

WYROK TRYBUNA?U (wielka izba)

z dnia 24 lutego 2015 r. (\*)

Odes?anie prejudycjalne – Swobodny przep?yw pracowników – Artyku? 45 TFUE – Równe traktowanie pracowników nieb?d?cych rezydentami – Korzy?? podatkowa polegaj?ca na zwolnieniu zwrotów kosztów wyp?acanych przez pracodawc? – Korzy?? przyznawana w formie rycza?tu – Pracownicy pochodz?cy z pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? to, w którym znajduje si? miejsce pracy – Wymóg zamieszkania w okre?lonej odleg?o?ci od granicy pa?stwa cz?onkowskiego miejsca pracy

W sprawie C?512/13

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 9 sierpnia 2013 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 25 wrze?nia 2013 r., w post?powaniu:

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

przeciwno

**Staatssecretaris van Financiën,**

TRYBUNA? (wielka izba),

w sk?adzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, A. Tizzano, L. Bay Larsen i T. von Danwitz, prezesi izb, A. Rosas, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal i C.G. Fernlund (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 wrze?nia 2014 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu C.G. Sopory przez P. Kavelaarsa, J. Schaapa oraz J. Korvinga, belastingadviseurs,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez M. de Ree oraz M. Bulterman, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz J. Enearena, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 listopada 2014 r.,

wydaje nast?puj?cy

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni przepisów odnoszących się do swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Unii Europejskiej.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy C.G. Sopor a Staatssecretaris van Financiën w przedmiocie oddalenia wniosku zainteresowanego mającego na celu uzyskanie ryczałtowego zwolnienia z podatku zwrotu kosztów związanych z zatrudnieniem na terenie Niderlandów.

### Ramy prawne

3 Zgodnie z art. 31 ust. 1 Wet op de loonbelasting 1964 (ustawy z 1964 r. w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych) w wersji z 2012 r. (zwanej dalej „ustawą w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych”) pewne zwroty kosztów udzielane pracownikom stanowi składowiki wynagrodzenia podlegające opodatkowaniu.

4 Na podstawie art. 31a ust. 2 lit. e) ustawy w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych zwroty kosztów mogą jednak być zwolnione z tego podatku, jeżeli są przyznane na pokrycie dodatkowych kosztów, tzw. kosztów ekstraterytorialnych, powstałych po stronie pracownika w związku z tym, że przebywa on poza terytorium jego państwa pochodzenia przez okres nie dłuższy niż osiem lat.

5 Rozporządzenie wykonawcze z dnia 17 maja 1965 r. w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych, zmienione rozporządzeniem z dnia 23 grudnia 2010 r., precyzuje, w jaki sposób, począwszy od dnia 1 stycznia 2012 r., należy stosować tę ustawę. Rozporządzenie to przewiduje zwolnienie z podatku dochodowego na rzecz „pracownika przyjezdnego”, zdefiniowanego w art. 10e ust. 2 lit. b) w następujący sposób:

„pracownik zatrudniony z innego państwa [...]:

1° który posiada szczególne kompetencje, niedostępne lub rzadkie na niderlandzkim rynku pracy, i

2° który w ciągu ostatnich 24 miesięcy przed rozpoczęciem zatrudnienia w Niderlandach zamieszkiwał przez dwie trzecie tego okresu w odległości dalszej niż 150 [km] od granicy niderlandzkiej, z wyłączeniem niderlandzkiego morza terytorialnego i wyłączonej strefy ekonomicznej Królestwa w rozumieniu art. 1 ustawy w sprawie utworzenia wyłączonej strefy ekonomicznej”.

6 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że udzielone zwroty kosztów ekstraterytorialnych podlegają na wspólny wniosek „pracownika przyjezdnego” i pracodawcy zwolnieniu z podatku w wysokości 30% podstawy opodatkowania bez konieczności wykazywania tych kosztów (mechanizm zwany dalej „systemem ryczałtowym”). Na podstawie opodatkowania składają się przede wszystkim wynagrodzenie związane z zatrudnieniem oraz zwrot kosztów ekstraterytorialnych. Ponadto zawsze istnieje możliwość wykazania wyższej kwoty poniesionych kosztów i skorzystania ze zwolnienia tego zwrotu w wysokości tych kosztów. Dodatkowo również zatrudniony pracownik z innego państwa, który nie spełnia wymogu zamieszkania w odległości przekraczającej 150 km od granicy niderlandzkiej, może skorzystać ze zwolnienia w stosunku do zwrotu poniesionych kosztów ekstraterytorialnych, które może on wykazać.

### Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

7 W okresie od 1 lutego do 31 grudnia 2012 r. C.G. Sopora był zatrudniony w Niderlandach przez spółkę powołaną z jego pracodawcą, mającym siedzibę w Niemczech. W ostatnich 24 miesiącach przed rozpoczęciem zatrudnienia w Niderlandach C.G. Sopora mieszkał w Niemczech, w odległości mniejszej niż 150 km od granicy niderlandzkiej. Następnie utrzymał on swe miejsce zamieszkania w Niemczech, wynajmując jednocześnie mieszkanie w Niderlandach, w którym mieszkał przez cztery tygodnia.

8 C.G. Sopora i jego pracodawca złożyli do właściwego organu wnioski o zastosowanie systemu ryczałtowego.

9 W drodze decyzji z dnia 11 kwietnia 2012 r., utrzymanej w mocy po wniesieniu przez C.G. Soporę sprzeciwu, organ ten uznał, że C.G. Sopora nie spełnia wymogu, według którego powinien on w ciągu ostatnich 24 miesięcy przed rozpoczęciem zatrudnienia w Niderlandach zamieszkiwać przez dwie trzecie tego okresu w odległości dalszej niż 150 km od granicy niderlandzkiej.

10 C.G. Sopora wniosł skargę na tę decyzję do Rechtbank te Breda (sądu w Bredzie). Sąd ten oddalił owo odwołanie, stwierdzając, że wymóg dotyczący miejsca zamieszkania pracownika w takiej odległości od granicy niderlandzkiej nie jest sprzeczny z prawem Unii.

11 C.G. Sopora wniosł do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów) skargę kasacyjną na orzeczenie Rechtbank te Breda.

12 W postanowieniu odsyłającym Hoge Raad der Nederlanden rozważył kwestię zgodności systemu ryczałtowego z prawem Unii.

13 W pierwszej kolejności sąd ten wskazuje, iż ustawodawca niderlandzki zauważył, że pracownicy pochodzący z innego państwa członkowskiego ponoszą z reguły wyższe koszty utrzymania od pracowników od dawna osiadłych w Niderlandach. W celu uniknięcia wszelkich sporów w przedmiocie wysokości tych kosztów ustawodawca ten zamierza pierwotnie umożliwić korzystanie z systemu ryczałtowego pracownikom przyjezdnym w każdym przypadku i bez dodatkowych dowodów.

14 Sąd odsyłający określił następnie powody wprowadzenia od dnia 1 stycznia 2012 r. kryterium opartego na odległości większej niż 150 km od granicy niderlandzkiej.

15 Sąd ten wskazuje, że system ryczałtowy był wykorzystywany w stopniu większym niż to przewidywano przy jego przyjmowaniu, co spowodowało zakłócenie konkurencji w obszarze przygranicznym ze szkodą dla pracowników mieszkających w Niderlandach. Pracodawcy z siedzibą w tym państwie członkowskim korzystali bowiem w większym stopniu z pracowników mieszkających poza tym państwem, którym mogli – dzięki zastosowaniu systemu ryczałtowego – zapłacić niższą pensję, zapewniając im jednocześnie wyższe wynagrodzenie w kwocie netto za tę samą pracę. Krajowy ustawodawca chciał naprawić tę sytuację, wyznaczając z korzystania z systemu ryczałtowego pracowników, wobec których można było zakładać, że ponoszą oni niskie koszty ekstraterytorialne (o ile w ogóle ponoszą jakiegokolwiek), ponieważ mogli codziennie dojeżdżać z miejsca zamieszkania do pracy i z powrotem. Ustanowił on zatem kryterium oparte na odległości 150 km w linii prostej pomiędzy miejscem zamieszkania pracownika znajdującym się w państwie członkowskim jego pochodzenia a granicą niderlandzką. Ustawodawca ten uznał, że z dalszej odległości pracownik nie jest w stanie codziennie dojeżdżać do miejsca pracy i z powrotem.

16 Według s?du odsy?aj?cego ustawodawca krajowy przyzna?, ?e w odniesieniu do pracowników mieszkaj?cych w pa?stwie cz?onkowskim ich pochodzenia w odleg?o?ci mniejszej ni? 150 km od granicy niderlandzkiej odleg?o?? oddzielaj?ca ich od ich miejsca pracy mo?e znacznie si? ró?ni?. Uzna? on jednak, ?e uwzgl?dnianie odleg?o?ci pomi?dzy znajduj?cym si? w Niderlandach miejscem pracy a miejscem zamieszkania pracownika w pa?stwie cz?onkowskim jego pochodzenia, poprzedzaj?cym jego zatrudnienie w Niderlandach, by?oby dla organów podatkowych trudne do stosowania.

17 Wreszcie s?d odsy?aj?cy zastanawia si?, czy przy?te kryterium odleg?o?ci prowadzi do odmiennego traktowania w sytuacjach porównywalnych i – w przypadku gdyby stanowi?o ono przeszkod? w swobodnym przep?ywie pracowników – czy jest to uzasadnione.

18 W powy?szych okoliczno?ciach Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i przed?o?y? Trybuna?owi nast?puj?ce pytania prejudycjalne:

„1) Czy maj? miejsce po?rednie odmienne traktowanie – wymagaj?ce uzasadnienia – ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow? lub przeszkoda w swobodnym przep?ywie pracowników, gdy ustawowa regulacja pa?stwa cz?onkowskiego umo?liwia pracownikom przyjezdnym uzyskanie zwolnionego z podatku zwrotu kosztów ekstraterytorialnych, i pracownikowi, który w czasie przed podj?ciem pracy w owym pa?stwie cz?onkowskim zamieszkiwa? za granic?, w odleg?o?ci wi?kszej ni? 150 km od granicy z owym pa?stwem, mo?e zosta? udzielony bez dalszych dowodów okre?lony rycza?towo, zwolniony z podatku zwrot kosztów, nawet wówczas, gdy kwota zwrotu przewy?sza rzeczywiste koszty ekstraterytorialne, podczas gdy w przypadku pracownika, który we wskazanym okresie zamieszkiwa? w mniejszej odleg?o?ci od owego pa?stwa cz?onkowskiego, zwolniony z podatku zwrot jest ograniczony do wysoko?ci wykazywalnych rzeczywistych kosztów ekstraterytorialnych?

2) Je?li na pytanie pierwsze nale?y udzieli? odpowiedzi twierd?cej: czy rozpatrywana regulacja niderlandzka zawarta w rozporz?dzeniu wykonawczym w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych z 1965 r. opiera si? w tym przypadku na nadrz?dnych wzgl?dach interesu ogólnego?

3) Je?eli na pytanie drugie równie? nale?y udzieli? odpowiedzi twierd?cej: czy zawarte we wskazanej regulacji kryterium 150 km wykracza w tym przypadku poza to, co konieczne do osi?gni?cia celu zamierzonego poprzez ow? regulacj??”

### **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

19 Tytu?em wst?pu nale?y zauwa?y?, ?e postawione przez s?d odsy?aj?cy pytania dotycz? zgodno?ci z prawem Unii korzy?ci podatkowej, któr? pa?stwo cz?onkowskie przyznaje pracownikom, którzy przed podj?ciem zatrudnienia na jego terytorium mieszkali w innym pa?stwie cz?onkowskim w okre?lonej odleg?o?ci od granicy tego pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego. Korzy?? ta polega na zrycza?towanym zwolnieniu z podatku dochodowego od osób fizycznych zwrotu kosztów ekstraterytorialnych do wysoko?ci 30% podstawy opodatkowania bez konieczno?ci wykazywania przez tych pracowników rzeczywistego ponoszenia tych kosztów ani tego, ?e koszty te osi?gn??y kwot? zwrotu.

20 W zwi?zku z tym, w drodze tych pyta?, które nale?y przeanalizowa? ??cznie, s?d odsy?aj?cy pyta zasadniczo, czy art. 45 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, na podstawie których pa?stwo cz?onkowskie przewiduje udzielenie pracownikom, którzy przed podj?ciem zatrudnienia na jego terytorium zamieszkiwali w innym pa?stwie cz?onkowskim,

korzyści podatkowej polegającej na ryczałtowym zwolnieniu zwrotu kosztów ekstraterytorialnych, pod warunkiem że pracownicy ci zamieszkiwali w odległości dalszej niż 150 km od granicy tego pierwszego państwa członkowskiego.

21 Zgodnie z art. 45 ust. 2 TFUE swobodny przepływ pracowników oznacza zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwowej między pracownikami państw członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy.

22 Trybunał orzekł w szczególności, że zasada równego traktowania w zakresie wynagrodzenia pozbawiona byłaby skuteczności, gdyby możliwe było jej naruszenie przez dyskryminujące przepisy krajowe w dziedzinie podatku dochodowego (wyroki: Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, pkt 12; Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 23).

23 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasady równego traktowania zakazują nie tylko jawnej dyskryminacji z uwagi na przynależność państwowej, lecz również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które poprzez zastosowanie innych kryteriów różnicujących, takich jak kryterium miejsca zamieszkania, prowadzą w rzeczywistości do tego samego rezultatu (zob. podobnie wyroki: Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, pkt 11; Schumacker, EU:C:1995:31, pkt 26).

24 W konsekwencji swoboda przepływu pracowników, po pierwsze, zakazuje państwu członkowskiemu przyjęcie środków faworyzujących pracowników mieszkających na jego terytorium, jeżeli środek ten prowadzi do faworyzowania wrażeń obywateli tego państwa, prowadząc w ten sposób do dyskryminacji opartej na przynależności państwowej.

25 Po drugie, w świetle brzmienia art. 45 ust. 2 TFUE, który ma na celu zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwowej „między pracownikami państw członkowskich”, w związku z art. 26 TFUE należy stwierdzić, że omawiany swobodny przepływ zakazuje także dyskryminacji pomiędzy pracownikami niezamieszkanymi w danym państwie, jeżeli prowadzi ona do nieuzasadnionego sprzyjania obywatelom danych państw członkowskich w stosunku do innych.

26 Dodatkowo przy analizie uregulowania będącego przedmiotem postępowania głównego należy wziąć pod uwagę realizowany przez nie cel polegający na ułatwieniu swobodnego przepływu pracowników mieszkających w innych państwach członkowskich, którzy podjęli zatrudnienie w Niderlandach i w związku z tym mogą ponosić dodatkowe wydatki, poprzez umożliwienie tym pracownikom od dawna mieszkającym w Niderlandach, skorzystania z systemu ryczałtowego.

27 Uznając, po pierwsze, że od pewnej odległości pomiędzy miejscem zamieszkania danych pracowników znajdującym się w innym państwie członkowskim a miejscem pracy tych pracowników w Niderlandach nie jest możliwe dla tych pracowników wykonywanie codziennie trasy tam i z powrotem, co sprawia, że owi pracownicy są zasadniczo zmuszeni do mieszkania również w Niderlandach, i po drugie, że wynikające stąd dodatkowe koszty utrzymania są znaczne, ustawodawca niderlandzki ustalił odległość na 150 km od granicy niderlandzkiej oraz ustanowił próg kwoty podlegającej zwolnieniu podatkowemu w formie ryczałtu w wysokości 30% podstawy opodatkowania.

28 Jak wskazano to już w pkt 6 niniejszego wyroku, z postanowienia odsyłanego wynika, że system ryczałtowy nigdy nie działa na niekorzyść tych pracowników. Jeżeli bowiem rzeczywiście poniesione koszty ekstraterytorialne przekraczają ten próg ryczałtu w wysokości 30%, to owi pracownicy mogą, nawet jeżeli przesłanki przewidziane dla zastosowania systemu ryczałtowego są spełnione, uzyskać zwolnienie od podatku zwrotu kosztów ekstraterytorialnych po przedstawieniu odpowiednich dowodów.

29 Sąd odsyłający podkreśla również, że pracownicy, którzy nie spełniają warunku zamieszkania w odległości dalszej niż 150 km od granicy niderlandzkiej, mogą skorzystać ze zwolnienia zwrotu rzeczywiście poniesionych kosztów ekstraterytorialnych po przedstawieniu odpowiednich dowodów zgodnie z regulacją określoną w art. 31a ust. 2 lit. e) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednak sytuacja ta nie pozwala na rozliczenie w kwocie przewyższającej te koszty, w przeciwieństwie do sytuacji, w których stosuje się ryczałtowe zwolnienie podatkowe, jako że zwolnienie to jest udzielane bez uwzględnienia rzeczywistej wysokości kosztów ekstraterytorialnych, nawet jeżeli kwota tych kosztów wynosi zero.

30 Wydaje się zatem, że wszyscy pracownicy niezamieszkali w danym państwie, niezależnie od tego, czy ich miejsce zamieszkania położone jest w odległości dalszej czy bliżej niż 150 km od granicy niderlandzkiej, mogą korzystać ze zwolnienia podatkowego w odniesieniu do zwrotu rzeczywistych kosztów ekstraterytorialnych. Mające charakter administracyjny uproszczenie rozliczenia tych kosztów ekstraterytorialnych, które wynika z zastosowania systemu ryczałtowego, jest jednak zarezerwowane dla pracowników mieszkających dalej niż 150 km od granicy niderlandzkiej.

31 Bezsporne jest także to, że z możliwością skorzystania z systemu ryczałtowego jest w ten sposób wyłączone większość pracowników belgijskich, a także część pracowników niemieckich, francuskich, luksemburskich oraz ze Zjednoczonego Królestwa.

32 Z udzielaniem korzyści podatkowej w formie ryczałtu, które powinno obejmować sytuacje, w których przesłanki materialne wymagane do skorzystania z tej korzyści są niezaprzeczalnie spełnione, nierozdzielnie wiąże się okoliczność, że istnieją inne sytuacje, w których – z różnych przyczyn – przesłanki te są także spełnione, dając również w tych innych sytuacjach prawo do tej korzyści po przedstawieniu odpowiednich dowodów.

33 Chociaż prawdą jest, że względu na charakter administracyjny nie mogą uzasadniać odstąpienia przez państwo członkowskie od przepisów prawa Unii (wyrok Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, pkt 45), to z orzecznictwa Trybunału wynika także, iż nie można odmówić państwom członkowskim możliwości realizacji uzasadnionych celów poprzez wprowadzenie przepisów, które mogą być w łatwy sposób zarządzane i kontrolowane przez właściwe organy (zob. wyroki: Komisja/Włochy, C-110/05, EU:C:2009:66, pkt 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, pkt 82; Komisja/Hiszpania, C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 124).

34 Sam fakt ustalenia limitów dotyczących odległości w stosunku do miejsca zamieszkania pracowników oraz progu udzielanego zwolnienia, biorących za punkt odniesienia, odpowiednio, granicę niderlandzką oraz podstawę opodatkowania – nawet jeżeli, jak to wskazał sąd odsyłający, taka metoda się rzeczywiście ma charakter przybliżony – nie może zatem sam w sobie stanowić dyskryminacji pośredniej lub przeszkody w swobodnym przepływie pracowników. Tym bardziej ma to miejsce w sytuacji, gdy, jak w niniejszej sprawie, system ryczałtowy działa na korzyść stosujących go pracowników z uwagi na to, że skraca on w sposób znaczący drogę administracyjną, którą pracownicy ci muszą podjąć w celu uzyskania zwolnienia od podatku zwrotu kosztów ekstraterytorialnych.

35 Mogłoby jednak być inaczej, gdyby – co sąd odsyłający powinien sprawdzić – wspomniane progi były ustalone w taki sposób, że system ryczałtowy prowadziłby w sposób systematyczny do uzyskiwania nadwyżki nad rzeczywiście poniesionymi kosztami ekstraterytorialnymi.

36 W świetle powyższych rozważań na postawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te będące przedmiotem postępowania głównego, na podstawie których państwo członkowskie przewiduje udzielenie pracownikom, którzy przed podjęciem zatrudnienia na jego terytorium zamieszkiwali w innym państwie członkowskim, korzyści podatkowej polegającej na ryczałtowym zwolnieniu zwrotu kosztów ekstraterytorialnych w wysokości do 30% podstawy opodatkowania, pod warunkiem że pracownicy ci zamieszkiwali w odległości dalszej niż 150 km od granicy tego pierwszego państwa członkowskiego, chyba że – co sąd odsyłający powinien sprawdzić – progi te były ustalone w taki sposób, iż zwolnienie to prowadzi systematycznie do wyraźnej nadwyżki nad rzeczywiście poniesionymi kosztami ekstraterytorialnymi.

### **W przedmiocie kosztów**

37 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te będące przedmiotem postępowania głównego, na podstawie których państwo członkowskie przewiduje udzielenie pracownikom, którzy przed podjęciem zatrudnienia na jego terytorium zamieszkiwali w innym państwie członkowskim, korzyści podatkowej polegającej na ryczałtowym zwolnieniu zwrotu kosztów ekstraterytorialnych w wysokości do 30% podstawy opodatkowania, pod warunkiem że pracownicy ci zamieszkiwali w odległości dalszej niż 150 km od granicy tego pierwszego państwa członkowskiego, chyba że – co sąd odsyłający powinien sprawdzić – progi te były ustalone w taki sposób, iż zwolnienie to prowadzi systematycznie do wyraźnej nadwyżki nad rzeczywiście poniesionymi kosztami ekstraterytorialnymi.**

Podpisy

\* Język postępowania: niderlandzki.