

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

24. veljače 2015. (\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje radnika – članak 45. UFEU-a – Jednako postupanje između radnika bez boravišta – Porezna olakšica koja se sastoji od neoporezivanja naknade koju je isplatio poslodavac – Paušalno priznata osnovica – Radnici koji dolaze iz države članice različitih od države članice rada – Uvjet boravišta na određenoj udaljenosti od granice države članice u kojoj se nalazi mjesto rada“

U predmetu C-512/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska), odlukom od 9. kolovoza 2013., koju je Sud zaprimio 25. rujna 2013., u postupku

### **C. G. Sopora**

protiv

**Staatssecretaris van Financiën,**

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: V. Skouris, predsjednik, K. Lenaerts, potpredsjednik, A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, predsjednici vijeća, A. Rosas, A. Arabadžiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 2. rujna 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za C. G. Soporu, P. Kavelaars, J. Schaap i J. Korving, *belastingadviseurs*,
- za nizozemsku vladu, M. de Ree i M. Bulterman, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels i J. Enegren, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 13. studenoga 2014.,

donosi sljedeću

### **Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje pravila iz područja slobodnog kretanja radnika unutar Europske unije.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između C. G. Sopore i Staatssecretaris van Financiën,

povodom odbijanja zahtjeva kojim je C. G. Sopora tražio paušalno izuzeće za naknadu u vezi sa svojim zaposlenjem u Nizozemskoj.

## Pravni okvir

3 Temeljem članka 31. stavka 1. Zakona o porezu na dohotke iz 1964. (Wet op de loonbelasting 1964), u inačici iz 2012. (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dohotke), određene naknade plaćene radnicima uključene su u oporezivi dohodak.

4 Međutim, temeljem članka 31.a stavka 2. točke (e) Zakona o porezu na dohotke, naknade mogu biti izuzete od oporezivanja tim porezom ako su priznate radi nadoknade dopunskih troškova pod nazivom „inozemni troškovi“ koje radnik ima zbog toga što tijekom razdoblja koje ne prelazi osam godina boravi izvan zemlje porijekla.

5 Uredba od 17. svibnja 1965. o provedbi Zakona o porezu na dohotke iz 1964., izmijenjena Uredbom od 23. prosinca 2010., podrobnije određuje uvjete primjene tog zakona s početkom od 1. siječnja 2012. Predviđa izuzeće od poreza na dohotke u korist „radnika koji dolazi iz inozemstva“, koji je u njegovu članku 10.e stavku 2. točki (b) definiran na sljedeći način:

„radnik zaposlen iz druge države [...]:

1° koji ima posebne, deficitarne ili rijetke vještine na nizozemskom tržištu rada, i

2° koji je više od dvije trećine razdoblja od 24 mjeseca koje prethodi njegovu zapošljavanju u Nizozemskoj imao domicil u udaljenosti većoj od 150 [kilometara] od nizozemske granice, iz čega je isključeno nizozemsko teritorijalno more i isključiva gospodarska zona Kraljevine u smislu članka 1. Zakona o osnivanju isključive ekonomske zone.“

6 Iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da su naknade priznate kao posljedica procjene inozemnih troškova izuzete od poreza u visini od 30 % porezne osnovice, na zajednički zahtjev „radnika koji dolazi iz inozemstva“ i poslodavca, bez potrebe za podnošenjem dokaza o snošenju tih troškova (u daljnjem tekstu: pravilo o paušalnom izuzeću). Porezna osnovica u biti se sastoji od primitaka od rada i naknade za inozemne troškove. No, i dalje je moguće podnijeti dokaze pretrpljenih viših troškova i dobiti izuzeće za navedenu naknadu u visini tih troškova. Nadalje, radnik zaposlen iz druge države članice koji ne zadovoljava uvjet boravišta na udaljenosti većoj od 150 kilometara od nizozemske granice također može dobiti izuzeće za naknadu koja odgovara pretrpljenim inozemnim troškovima, a o kojima može podnijeti dokaz.

## Glavni postupak i prethodna pitanja

7 C. G. Sopora od 1. veljače do 31. prosinca 2012. bio je zaposlen u Nizozemskoj kod društva povezanog s njegovim poslodavcem sa sjedištem u Njemačkoj. Tijekom razdoblja od 24 mjeseca koje prethodi njegovu zapošljavanju u Nizozemskoj C. G. Sopora imao je domicil u Njemačkoj, na udaljenosti manjoj od 150 kilometara od nizozemske granice. Potom je zadržao domicil u Njemačkoj i unajmio stan u Nizozemskoj kako bi ondje boravio jedan dio tjedna.

8 C. G. Sopora i njegov poslodavac podnijeli su nadležnom tijelu zahtjev za primjenu pravila o paušalnom izuzeću.

9 Odlukom od 11. travnja 2012., koja je donesena nakon prigovora C. G. Sopore, to je tijelo smatralo da on ne ispunjava uvjet prema kojem je tijekom više od dvije trećine razdoblja od 24 mjeseca koje prethodi njegovu zapošljavanju u Nizozemskoj trebao imati domicil na udaljenosti većoj od 150 kilometara od nizozemske granice.

10 C. G. Sopora uložio je pravni lijek protiv te odluke pred Rechtbankom te Breda (sud u Bredi). Taj sud odbio je pravni lijek nakon što je zaključio, posebice, da zahtjev prema kojem radnik treba imati boravište toliko daleko do nizozemske granice nije protivan pravu Unije.

11 C. G. Sopora podnio je žalbu u kasacijskom postupku protiv odluke Rechtbanka te Breda pred Hoge Raadom der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske).

12 Rješenjem kojim se upućuje prethodno pitanje Hoge Raad der Nederlanden pita o sukladnosti pravila o paušalnom izuzeću s pravom Unije.

13 Taj sud u prvom redu ističe da je nizozemski zakonodavac naveo da radnici koji dolaze iz drugih država članica imaju općenito više troškove života od onih koje imaju radnici koji su dugo nastanjeni u Nizozemskoj. Radi izbjegavanja svake rasprave o visini tih troškova, navedeni zakonodavac u početku je htio da se na prvonavedene radnike u svakom slučaju i bez podnošenja drugog dokaza primjenjuje pravilo o paušalnom izuzeću.

14 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev posebice navodi razloge zbog kojih je od 1. siječnja 2012. uveden kriterij zasnovan na udaljenosti većoj od 150 kilometara od nizozemske granice.

15 Navodi da bi pravilo o paušalnom izuzeću bilo primjenjivano u širem opsegu da se prilikom njegova usvajanja nije smatralo da bi ono narušilo tržišno natjecanje u pograničnom području na štetu radnika s boravištem u Nizozemskoj. Slijedom navedenog, poslodavci sa sjedištem u toj državi članici više su zapošljavali radnike koji imaju boravište izvan Nizozemske, kojima bi zbog primjene pravila o paušalnom izuzeću mogli isplaćivati nižu plaću, uz istodobnu isplatu višeg neto dohotka za isti rad. Nacionalni zakonodavac želio je to spriječiti isključenjem primjene pravila o paušalnom izuzeću na radnike kod kojih je moguće pretpostaviti da bi imali niže, gotovo nikakve inozemne troškove jer mogu svaki dan putovati od mjesta svojeg domicila do mjesta rada i vraćati se. Uveo je kriterij zasnovan na udaljenosti od 150 kilometara zračne linije između mjesta boravišta radnika u državi članici porijekla i nizozemske granice. Zakonodavac je smatrao da preko te udaljenosti radnik ne može svakodnevno putovati u mjesto rada i vraćati se.

16 Prema sudu koji je uputio zahtjev, nacionalni zakonodavac naveo je da udaljenost između mjesta boravišta radnika u državi članici porijekla, a koje je manje od 150 kilometara udaljeno od nizozemske granice, i mjesta rada može znatno varirati. Svejedno je smatrao da bi poreznoj upravi bilo teško provesti uračunavanje udaljenosti između mjesta rada u Nizozemskoj i mjesta u kojem je radnik imao boravište u državi članici porijekla prije zapošljavanja u Nizozemskoj.

17 Sud koji je uputio zahtjev konačno pita može li kriterij udaljenosti biti opravdan kao temelj razlikovanja između dvaju usporedivih slučajeva, pod pretpostavkom da navedeni kriterij predstavlja prepreku slobodnom kretanju radnika.

18 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se reći da se u slučaju zakonskog uređenja države članice koje omogućava neoporezivu naknadu inozemnih troškova „radnicima koji dolaze iz inozemstva“, na način da radniku koji je prije zapošljavanja u toj državi članici živio u inozemstvu na udaljenosti većoj od 150 kilometara od granica te države članice priznaje paušalno utvrđenu neoporezivu naknadu troškova bez potrebe za daljnjim dokazima, čak i ako taj iznos prelazi stvarno nastale inozemne troškove, dok je radniku koji je tijekom istog razdoblja živio na manjoj udaljenosti od te države članice visina neoporezive naknade ograničena na iznos stvarnih inozemnih troškova koje može dokazati, radi o neizravnom razlikovanju na temelju državljanstva ili prepreci slobodnom kretanju

radnika koja se mora opravdati?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, temelji li se relevantno nizozemsko uređenje iz Uredbe od 17. svibnja 1965. o provedbi Zakona o porezu na dohotke iz 1964. na važnim razlozima u općem interesu?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na drugo pitanje, premašuje li kriterij od 150 kilometara u tom uređenju ono što je nužno kako bi se ostvario cilj koji se njime želi postići?“

### **O prethodnim pitanjima**

19 Ponajprije valja navesti da se pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev odnose na sukladnost s pravom Unije određene porezne olakšice koju država članica priznaje radnicima koji su prije zapošljavanja na njezinu području imali boravište u drugoj državi članici na određenoj udaljenosti od granice. Ta se olakšica sastoji u paušalnom izuzeću od plaćanja poreza na dohotke na naknadu inozemnih troškova u visini od 30 % od porezne osnovice a da radnici ne moraju dokazati da su doista snosili te troškove ni da oni dosežu iznos te naknade.

20 Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 45. UFEU-a tumačiti na način da se ne protivi nacionalnom zakonodavstvu poput onoga u glavnom postupku, kojim država članica radnicima koji su prije zapošljavanja na njezinu području imali boravište u drugoj državi članici priznaje poreznu olakšicu koja se sastoji u paušalnom izuzeću za naknade inozemnih troškova pod uvjetom da su imali boravište u mjestu koje se nalazi na udaljenosti većoj od 150 kilometara od granice.

21 Prema članku 45. stavku 2. UFEU-a, sloboda kretanja radnika podrazumijeva ukidanje svake diskriminacije na temelju državljanstva među radnicima iz država članica u vezi sa zapošljavanjem, primicima od rada i ostalim uvjetima rada i zapošljavanja.

22 Sud je posebice presudio da načelo jednakog postupanja u području primitaka od rada ne bi imalo učinak ako bi moglo biti povrijeđeno nacionalnim diskriminatornim odredbama u području poreza na dohodak (presude Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, t. 12. i Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 23.).

23 Nadalje, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravila jednakog postupanja zabranjuju ne samo očitu diskriminaciju na temelju državljanstva nego i sve oblike prikrivene diskriminacije koji, primjenom drugih kriterija razlikovanja, dovode do istog rezultata (vidjeti u tom smislu presude Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, t. 11. i Schumacker, EU:C:1995:31, t. 26.).

24 Prema tome, s jedne strane, sloboda kretanja radnika zabranjuje državi članici da usvoji mjeru koja daje prednost radnicima koji borave na njezinu području ako dovodi do favoriziranja nacionalnih državljanina, uzrokujući time diskriminaciju na temelju državljanstva.

25 S druge strane, kad je riječ o formulaciji iz članka 45. stavka 2. UFEU-a, koji ima za cilj ukinuti svaku diskriminaciju na temelju državljanstva „među radnicima iz država članica“, s obzirom na članak 26. UFEU-a valja navesti da navedena sloboda jednako tako zabranjuje diskriminaciju između radnikâ bez boravišta ako ona dovodi do neopravdanog davanja prednosti državljanima određenih država članica u odnosu na druge.

26 Nadalje, ispitivanje uređenja koje je predmet glavnog postupka mora uzeti u obzir cilj koji se njime namjerava ostvariti, a koji se sastoji u olakšanju slobode kretanja radnicima s boravištem u drugim državama članicama koji su prihvatili zaposlenje u Nizozemskoj, zbog čega mogu snositi dodatne troškove, radi ostvarenja kojeg su ti radnici, a ne radnici koji dugo imaju boravište u

Nizozemskoj, obuhvaćeni pravilom o poreznom izuzeću.

27 Smatrajući da s određenom udaljenosti između mjesta u kojem dotični radnici imaju boravište, a koje se nalazi u drugoj državi članici, i njihova mjesta rada u Nizozemskoj prestaje mogućnost svakodnevnog odlaska i povratka za te radnike, tako da su oni u biti dovedeni u situaciju da također nađu smještaj u Nizozemskoj, s jedne strane, kao i to da su dodatni troškovi života koji iz toga proizlaze visoki, s druge strane, nizozemski zakonodavac odredio je tu udaljenost na 150 kilometara od nizozemske granice i gornju granicu za iznos paušalnog izuzeća na 30 % porezne osnovice.

28 Kao što je to navedeno u točki 6. ove presude, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da pravilo o paušalnom izuzeću nikad ne ide na štetu dotičnih radnika. Zapravo, ako stvarno iskazani inozemni troškovi prelaze gornju paušalnu granicu od 30 %, bilo bi im dopušteno, unatoč ispunjenju pretpostavki za primjenu pravila o paušalnom izuzeću, da dobiju izuzeće za naknadu inozemnih troškova nakon prednošenja prikladnih dokaza.

29 Sud koji je uputio zahtjev također naglašava da i radnici koji ne ispunjavaju uvjet boravišta na udaljenosti većoj od 150 kilometara od nizozemske granice mogu dobiti izuzeće za stvarno pretrpljene inozemne troškove, nakon prednošenja odgovarajućih dokaza temeljem pravila iz članka 31.a stavka 2. točke (e) Zakona o porezu na dohotke. Međutim, u tom slučaju ti radnici neće dobiti nikakvu prekomjernu naknadu tih troškova, za razliku od slučajeva u kojima se primjenjuje paušalno porezno izuzeće, kod kojih se ono određuje na način da se oduzima stvarni iznos inozemnih troškova čak i kad je on nepostojeći.

30 Također proizlazi da svi radnici bez boravišta u Nizozemskoj čije se mjesto boravišta nalazi na udaljenosti većoj ili manjoj od 150 kilometara od nizozemske granice mogu dobiti porezno izuzeće za naknadu stvarnih inozemnih troškova. Administrativno pojednostavnjenje prijave tih inozemnih troškova koje proizlazi iz dobivanja paušalnog izuzeća rezervirano je, međutim, za radnike koji imaju boravište na udaljenosti većoj od 150 kilometara od te granice.

31 Također, nesporno je da je od primjene pravila o paušalnom izuzeću isključena većina belgijskih radnika kao i jedan dio njemačkih, francuskih i luksemburških radnika te radnika iz Ujedinjenog Kraljevstva.

32 Međutim, priznavanju paušalne porezne olakšice koja navodno obuhvaća slučajeve u kojima su potrebne materijalne pretpostavke za korištenje tom pogodnosti neosporno ispunjene svojstveno je postojanje drugih slučajeva u kojima su iz različitih razloga ti uvjeti također ispunjeni, čime se u tim drugim slučajevima priznaje pravo nakon podnošenja odgovarajućih dokaza.

33 Pod pretpostavkom da zahtjevi upravnog poretka ne mogu opravdati da država članica derogira pravila prava Unije (presuda Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, t. 45.), iz sudske prakse Suda također proizlazi da se državama članicama ne može oduzeti mogućnost da ostvare legitimne ciljeve uvođenjem pravila koja nadležna tijela jednostavno primjenjuju i nadziru (vidjeti presude Komisija/Italija, C-110/05, EU:C:2009:66, t. 67.; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, t. 82. i Komisija/Španjolska, C-400/08, EU:C:2011:172, t. 124.).

34 Okolnost da su ograničenja određena u pogledu udaljenosti od radnikova mjesta boravišta i gornje granice priznatog izuzeća, pri čemu su kao polazna točka uzete nizozemska granica i porezna osnovica, iako, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, nužno ima približan karakter, ne može sama po sebi predstavljati neizravnu diskriminaciju ili prepreku slobodnom kretanju radnika. Isto, *a fortiori*, vrijedi u slučaju u kojem, kao u ovom predmetu, pravilo o paušalnom izuzeću ide u prilog radnicima koji od njega imaju korist, na način da ono znatno smanjuje upravne korake koje ti radnici moraju poduzeti da bi dobili izuzeće za inozemne troškove.

35 Iz toga bi svejedno moglo proizlaziti drukčije, ako bi spomenuta ograničenja bila određena na način da to pravilo o paušalnom izuzeću sustavno omogućava neto prekomjernu nadoknadu stvarno pretrpljenih inozemnih troškova, što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

36 Imaju li u vidu prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 45. UFEU-a treba tumačiti na način da se ne protivi nacionalnom zakonodavstvu poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim država članica u korist radnika koji su prije nego što su se zaposlili na njezinu teritoriju imali boravište u drugoj državi članici propisuje priznavanje porezne olakšice koja se sastoji u paušalnom izuzeću za naknade inozemnih troškova do iznosa od 30 % porezne osnovice, pod uvjetom da su imali boravište na udaljenosti većoj od 150 kilometara od njezine granice, osim ako su ta ograničenja bila određena na način da to izuzeće sustavno omogućava neto prekomjernu nadoknadu stvarno pretrpljenih inozemnih troškova, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

## **Troškovi**

37 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

**Članak 45. UFEU-a treba tumačiti na način da se ne protivi nacionalnom zakonodavstvu poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim država članica u korist radnika koji su prije nego što su se zaposlili na njezinu teritoriju imali boravište u drugoj državi članici propisuje priznavanje porezne olakšice koja se sastoji u paušalnom izuzeću za naknade inozemnih troškova do iznosa od 30 % porezne osnovice, pod uvjetom da su imali boravište na udaljenosti većoj od 150 kilometara od njezine granice, osim ako su ta ograničenja bila određena na način da to izuzeće sustavno omogućava neto prekomjernu nadoknadu stvarno pretrpljenih inozemnih troškova, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.**

Potpisi

\* Jezik postupka: nizozemski