoré bolo s platnosťou od 1. januára 2012 zavedené kritérium založené na vzdialenosti viac ako 150 kilometrov od holandskej hranice.

15 Uvádza, že paušálna úprava bola používaná v širšej miere, ako sa predpokladalo pri jej prijatí, a z toho vyplýva narušenie hospodárskej súťaže v pohraničnom regióne na úkor pracovníkov s bydliskom v Holandsku. Zamestnávatelia so sídlom v tomto členskom štáte viac zamestnávali pracovníkov s bydliskom mimo tohto členského štátu, ktorým mohli z dôvodu uplatnenia paušálnej úpravy dávať nižší plat, pričom im zaručovali vyššiu čistú odmenu za rovnakú prácu. Vnútroštátny zákonodarca chcel napraviť túto situáciu vylúčením uplatnenia paušálnej úpravy na pracovníkov, o ktorých sa mohlo predpokladať, že im vznikali nižšie extrateritoriálne výdavky, respektíve žiadne, v prípade, keď sa mohli každodenne dostaviť zo svojho bydliska na svoje pracovisko a vrátiť sa späť. Zaviedol tak kritérium založené na vzdialenosti 150 kilometrov vzdušnou čiarou medzi bydliskom pracovníka nachádzajúcim sa v domovskom členskom štáte a holandskou hranicou. Uvedený zákonodarca sa domnieval, že väčšia vzdialenosť by neumožňovala pracovníkovi dostaviť sa každodenne na pracovisko a vrátiť sa z neho späť.

16 Podľa vnútroštátneho súdu vnútroštátny zákonodarca uznal, že v prípade pracovníkov s bydliskom v členskom štáte pôvodu vo vzdialenosti menej ako 150 kilometrov od holandskej hranice sa môže vzdialenosť, ktorá ich oddeľuje od ich pracoviska, výrazne odlišovať. Domnieval sa však, že zohľadnenie vzdialenosti medzi pracoviskom nachádzajúcim sa v Holandsku a bydliskom pracovníka v členskom štáte pôvodu predtým, ako bol zamestnaný v Holandsku, môže viesť k problémom súvisiacim s tým, ako ju uplatňujú daňové orgány.

17 Vnútroštátny súd sa pýta, či je stanovené kritérium vzdialenosti základom odlišovania porovnateľných situácií a či môže byť odôvodnené v prípade, keď predstavuje prekážku voľného pohybu pracovníkov.

18 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ide o nepriame rozlišovanie na základe štátnej príslušnosti alebo o obmedzenie voľného pohybu pracovníkov, ktoré si vyžaduje odôvodnenie, keď zákonná úprava členského štátu umožňuje ‚pracovníkom, ktorí tam pricestovali‘, získať v režime oslobodenia od dane náhradu za

extrateritoriálne výdavky a podľa ktorej pracovníkom, ktorí v čase pred prijatím do zamestnania v tomto členskom štáte bývali v zahraničí vo vzdialenosti viac ako 150 kilometrov od hranice tohto členského štátu, možno v režime oslobodenia od dane bez predloženia ďalších dôkazov priznať paušálnu náhradu nákladov, a to aj v prípade, že suma náhrady prevyšuje skutočnú výšku extrateritoriálnych výdavkov, pričom v prípade pracovníka, ktorý v uvedenom období býval v menšej vzdialenosti od tohto členského štátu, je náhrada obmedzená na výšku preukázateľných skutočných extrateritoriálnych výdavkov?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: zakladá sa v tomto prípade predmetná holandská úprava obsiahnutá v nariadení zo 17. mája 1965 o vykonávaní zákona o dani z príjmov z roku 1964 na naliehavých dôvodoch všeobecného záujmu?

3. V prípade kladnej odpovede aj na druhú otázku: ide kritérium 150 kilometrov v uvedenej úprave nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa sledovaného touto právnou úpravou?“

O prejudiciálnych otázkach

19 V prvom rade je potrebné uviesť, že otázky položené vnútroštátnym súdom sa týkajú zlučiteľnosti daňového zvýhodnenia, ktoré členský štát poskytne pracovníkom, ktorí mali pred nástupom do zamestnania na jeho území bydlisko v inom členskom štáte v určitej vzdialenosti od jeho hranice, s právom Únie. Toto zvýhodnenie pozostáva z paušálneho spôsobu oslobodenia od dane z príjmov týkajúce sa náhrady za extrateritoriálne výdavky vo výške 30 % daňového základu bez toho, aby mali pracovníci povinnosť preukázať, že im skutočne vznikli uvedené výdavky alebo že tieto výdavky dosahovali výšku tejto náhrady.

20 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa tak vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 45 ZFEÚ chápať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu predpisu, o aký ide vo veci samej, ktorým členský štát stanovuje v prospech pracovníkov, ktorí mali bydlisko v inom členskom štáte pred nástupom do zamestnania na jeho území, poskytnutie daňového zvýhodnenia pozostávajúceho z paušálneho spôsobu oslobodenia od dane náhrady za extrateritoriálne výdavky pod podmienkou, že títo pracovníci mali bydlisko vo vzdialenosti viac ako 150 kilometrov od jeho hranice.

21 Podľa článku 45 ods. 2 ZFEÚ zahŕňa voľný pohyb pracovníkov odstránenie akejkoľvek diskriminácie medzi pracovníkmi členských štátov na základe štátnej príslušnosti, pokiaľ ide o zamestnanie, odmenu za prácu a iné pracovné podmienky.

22 Súdny dvor najmä rozhodol, že zásada rovnosti zaobchádzania v oblasti odmeňovania by bola zbavená účinku, ak by mohla byť porušená diskriminačnými vnútroštátnymi ustanoveniami v oblasti dane z príjmu (rozsudky Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, bod 12, a Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 23).

23 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry zakazujú predpisy týkajúce sa rovnosti zaobchádzania nielen zjavnú diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti, ale tiež každú formu skrytej diskriminácie, ktorá pri uplatňovaní ostatných kritérií na odlišovanie, akým je kritérium bydliska, smeruje v skutočnosti k rovnakému výsledku (rozsudky Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, bod 11, a Schumacker, EU:C:1995:31, bod 26).

24 Preto voľný pohyb pracovníkov na jednej strane zakazuje členskému štátu prijať opatrenie, ktoré zvýhodňuje pracovníkov s bydliskom na jeho území, ak smeruje k zvýhodňovaniu vlastných štátnych príslušníkov, čím vytvára diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti.

25 Na strane druhej vzhľadom na znenie článku 45 ods. 2 ZFEÚ, ktorého cieľom je odstránenie akejkoľvek formy diskriminácie „medzi pracovníkmi členských štátov“ založenej na štátnej príslušnosti v kontexte článku 26 ZFEÚ, je potrebné zastávať názor, že uvedená sloboda zakazuje aj diskrimináciu medzi pracovníkmi nerezidentmi, ak vedie k neodôvodnenému zvýhodňovaniu príslušníkov určitých členských štátov vo vzťahu k iným štátnym príslušníkom.

26 Okrem toho pri skúmaní predpisov, o ktoré ide vo veci samej, treba zohľadniť cieľ sledovaný týmito predpismi, ktorý pozostáva z uľahčenia voľného pohybu pracovníkov s bydliskom v iných členských štátoch, ktorí prijali prácu v Holandsku a ktorým z tohto dôvodu môžu vzniknúť dodatočné náklady, a uplatniť na týchto pracovníkov paušálnu úpravu na rozdiel od pracovníkov s dlhodobým pobytom v Holandsku.

27 Holandský zákonodarca sa na jednej strane domnieval, že nad určitú vzdialenosť medzi bydliskom dotknutých pracovníkov nachádzajúcim sa v inom členskom štáte a ich pracoviskom v Holandsku nemôžu títo pracovníci každodenne cestovať tam a späť, v dôsledku čoho musia dotknutí pracovníci v podstate v Holandsku bývať, a na strane druhej, že dodatočné životné náklady, ktoré v dôsledku toho vznikajú, sú značné, preto stanovil túto vzdialenosť na 150 kilometrov od holandskej hranice a limit na výšku paušálneho oslobodenia od dane na 30 % zdaniteľného základu.

28 Ako bolo uvedené v bode 6 tohto rozsudku, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že paušálna úprava nikdy nemôže byť na ujmu uvedených pracovníkov. V prípade, ak skutočne vynaložené extrateritoriálne výdavky prekročia paušálny limit 30 %, budú môcť, aj napriek splneniu podmienok stanovených na uplatnenie paušálnej úpravy, získať oslobodenie od dane za extrateritoriálne výdavky po predložení náležitých dôkazov.

29 Vnútroštátny súd chce ešte zdôrazniť, že pracovníci, ktorí nesplnili podmienku bydliska vo vzdialenosti viac ako 150 kilometrov od holandskej hranice, môžu využiť oslobodenie od náhrady za skutočne vynaložené extrateritoriálne výdavky po predložení náležitých dôkazov v zmysle pravidla stanoveného v článku 31a ods. 2 písm. e) zákona o dani z príjmov. Tento prípad však nepovoľuje nadmerné kompenzovanie týchto výdavkov, na rozdiel od situácií, v ktorých sa uplatňuje paušálne daňové oslobodenie poskytované bez ohľadu na skutočnú výšku sumy extrateritoriálnych výdavkov aj v prípade, keď je výška sumy týchto výdavkov nulová.

30 Je teda zrejmé, že všetci pracovníci nerezidenti, ktorých bydlisko sa nachádza vo vzdialenosti viac ako 150 kilometrov od holandskej hranice alebo v kratšej vzdialenosti od hranice, môžu využiť daňové oslobodenie náhrady za skutočné extrateritoriálne výdavky. Administratívne zjednodušenie osvedčenia o týchto extrateritoriálnych výdavkoch, ktoré vyplýva z paušálnej úpravy, sa však uplatňuje len na pracovníkov s bydliskom vo vzdialenosti viac ako 150 kilometrov od tejto hranice.

31 Je tiež nesporné, že z uplatnenia paušálnej úpravy je vylúčená väčšina belgických pracovníkov, ako aj časť pracovníkov pochádzajúcich z Nemecka, Francúzska, Luxemburska a Veľkej Británie.

32 S paušálnym uplatnením daňového zvýhodnenia, ktoré sa má uplatniť v situáciách, v ktorých hmotné podmienky vyžadované na využitie tejto výhody sú nepochybne splnené, sa spája existencia iných situácií, v ktorých sú z odlišných dôvodov tiež splnené tieto podmienky, pričom v týchto situáciách vzniká okrem iného nárok na toto zvýhodnenie po predložení náležitých dôkazov.

33 Je síce pravda, že úvahy administratívnej povahy nemôžu odôvodniť výnimku z právnych predpisov Únie pre členský štát (rozsudok Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, bod 45), z judikatúry Súdneho dvora však tiež vyplýva, že nebude možné odňať členským štátom možnosť dosiahnutia legitímnych cieľov zavedením predpisov, ktoré sú ľahko spravované a kontrolované príslušnými orgánmi (pozri rozsudky Komisia/Taliansko, C-110/05, EU:C:2009:66, bod 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, bod 82, a Komisia/Španielsko, C-400/08, EU:C:2011:172, bod 124).

34 Samotná skutočnosť stanovenia hraníc týkajúcich sa vzdialenosti vo vzťahu k bydlisku pracovníkov a limitu na priznané oslobodenie pri zohľadnení holandskej hranice a daňového základu ako východiskového bodu, aj keď ako uvádza vnútroštátny súd to nevyhnutne vykazuje približnú povahu, netvorí sama osebe nepriamu diskrimináciu alebo iné obmedzenie voľného pohybu pracovníkov. To platí predovšetkým v prípade, o aký ide vo veci samej, keď paušálna úprava zvýhodňuje pracovníkov, ktorí ju využívajú, vzhľadom na to, že výrazne znižuje administratívne zaťaženie, ktoré títo pracovníci musia podstúpiť na získanie oslobodenia od náhrady za extrateritoriálne výdavky.

35 Situácia by bola odlišná, ak by boli uvedené limity stanovené takým spôsobom, že by táto paušálna úprava systematicky viedla k čistej nadmernej kompenzácii skutočne vynaložených extrateritoriálnych výdavkov, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

36 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 45 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnemu predpisu, o aký ide vo veci samej, ktorým členský štát stanovuje v prospech pracovníkov, ktorí mali bydlisko v inom členskom štáte pred nástupom do zamestnania na jeho území, priznanie daňového zvýhodnenia pozostávajúceho z paušálneho spôsobu oslobodenia od dane náhrady za extrateritoriálne výdavky až do výšky 30 % zdaniteľného základu pod podmienkou, že títo pracovníci mali bydlisko vo vzdialenosti viac ako 150 kilometrov od jeho hranice, s výnimkou prípadu, keď by tieto hranice boli stanovené takým spôsobom, že by toto oslobodenie systematicky viedlo k očividnej nadmernej kompenzácii skutočne vynaložených extrateritoriálnych výdavkov, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Článok 45 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnemu predpisu, o aký ide vo veci samej, ktorým členský štát stanovuje v prospech pracovníkov, ktorí mali bydlisko v inom členskom štáte pred nástupom do zamestnania na jeho území, priznanie daňového zvýhodnenia pozostávajúceho z paušálneho spôsobu oslobodenia od dane náhrady za extrateritoriálne výdavky až do výšky 30 % zdaniteľného základu pod podmienkou, že títo pracovníci mali bydlisko vo vzdialenosti viac ako 150 kilometrov od jeho hranice, s výnimkou prípadu, keď by tieto hranice boli stanovené takým spôsobom, že by toto oslobodenie systematicky viedlo k očividnej nadmernej kompenzácii skutočne vynaložených extrateritoriálnych výdavkov, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy