Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 11 юли 2018 година [1]

Дело C-272/17

K.M. Zyla
Друга страна, встъпила в производството:
Staatssecretaris van Financiën

(Преюдициално запитване, отправено от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд, Нидерландия)

„Преюдициално запитване — Свободно движение на работници — Равно третиране — Данък върху доходите — Социалноосигурителни вноски — Намаление на данъка и на социалноосигурителните вноски — Работник, който променя мястото си на пребиваване в рамките на календарната година — Пропорционално определяне на размера на намалението в зависимост от осигурителния период“

1. Свободата на движение на работниците, гарантирана с член 45 ДФЕС, не допуска мерки, които имат за последица обезкуражаването на гражданите, желаещи да напуснат своята държава по произход, за да работят в друга държава членка. Посочената свобода защитава и лицата, които след упражняване на дейност като заети лица в страната, в която са се преместили, се завръщат в държавата си по произход, поне що се отнася до правоотношенията, възникнали в резултат на това трудово отношение [2].

2. Такива обезкуражаващи мерки биха могли да бъдат мерките от данъчно естество или свързаните със социалноосигурителните вноски. Въпреки че разпоредбите, които уреждат данъците върху доходите на физическите лица, и тези, регламентиращи вноските за социално осигуряване, обикновено предвиждат самостоятелни способи за изплащане, в Нидерландия годишната декларация [3] (и изчисляването на дължимите суми) за облагаемите доходи и социалноосигурителните вноски е обща.

3. Г-жа Zyla, която е полска гражданка, почти половината от 2013 година е работила в Нидерландия, където са ѝ удържани вноски в нидерландската социалноосигурителна схема и където е платила данък върху доходите. Съгласно данните по делото след завръщането си в Полша тя не е имала достатъчно доходи през втората половина на същата година, за да възникне задължение за плащане на вноски към полската социалноосигурителна схема или за данък върху доходите в тази страна.

1 Език на оригиналния текст: испански.

2 Решение от 26 май 2016 г., Kohll и Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:361, т. 24—26 и цитираната съдебна практика).

3 Наричана по-нататък „декларация IB/PVV“.

4. При определяне размера на предвиденото в закона намаление, което е следвало да приложат спрямо вече платените от г-жа Zyla социалноосигурителни вноски, нидерландските данъчни органи прилагат пропорционално намаление, в съответствие с периода, за който тя е плащала осигурителни вноски в Нидерландия (шест месеца).

5. Предмет на спора пред нидерландските съдилища е дали член 45 ДФЕС според тълкуването, дадено му от Съда във връзка с прякото данъчно облагане[4], задължава нидерландските органи да вземат предвид личното и семейното положение на г-жа Zyla в Полша, за да ѝ предоставят спорното намаление в пълен размер, а не само пропорционално на периода, през който е работила в Нидерландия.

6. Спорът между г-жа Zyla (която не е съгласна с определените ѝ задължения) и нидерландските данъчни органи достига до Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд, Нидерландия), който отправя настоящото преюдициално запитване.

I. Правна уредба

A. Правото на Съюза

1. Регламент (ЕС) № 492/2011[5]

7. Член 7 предвижда:

„1. Работник, който е гражданин на държава членка, не може поради своето гражданство да бъде третиран на територията на друга държава членка различно от работниците — нейни граждани по отношение на условията за наемане и условията на труд, и по-специално, по отношение на трудовото възнаграждение, уволнението и ако остане безработен — на възстановяването или новото наемане на работа.

2. Той има право на същите социални и данъчни предимства, както работниците местни граждани.

[…]“.

2. Регламент (ЕО) № 883/2004[6]

8. Съгласно член 3:

„1. Настоящият регламент се прилага към всички законодателства относно следните клонове на социална сигурност:

а) обезщетения за болест;

б) обезщетения за майчинство и съответните им обезщетения за гледане на малко дете от бащата;

4 Решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31; наричано по-нататък „решение Schumacker“).

5 Регламент на Европейския парламент и на Съвета от 5 април 2011 година относно свободното движение на работници в Съюза (ОВ L 141, 2011 г., стр. 1).

6 Регламент на Европейския парламент и на Съвета от 29 април 2004 година за координация на системите за социална сигурност (ОВ L 166, 2004 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 7, стр. 82 и поправка в ОВ L 33, 2008 г., стр. 12).

в) обезщетения за инвалидност;

г) обезщетения за старост;

[…]“.

9. Съгласно член 4:

„Освен ако друго не е предвидено в настоящия регламент, лицата, за които се прилага настоящият регламент получават същите обезщетения и имат същите задължения съгласно законодателството на която и да е държава членка, както нейните граждани“.

10. Член 5 предвижда:

„Освен ако друго не е предвидено в настоящия регламент и в светлината на установените специални разпоредби по прилагането, се прилага следното:

а) когато, съгласно законодателството на компетентната държава членка, получаването на обезщетения от социалното осигуряване и на други доходи има определени правни последици, съответните разпоредби от това законодателство се прилагат също така и към получаването на равностойни обезщетения, придобити съгласно законодателството на друга държава членка или към доход, придобит в друга държава членка;

[…]“.

11. В дял II („Определяне на приложимото законодателство“), член 11, параграф 1 предвижда:

„Лицата, за които се прилага настоящият регламент, са подчинени на законодателството само на една държава членка. Това законодателство се определя в съответствие с настоящия дял“.

12. Член 11, параграф 3 предвижда:

„Съгласно членове 12—16:

а) спрямо лице, осъществяващо дейност като нает или като самостоятелно зает в една държава членка се прилага законодателството на тази държава членка;

[…]

д) всяко друго лице, към което букви а)—г)[7] не се прилагат, е подчинено на законодателството на държавата членка по пребиваване, […]“.

Б. Национална правна уредба

13. В Нидерландия Wet op de inkomstenbelasting 2001 (Закон от 2001 г. за данъка върху доходите на физическите лица; наричан по-нататък „Закон IB“) урежда данъка върху доходите, а Wet financiering sociale verzekeringen (Закон за финансиране на социалното осигуряване; наричан по-нататък „WFSV“) — финансирането на социалното осигуряване.

7 Букви б), в) и г) се отнасят съответно за държавните служители, за безработните и за лицата, които отбиват редовна военна служба в дадена държава членка.

14. От член 8.1 от Закон IB се установява, че за целите на определяне на „общия налог“ се сумират данъкът върху доходите от труд (и от други източници, като жилище и спестявания) и социалноосигурителните вноски, върху които съставни части се прилагат съответните ставки. След като общият налог бъде определен по този начин, спрямо двете съставни части се прилага намаление, което също е общо.

15. Съгласно член 8.10 от Закон IB данъчнозадълженото лице може да се възползва от „общо намаление“.

16. Съгласно член 9 от WFSV размерът на дължимите социалноосигурителните вноски[8] се определя като „общото намаление“ се извади от сумата на платените за всеки данъчен период вноски за социално осигуряване.

17. Член 12 от WFSV урежда начина на прилагане на намалението, съответстващо на социалноосигурителните вноски. В параграф 3 на посочената разпоредба се пояснява, че право на това намаление имат лицата, които са внасяли социалноосигурителни вноски през цялата календарна година, като правилата за прилагането му спрямо данъчнозадължени лица, които внасят социалноосигурителни вноски само за част от годината, се определят с министерско постановление.

18. Последното е изпълнено с Министерско постановление за приемане на правилник за прилагане на WFSV[9]. Съгласно член 2.6а от Министерското постановление за лицата, които не подлежат на задължително осигуряване през част от календарната година (поради причина, различна от смърт), общото данъчно намаление на направените удръжки се изчислява пропорционално, с други думи, пропорционално на периода на действително осигуряване в рамките на календарната година.

B. Фактите в основата на спора по главното производство и преюдициалният въпрос

19. Полската гражданка г-жа Zyla е упражнявала дейност като заето лице в Нидерландия в периода от 1 януари до 21 юни 2013 г. За това време тя е подлежала на задължително осигуряване в общата социалноосигурителна схема на Нидерландия и съответно е била задължена да плаща социалноосигурителни вноски. След 21 юни[10] тя се връща в Полша, където до края на 2013 г. няма данни[11] да е била наета на платена работа.

20. За трудовата си заетост в Нидерландия през данъчната 2013 г. г-жа Zyla е получила доходи в размер на 9 401 EUR, върху които са удържани 1 399 EUR данък върху доходите от труд. Начислените ѝ социалноосигурителни вноски са в размер на 2 928 EUR.

21. Г-жа Zyla е избрала да бъде третирана съобразно нидерландските правни разпоредби (на Закон IB), приложими спрямо местните данъчнозадължени лица. За целта тя подава декларация IB/PVV за данъчната 2013 г.

8 Вноските за социално осигуряване са уредени в Algemene Ouderdomswet (Общ закон за пенсионното осигуряване), Algemene nabestaandenwet (Общ закон за наследствените пенсии) и Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (Общ закон относно особените медицински разноски).

9 Regeling Wet financiering sociale verzekeringen (наричано по-нататък „Министерското постановление“)

10 По време на съдебното заседание правителството на Нидерландия обръща внимание на грешка, която е била допусната в хода на производството пред всички инстанции, тъй като г-жа Zyla явно се е върнала в страната си на 21 юли 2013 г. Това уточнение вероятно ще допринесе за по-правилното разбиране на числата, предоставени от запитващата юрисдикция и възпроизведени в следващата точка.

11 Предоставените от нидерландската юрисдикция данни не са много ясни в това отношение. По време на съдебното заседание процесуалният представител на г-жа Zyla посочи, че тя не упражнявала платена работа в Полша. При всички положения, дори да е имала приходи, същите не биха ѝ позволили да се осигурява и да получава обезщетения от полската социалноосигурителна схема.

22. С акта за установяване на окончателния размер на IB/PVV нидерландските данъчни органи прилагат спрямо г-жа Zyla: а) намаление относно данъка върху доходите в размер на 1 254 EUR и б) намаление относно социалноосигурителните вноски в размер на 840 EUR. Последното е в резултат на прилагането на пропорционалния подход в зависимост от периода, за който посоченото лице реално е плащало социалноосигурителни вноски през данъчната 2013 г.

23. Г-жа Zyla обжалва безуспешно акта за установяване на окончателния размер на IB/PVV пред Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Районен съд Зеланд-Вест-Брабант, Нидерландия) и пред въззивната инстанция Gerechtshof's-Hertogenbosch (Апелативен съд Хертогенбош, Нидерландия). Предметът на спора и пред двете инстанции е бил дали г-жа Zyla е имала право на пълния размер на намалението, като е поставена под въпрос съвместимостта на член 2.6а от Министерското постановление с член 45 ДФЕС.

24. Апелативният съд стига до извода, че не е налице неравно третиране, тъй като приема, че за разлика от решение Blanckaert [12] решение Schumacker е неприложимо в случая. Според него член 2.6а от Министерското постановление е обоснован от обективната разлика между положението на лице, осигурено в нидерландската обща социалноосигурителна схема, и това на лице, което не е осигурено в нея.

25. Пред Hoge Raad (Върховен съд, Нидерландия), г-жа Zyla продължава да твърди, че член 2.6а от Министерското постановление води до недопустима разлика в третирането на местните и чуждестранните лица и представлява пречка пред гарантираната в член 45 ДФЕС свобода на движение на работниците.

26. Запитващата юрисдикция изхожда от обстоятелството, че местните лица, които не са осигурени в нидерландската осигурителна схема, нямат право на пълния размер на намалението. Поради тази причина според тази юрисдикция не съществува пряка връзка с мястото на пребиваване. Освен това искането на г-жа Zyla да бъде третирана като местно данъчнозадължено лице има отношение единствено към данъка върху доходите, но не и към социалноосигурителните вноски.

27. Според запитващата юрисдикция съществуват два подхода за решаване на въпроса, които водят до противоположни резултати. От една страна, би могло да се възприеме постановеното в решение Blanckaert, съгласно което лице, осигурено в нидерландската осигурителна схема, и лице, което не е осигурено в същата, се намират в обективно различни положения [13]. Тази конюнктурна разлика обосновава (в контекста на свободното движение на капитали) националната правна уредба, която предвижда намалението на социалноосигурителните вноски да се предоставя само на лицата, осигурени в посочената схема [14].

28. Според запитващата юрисдикция обаче е възможен и друг подход, според който посоченото намаление би могло да се квалифицира като лично данъчно предимство. От тази гледна точка пропорционалното прилагане на нидерландското законодателство спрямо лице, което е получило всичките си доходи в Нидерландия, би означавало местните и чуждестранните лица да бъдат третирани различно в противоречие с принципа за свободно движение на работниците, тъй като дължащото данъка върху доходите лице, което е пребивавало през

12 Решение от 8 септември 2005 г. (C-512/03, ECLI:EU:C:2005:516; наричано по-нататък „решение Blanckaert“).

13 Пак там, т. 50.

14 Пак там, т. 37.

цялата година в посочената държава членки, би имало право на пълния размер на намалението [15]. В това отношение запитващата юрисдикция посочва, че отчитането на личното и семейно положение на данъчнозадълженото лице трябва да обхваща цялата данъчна година [16], макар пропорционалното му отчитане да не може да бъде изключено [17].

29. При тези обстоятелства Hoge Raad (Върховен съд, Нидерландия) решава да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 45 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредба на държава членка, според която при начисляването на съответните осигурителни вноски работник, който в съответствие с Регламент № 1408/71 или Регламент № 883/2004 е осигурен в общата социалноосигурителна схема на тази държава членка само през част от календарната година, може да приспадне единствено изчислена пропорционално в зависимост от продължителността на социалното осигуряване част от свързаната със социалноосигурителните вноски част от общото намаление за направените удръжки, когато през останалата част от календарната година този работник не е осигурен в общата социалноосигурителна схема в посочената държава членка, през този период живее в друга държава членка и е получил (почти) всички свои годишни доходи в първата държава членка?“.

II. Производството пред Съда

30. Преюдициалното запитване е постъпило в секретариата на Съда на 18 май 2017 г. Писмени становища представят г-жа Zyla, нидерландското правителство и Комисията, които се явяват на проведеното на 30 май 2018 г. съдебно заседание.

III. Обобщение на становищата на страните

31. Според г-жа Zyla решение Blanckaert е неприложимо спрямо нея. Макар да не отрича валидността на постановеното в него, тя смята, че тази съдебна практика достига до предела си в хипотезата, в която никоя от държавите членки не отчита способността за плащане и личното и семейно положение на данъчнозадълженото лице [18].

32. Г-жа Zyla припомня, че в такива случаи дискриминацията се изразява в това, че личното и семейно положение на лице, което получава основната част от своите доходи и почти всичките си семейни доходи в държава членка, различна от тази по своето пребиваване, не се отчита нито в държавата членка по неговото пребиваване, нито в държавата членка по неговата месторабота [19]. Такъв би бил случаят, ако не ѝ бъде предоставен пълният размер на спорното намаление, тъй като нейното лично и семейно положение нямало да бъде отчетено нито в Полша, нито в Нидерландия.

15 Позовава се на решение Schumacker.

16 Съгласно решение от 18 юни 2015 г., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406).

17 Позовава се на решение от 9 февруари 2017 г., X (C-283/15, EU:C:2017:102).

18 Цитира решение от 16 октомври 2008 г., Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, т. 49, 50 и 59—62).

19 Решение от 18 юни 2015 г., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, т. 26 и цитираната съдебна практика).

33. Според нидерландското правителство положението на данъчнозадължен работник, който пребивава в Нидерландия, се различава от това на чуждестранно лице, което не получава повече доходи като заето или самостоятелно нает лице в тази държава членка. В подкрепа на становището си излага следните доводи:

– на първо място, член 11, параграф 3, буква а) от Регламент № 883/2004 обвързва приложимото законодателство в областта на социалното осигуряване с държавата членка по месторабота. След като г-жа Zyla е престанала да работи в Нидерландия и е напуснала тази държава, за да се върне в държавата си по произход, считано от деня на нейното напускане, тя е престанала да бъде подчинена на нидерландския режим на социално осигуряване, тъй като от този момент е преустановила плащането на социалноосигурителните си вноски,

– на второ място, различното третиране при предоставянето на данъчно предимство като спорното било обосновано от разликата в обективното положение, в което се намират съответно осигурените и неосигурените в социалноосигурителна схема на дадена държава членка лица.

34. Според нидерландското правителство решение Schumacker не е приложимо в настоящия случай, тъй като:

— в това решение като релевантен фактор е възприета способността за плащане, докато плащането на социалноосигурителни вноски не се извършва в зависимост от тази способност,

— подчиняването на работника на законодателството на държавата членка по месторабота не допуска друга държава членка да изисква от него плащането на социалноосигурителни вноски за същата дейност [20]. След като г-жа Zyla е напуснала територията на Нидерландия, тази държава е загубила правомощията си за данъчно облагане, поради което от нейните органи не може да се изисква да прилагат намаления или други предимства, от които посоченото лице е щяло да може да се ползва, ако беше продължило осигуряването си в нидерландската осигурителна схема.

35. Като начало Комисията отхвърля противоречието на националната разпоредба с член 7, параграф 2 от Регламент № 492/2011, тъй като г-жа Zyla може да се счита за работник по смисъла на член 45 ДФЕС само за времето на трудовата си заетост в Нидерландия — качество, което същата е загубила със завръщането си в Полша.

36. Независимо от това според Комисията член 2.6а от Министерското постановление се прилага предимно спрямо лица с гражданство, различно от нидерландско. Те са тези, които най-често напускат Нидерландия при прекратяване на трудово правоотношение, докато нидерландските граждани остават в страната си, включително когато престанат да работят, в резултат на което последните могат да приспаднат цялото данъчно намаление за социалноосигурителните вноски. За разлика от това лицата, които като г-жа Zyla внасят социалноосигурителни вноски само през част от годината, накрая ще платят пропорционално повече на схемата за социално осигуряване, което представлява пречка пред свободата на движение на работниците.

37. Комисията изразява становище в подкрепа на прилагането по аналогия на съдебната практика, според която запазването на пребиваването в държавата членка на социално осигуряване представлява пречка пред свободното движение на работниците, ако същото обезкуражава работника да напусне тази държава като му налага по-голяма осигурителна

20 Решение от 26 февруари 2015 г., De Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, т. 40 и 41).

тежест [21] или ако го лишава от правото на възстановяване на надплатения авансов данък, което се предоставя на местното данъчнозадължено лице [22]. Накрая Комисията уточнява, че доколкото по-голямата част от доходите на г-жа Zyla са от държава членка, различна от тази по пребиваването ѝ, без да са отчетени личното и семейното ѝ положение, приложима е съдебната практика, установена с решение Schumacker.

IV. Правен анализ

A. Предварителни бележки

38. На първо място, ще отбележа, че между страните не се спори относно приложимостта на член 45 ДФЕС. Доколкото става въпрос за полска гражданка, която се е преместила в Нидерландия, за да извършва дейност като заето лице, не изглежда да сме изправени пред хипотеза, която да се вписва в някоя от останалите свободи на движение, различна от гарантираната на работниците [23].

39. Няма съмнение и че г-жа Zyla е имала качеството на работник според практиката на Съда [24]. Теоретично би могъл да бъде поставен въпросът дали завръщането ѝ в държавата членка по произход, без да работи там или да упражнява каквато и да е друга дейност, би могло да отнесе нейното положение в обхвата на свободното движение на хора съгласно член 21 ДФЕС [25]. Доколкото обаче г-жа Zyla се позовава на правото спрямо нея да бъде приложено цялото намаление поради времето, през което е работила в Нидерландия, претенцията ѝ е пряко свързана с член 45 ДФЕС.

40. На второ място, наличието на приети правила в Съюза относно прилагането на посочената свобода налага да се разгледа съвместимостта на спорната национална уредба било с тези правила (в случая с Регламент № 883/2004 и Регламент № 492/2011), било направо с първичното право, т.е. с член 45 ДФЕС.

41. Както Комисията посочва, Регламент № 883/2004 на практика включва единствено съвкупност от стълкновителни разпоредби, чиято цел е да не се допусне работниците, които упражняват правото си на свободно движение в рамките на Съюза, да попаднат в приложното поле на законодателствата в областта на социалното осигуряване на няколко държави членки или да не попаднат в нито едно от тях [26]. Следователно би трябвало да се прецени действителността на спорната национална разпоредба в светлината на член 4 от Регламент № 883/2004, който приканва към равно третиране и по-специално към недопускане на дискриминация, основана на гражданство.

42. По същия начин член 7, параграф 2 от Регламент № 492/2011 предвижда правото на работниците на Съюза, които се движат свободно в него, да получават едни и същи социални и данъчни предимства. Следователно единственото, което прави този член, е да се приложи принципът на равно третиране, без да се разширява материалноправното му съдържание, въпреки постановеното от Съда, че същият обхваща и непряката дискриминация [27].

21 Решение от 26 януари 1999 г., Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, т. 39 и 40).

22 Решение от 8 май 1990 г., Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, т. 16).

23 Вж. решение от 28 февруари 2013 г., Petersen и Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, т. 35 и цитираната съдебна практика).

24 Под „работник“ се разбира всяко лице, „което извършва ефективни и реални дейности, […]. Основната характеристика на трудовото правоотношение е обстоятелството, че през определен период от време дадено лице полага труд в полза на друго лице и под негово ръководство, срещу което получава възнаграждение“ (решение от 8 юни 1999 г., Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, т. 13).

25 Вж. заключението ми по дело Kohll и Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86, т. 42).

26 Вж. по аналогия решение от 26 февруари 2015 г., De Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, т. 37).

27 Решение от 20 юни 2002 г., Комисия/Люксембург (C-299/01, EU:C:2002:394).

43. Като цяло, доколкото прилагането и на двата регламента не води до нищо съществено, което да е от значение в разглеждания случай, може да се прибегне направо към свободата, установена в член 45 ДФЕС, независимо че анализът за евентуалното наличие на дискриминация в светлината на посочения принцип може да включва позоваване на тези регламенти.

44. На трето и последно място, националното производство (и самото преюдициално запитване) до голяма степен се отнася до последиците, които биха имали в случая решения Blanckaert и Schumacker:

— според първото от тях връзката на местните лица в дадена държава членка с нейния режим на социално осигуряване представлява достатъчно разграничителен елемент, така че тяхното положение да не бъде приравнявано с това на лица, които са напуснали тази държава членка, за да се установят в друга. Този подход е в подкрепа на становището на нидерландското правителство в настоящия спор,

— според второто решение, може да се наложи държавата членка на облагането да вземе предвид личното и семейното положение (по-конкретно за целите на предоставяне на данъчни предимства) на лицата, които не са местни за тази държави и които получават по-голяма част от доходите си в тази държава членка, когато приходите на съответното данъчнозадължено лице в държавата членка по неговото пребиваване не му позволяват да има достъп до подобни предимства. Г-жа Zyla се позовава на това решение в своя защита.

45. При решаването на така очертания спор не би могло да бъде пренебрегнато нито едно от посочените решения, чиято релевантност при преценката съвместима ли е националната правна уредба с член 45 ДФЕС — в отсъствието на правни параметри във вторичното право [28] — трябва да бъде извършена при спазване на методологията, присъща на анализа на свободите на движение.

Б. Анализ на преюдициалния въпрос

1. Евентуално наличие на дискриминация, основана на гражданство

46. Води ли спорната мярка до дискриминация, основана на гражданството, между работниците от държавите членки, що се отнася до заетостта, възнаграждението или другите условия на труд [29]?

47. По принцип нито в текста, нито в духа на член 2.6а от Министерското постановление откривам елементи, които да разкриват намерение за пряка дискриминация (установявайки по-неблагоприятно положение) спрямо гражданите на другите държави — членки на Съюза. Пропорционалното намаление се прилага спрямо всеки работник, който, независимо от гражданството си, е подлежал на задължително осигуряване в нидерландската осигурителна схема за период от време, по-малък от една календарна година.

48. Възможно ли е обаче тази разпоредба да бъде квалифицирана като непряко дискриминационна? За такива се приемат разпоредби, които поради характера си могат да засегнат в по-голяма степен работниците мигранти отколкото работниците от съответната държава (в случая от Нидерландия) и следователно може да поставят по-специално първата категория в по-неблагоприятно положение [30].

28 Това е обичайния начин на процедиране. Вж. например решение от 15 септември 2005 г., Ioannidis (C-258/04, EU:C:2005:559, т. 35—37).

29 Решение от 2 март 2017 г., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, т. 32).

30 Решение от 18 декември 2014 г., Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458, т. 32 и цитираната съдебна практика).

49. В разглеждания случай, за да се приеме наличието на дискриминация, трябва:

— най-напред да се установи, че работниците мигранти напускат посочената държава членка най-често преди изтичането на данъчната година — факт, който не смятам, че може просто да бъде презумиран и който в случая не е доказан,

— да се приеме, че като субекти на разглежданото пропорционално намаление гражданите на други държави членки са поставени конкретно в по-неблагоприятно положение по силата на Министерското постановление [31], което налага да бъде извършена проверка за наличието на ограничение.

2. Пречка пред свободното движение на работници?

50. Разпоредбите на ДФЕС, свързани със свободното движение на хора, имат за цел да улеснят гражданите на Съюза при упражняването на професионална дейност на територията на Съюза. Поради тази причина тези разпоредби не допускат мерки, които биха могли да поставят в по-неблагоприятно положение гражданите, когато искат да упражняват дейност на територията на държава членка, различна от тяхната държава членка по произход. Следователно член 45 ДФЕС не допуска никаква национална мярка, която може да затрудни или да направи по-малко привлекателно упражняването от гражданите на Съюза на тази основна свобода [32].

51. Член 2.6а от Министерското постановление би имал подобен ефект, ако съдържащото се в него правило поставя в по-неблагоприятно положение работниците, които се придвижват на основание член 45 ДФЕС.

а) Относно по-неблагоприятното положение

52. Ако правилно съм разбрал, спорната мярка е структурирана по следния начин [33]: намалението, на което имат право всички лица за всяка данъчна година, е разделено на две части: една част, отнасяща се до облагаемите доходи; и друга част, отнасяща се до социалноосигурителните вноски. Именно тази втора част — от която могат да се ползват само лицата, които са осигурени в разглежданата социалноосигурителна схема — може да търпи промени в резултат на разпоредбата за пропорционалност на член 2.6а от Министерското постановление.

53. Последното уточнение би могло да доведе до извода, че намалението, отнасящо се до социалноосигурителните вноски, има характера на социално предимство, доколкото засяга конкретно и пряко финансирането на социалното осигуряване [34]. Въпреки това, от друга гледна точка, е възможно да става въпрос за мярка, включена в декларацията и установяването на данъка върху доходите на физическите лица, което е в обхвата на данъчните правомощия на нидерландската държава. Ето защо би могло да се помисли за преценка на отражението ѝ върху свободното движение на работниците и с оглед на практиката на Съда във връзка с данъчните мерки [35].

31 Вж. в този смисъл заключение на генерален адвокат Bobek по дело Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194, т. 35).

32 Решение от 18 юли 2017 г., Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562, т. 33 и цитираната съдебна практика). Въпреки това следва да се има предвид, че правото на Съюза не може да гарантира на работника, че преместването в друга държава членка няма да има последици от гледна точка на социалната политика, предвид съществуващите разлики между схемите и законодателствата на държавите членки (т. 34 на същото решение).

33 Тук се водя от обясненията, предоставени от нидерландското правителство в точки 4 и 17—19 от писменото му становище. По време на съдебното заседание посоченото правителство потвърди идентичността на разглежданото в настоящия случай законодателство с разгледаното в решение Blanckaert, с изключение на пропорционалното определяне на намалението.

34 Решение от 26 февруари 2015 г., De Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, т. 27 и цитираната съдебна практика).

35 Вж. в този смисъл решение от 2 март 2017 г., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, т. 41—44).

54. С оглед на тясната връзка със социалноосигурителните вноски съм склонен да приема, че спорното намаление е по-скоро със социален характер независимо от използването на данъчни способи за прилагането му. Въпреки че нидерландските данъчни органи събират социалноосигурителните вноски заедно с данъка върху доходите, поради което приложимите спрямо тези вноски намаления „могат да се трансформират в данъчни предимства“ [36], както те, така и посоченият данък запазват самостоятелния си характер.

55. При всички положения не смятам, че режимът на пропорционално намаление всъщност води до по-неблагоприятно положение. Ако, както изглежда, неговото прилагане е изцяло пропорционално на осигурителния период, без да има несъответствие в сумите, които могат да бъдат приспаднати (с други думи, засегнатото от спорната разпоредба лице да не внася пропорционално по-голяма сума), не се установява наличие на по-неблагоприятно положение [37].

56. Спорното намаление има за цел да компенсира косвено финансовата тежест, която социалноосигурителните вноски представляват за данъчнозадълженото лице. Следователно намалението на тези вноски се отразява благоприятно върху годишната тежест за лицето, което се ползва от него. От тази гледна точка няма пречка следващото се облекчение на тази тежест да бъде обвързано с осигурителния период. По време на съдебното заседание нидерландското правителство посочи, че целта на правната уредба е била да насърчи работниците да продължават да работят, предоставяйки им предимство, което при всички положения зависи от действителния период на заетост. Във всеки случай паралелността между вноските и тяхното намаление се запазва към момента на окончателното определяне на задълженията в декларацията IB/PVV: ако вноските са в по-голям размер (тъй като обхващат дванадесет месеца), намалението ще бъде по-голямо, и обратно.

б) Относно сходството на положенията

57. Ако обаче по диалектичен път бъде прието, че пропорционалното намаление за социалноосигурителните вноски води до по-неблагоприятно положение за лицата, които не са местни, в резултат на по-слабото му отражение в декларацията им за доходите (quod non), ще следва да се вземе предвид практиката на Съда, съгласно която:

— дискриминация е налице при прилагането на различни правила към сходни положения или при прилагането на едно и също правило към различни положения [38],

— дискриминация между местни и чуждестранни лица е налице единствено когато, независимо от пребиваването им в различни държави членки, двете категории данъчнозадължени лица се намират в сходно положение по отношение на предмета и съдържанието на съответните национални разпоредби [39].

58. От съдебната практика става ясно също, че преценката за сходството в положенията трябва да се извърши независимо дали съответната мярка представлява чисто социално предимство [40], или принадлежи към сферата на данъчното облагане [41].

36 Решение Blanckaert, т. 15 и 16.

37 Решение от 13 юли 2016 г., Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550, т. 24 и цитираната съдебна практика).

38 Вж. решение от 18 юни 2015 г., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, т. 21 и цитираната съдебна практика).

39 Решение от 9 февруари 2017 г., X (C-283/15, EU:C:2017:102, т. 32 и цитираната съдебна практика).

40 Вж. по аналогия решение от 2 март 2017 г., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, т. 37).

41 Решение от 18 юни 2015 г., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, т. 24).

59. Предвид тези критерии може ли наистина да се приеме, че лице, което не работи вече в Нидерландия, тъй като се е преместило в друга държава членка и поради тази причина е престанало да плаща социалноосигурителни вноски, се намира в същото положение като лице, което, като запазва мястото си на пребиваването в Нидерландия, продължава или е престанало да работи в тази държава?

60. В областта на социалното осигуряване действа принципът за прилагане на само едно законодателство, залегнал по-специално в член 11, параграф 1 от Регламент № 883/2004[42]. Според посочената разпоредба лицата, които попадат в обхвата на правилата относно социалното осигуряване, са подчинени на законодателството на само една държава членка. Както Комисията посочва по друг повод, целта на посочената разпоредба не е да хармонизира материалното право на държавите членки, а да се създаде система от стълкновителни норми, която да доведе до отнемане от националния законодател на правомощието да определи обхвата и условията за прилагане на собственото му национално законодателство в областта[43]. Съдът вече е формулирал същата идея в същия смисъл в решение от 26 февруари 2015 г.[44] във връзка с Регламент № 1408/71[45], който предхожда Регламент № 883/2004.

61. От изложеното по-горе става ясно, че държавите членки не могат да променят правилата си за това кой дължи социалноосигурителни вноски според социалното законодателство по такъв начин, че да включват сред лицата, подчинени на техните схеми за социално осигуряване, гражданите на други държави членки, които не извършват никаква платена дейност на тяхна територия. В противен случай ще бъде налице нарушение на член 11, параграф 3, буква д) от Регламент № 883/2004 и следователно — на принципа за прилагане на само едно законодателство.

62. Посоченото правило не налага условие, свързано с *пребиваването* в държавата членка по месторабота, а с *налагането на дадено лице на схемата за социално осигуряване*, ако същото извършва платена дейност на територията на тази държава членка. При отсъствието на последното условие съответната държава членка няма правомощието да налага на това лице задължение за плащане на социалноосигурителни вноски. Следователно, когато това условие отсъства или — както в разглеждания случай — същото е било изпълнено само временно, работник, който пребивава в Нидерландия през цялата година, се намира в положение, което се различава от това на работник, пребиваващ в друга държава (например Полша), който не се е осигурявал или се е осигурявал през част от същата данъчна година[46].

63. По време на съдебното заседание нидерландското правителство потвърди, че работник, който след упражняване на платена дейност в Нидерландия през част от календарната година, продължава да пребивава в същата държава, но през останалата част от годината е безработен, е подчинен на схемата за социално осигуряване и дължи вноски в нидерландската социалноосигурителна схема за цялата година. Именно това е разликата със случая на г-жа Zyla, която не позволява да се направи преценка за сходство на положенията: безработните лица — като нея — които пребивават в Нидерландия, продължават да внасят социалноосигурителни вноски и затова се ползват от намалението за действително платените (годишни) социалноосигурителни вноски.

42 Вж. точка 11 от настоящото заключение.

43 Вж. решение от 4 юни 2016 г., Комисия/Обединено кралство (C-308/14, EU:C:2016:436, т. 32).

44 Решение от 26 февруари 2015 г., De Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, т. 35).

45 Регламент (ЕИО) № 1408/71 на Съвета от 14 юни 1971 година за прилагането на схеми за социална сигурност на заети лица, самостоятелно заети лица и членове на техните семейства, които се движат в рамките на Общността, в редакцията му, изменена и осъвременена с Регламент (ЕО) № 118/97 на Съвета от 2 декември 1996 г. (ОВ L 28, 1997 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 53, стр. 35 и поправка в ОВ L 32, 2008 г., стр. 31), изменен с Регламент (ЕО) № 1606/98 на Съвета от 29 юни 1998 година (ОВ L 209, 1998 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 5, стр. 76).

46 Тук е уместно да се цитира решение Blanckaert, т. 45.

64. Освен това според нидерландското законодателство и като се използва формулировката на Съда, „осигурените в тази схема [за социално осигуряване] се ползват само по изключение от данъчни намаления, свързани със социалноосигурителните вноски […]. Данъчнозадълженото лице има право да получи данъчното намаление в случай, че не може да приспадне намалението на вноските от дължимите вноски“ [47].

65. Ако случаят е такъв, лице, което е плащало вноски в нидерландската социалноосигурителна схема през цялата година, ще се ползва от претендираното данъчно предимство [48] само ако сумата на действителните социалноосигурителни вноски е по-малка от намалението. Обратно, ако намалението за социалноосигурителните вноски на лицата, които са плащали вноски в нидерландската социалноосигурителна схема няколко месеца в рамките на данъчната година, бъде предоставено изцяло, без отчитане на *действителния* осигурителен период, то тези лица ще могат по-лесно да приспаднат излишъка: тъй като са внасяли по-малко вноски като цяло, най-вероятно посоченото изваждане ще им донесе допълнителен излишък. В този случай ще бъде налице еднакво третиране на различни положения, тъй като, повтарям, осигурените в посочената схема „се ползват само по изключение от данъчни намаления, свързани със социалноосигурителните вноски“.

66. Следователно, дори да може да се квалифицира като по-неблагоприятно положение за лица, намиращи се в ситуацията на г-жа Zyla, прилагането на условието за пропорционалност по член 2.6а от Министерското постановление се извършва при обстоятелства, които не са сходни с положението на лица, които са задължени да внасят осигурителни вноски в социалноосигурителната схема през цялата данъчна година. Всъщност отсъствието на връзка със схемата за социално осигуряване през част от годината е достатъчно, за да се констатира липсата на сходство между положенията на лицата, които се осигуряват за тези съкратени периоди, и лицата, които запазват тази връзка през цялата данъчна година.

67. Като цяло не считам, че е налице каквото и да било нарушение на член 45 ДФЕС, на член 4 от Регламент № 883/2004 или на член 7, параграф 2 от Регламент № 492/2011. Нито една от посочените разпоредби не изключва правило като предвиденото в член 2.6а от Министерското постановление.

в) Релевантност на решение Schumacker

68. Изложеният анализ би бил непълен, ако не бъде съпоставен с решение Schumacker, на което г-жа Zyla се позовава в своя полза.

69. Както вече посочих, според това решение, „когато става въпрос за чуждестранно лице, което получава в държава членка, различна от държавата на пребиваването си, основната част от своите доходи и почти всички доходи на своето семейство, дискриминацията се изразява в това, че личното и семейното положение на това чуждестранно лице не се отчита нито в държавата по неговото пребиваване, нито в държавата по неговата месторабота“ [49].

70. На пръв поглед положението на г-жа Zyla изглежда такова. Въпреки това продължава да отсъства обективното сходство в положенията [50] — отсъствие, което в решение Schumacker се приема като обосновка за евентуално различно третиране [51].

47 Решение Blanckaert, т. 47.

48 Размерът на данъка се намалява при изваждането на намалението за социалноосигурителните вноски от сумата на дължимите през годината вноски.

49 Решение Schumacker, т. 38.

50 Препращам към точка 57 и сл. от настоящото заключение.

51 Решение Schumacker, т. 37.

71. Във всеки случай не съм съгласен с предложеното от Комисията прилагане по аналогия на решение Schumacker. По това дело данъчнозадълженото лице е пребивавало предимно в Белгия през периода, в който са настъпили фактите по делото, а е получавал доходите от дейността си единствено в Германия, без да е била налице каквато и да била промяна в мястото на обичайното пребиваване. За разлика от това местожителството на г-жа Zyla е било в Нидерландия през частта от календарната 2013 г., през която е получавала доходи от трудовото си правоотношение, докато е пребивавала в тази държава членка. Следователно мястото на получаване на доходите и мястото на пребиваване са съвпадали до преместването ѝ в Полша, където повече не е работила в рамките на същата година. Поради тази причина изходните положения не позволяват постановеното в решение Schumacker да бъде приложено по аналогия в настоящия случай.

3. При условията на евентуалност: относно евентуалната обосновка

72. Прилагането на правилото за пропорционалност спрямо данъчното намаление за социалноосигурителните вноски по член 2.6а от Министерското постановление спрямо лица, които като г-жа Zyla са плащали такива вноски само през част от данъчната година, съответства на националната схема за финансиране на социалното осигуряване, която е преплетена със събирането на данъка върху доходите.

73. Всъщност това приспадане се прилага пропорционално на времето на труд в рамките на данъчната година: пълният размер от 100 % се прилага за лицата, които са внасяли социалноосигурителни вноски през цялата година, като се намалява пропорционално за тези, които са се осигурявали няколко месеца. По този начин, чрез намаляване на годишния размер на задълженията, нидерландските органи целят да облекчат пропорционално финансовата тежест, която представлява за данъчнозадълженото лице удържането при източника или месечното плащане на социалноосигурителните вноски.

74. Доколкото по силата на посочения по-горе принцип за прилагане на само едно законодателство, закрепен в правната уредба на Съюза относно социалното осигуряване [52], Нидерландия не разполага с правомощия да удържа при източника социалноосигурителните вноски, дължими от наетите работници като г-жа Zyla, в друга държава членка, структурирането на данъчното намаление, предвидено в спорната разпоредба, отразява симетрична логика [53]. Ако намалението не се прилагаше пропорционално, лицата като г-жа Zyla биха извлекли неоснователно предимство, тъй като намалението за социалноосигурителните вноски би ги компенсирало непропорционално спрямо лицата, внасяли осигуровки през цялата данъчна година, което е в противоречие с целта за пропорционално облекчаване на финансовата тежест, произтичаща от плащането на социалноосигурителни вноски. Следователно налице е връзка между данъчното намаление и първоначалното данъчно облагане (плащането на социалноосигурителни вноски).

75. Освен това в съответствие с установеното в съдебната практика [54] изискване става въпрос за по-малко намаление, което се предоставя на едно и също лице в рамките на едно и също облагане. Следователно е налице пряка, персонална и материална връзка между елементите на данъчния механизъм, предмет на главното производство [55], при който по-малкият размер на намалението представлява опорната точка, която гарантира симетрията между облагането и

52 Вж. по-специално точка 60 от настоящото заключение.

53 Вж. по аналогия решение от 1 декември 2011 г., Комисия/Белгия (C-250/08, EU:C:2011:793, т. 73 и цитираната съдебна практика).

54 Пак там, т. 76 и цитираната съдебна практика.

55 Решение от 17 декември 2015 г., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, т. 40 и цитираната съдебна практика).

намалението в съответствие с обективните обстоятелства. При наличието на задължителните съгласно съдебната практика условия следва да се приеме, че режимът на намаление, предвиден в член 2.6a от Министерското постановление, е обоснован от необходимостта да се гарантира съгласуваността на нидерландската правна система.

76. Ако разглежданата мярка се прилага симетрично (а по делото няма обстоятелства, допускащи съмнение в това отношение), с други думи, изцяло пропорционално на времето на труд в Нидерландия, няма да е налице по-неблагоприятно третиране на осигуреното лице, спрямо което същата се прилага, което лице запазва правото си на намаление на вноски, но съобразно периода, през който е внасяло социалноосигурителни вноски, преди да напусне Нидерландия.

77. Следователно, независимо от времевото ограничение, спорната мярка е *подходяща* за целта, за която е приета, и *необходима* за стриктно съобразяване на социалноосигурителните вноски с времето, през което не е налице осигуряване в съответната държава членка. Както вече посочих, тази мярка не засяга в по-голяма степен данъчнозадълженото лице, по отношение на което се прилага пропорционално, спрямо лицето, което е внасяло социалноосигурителни вноски цяла година: първото няма да плати повече от второто за времето, през което е било обвързано със схемата за социално осигуряване.

78. В крайна сметка, дори да се приеме, че разпоредбата на член 2.6a от Министерското постановление представлява пречка пред свободата на движение на работниците по смисъла на член 45 ДФЕС, тази разпоредба би била обоснована от необходимостта да се гарантира съгласуваност на данъчната система и е пропорционална на преследваната цел.

V. Заключение

79. С оглед на изложеното предлагам на Съда да отговори на поставения от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд, Нидерландия) преюдициален въпрос по следния начин:

„В случаите, когато даден работник е бил осигурен в общата социалноосигурителна схема на дадена държава членка само през част от календарната година, в която държава членка е получил почти всички свои доходи за съответната данъчна година, и след това се премества в друга държава членка, в която пребивава през останалата част на същата година, член 45 ДФЕС допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, според която при определяне на данъка върху доходите първата държава членка ограничава пропорционално размера на общото намаление, приложимо спрямо социалноосигурителните вноски, в зависимост от времето, през което работникът е внасял тези вноски“.