Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 11. července 2018 [1]

Věc C-272/17

K. M. Zyla
za účasti:
Staatssecretaris van Financiën

[Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko)]

„Předběžná otázka – Volný pohyb pracovníků – Rovné zacházení – Daň z příjmů – Příspěvky na sociální zabezpečení – Snížení daní a příspěvků – Pracovník, který se v průběhu kalendářního roku přestěhuje – *Prorata* přepočet v závislosti na době pojištění“

1. Volný pohyb pracovníků je chráněný článkem 45 Smlouvy o fungování Evropské unie, který brání opatřením, jejichž účinkem je odrazení státních příslušníků, kteří chtějí opustit stát původu za účelem práce v jiném členském státě. Rovněž chrání osoby, které se po ukončení výkonu zaměstnání v zemi, do které se přemístily, vracejí do státu původu, přinejmenším pokud jde o právní vztahy vzniklé na základě dotčeného pracovního poměru [2].

2. Mezi uvedená odrazující opatření lze počítat opatření daňové povahy a opatření, která se týkají příspěvků na sociální zabezpečení. Ačkoli předpisy upravující daň z příjmu fyzických osob a předpisy upravující sociální zabezpečení stanoví vlastní způsoby výběru, v Nizozemsku se roční přiznání [3] zdanitelných příjmů a příspěvků na sociální zabezpečení provádí společně (stejně jako výpočet záloh).

3. Paní Zyla, polská státní příslušnice, pracovala téměř polovinu roku 2013 v Nizozemsku, kde platila příspěvky na nizozemské sociální zabezpečení a daň z příjmu. Podle předkládacího usnesení po návratu do Polska neměla v druhé půli téhož roku dostačující příjmy, aby přispívala do polského systému sociálního zabezpečení, ani aby v Polsku platila daň z příjmu.

4. Nizozemské daňové orgány při výpočtu zákonného snížení, které se vztahuje na příspěvky na sociální zabezpečení, které již K. M. Zyla zaplatila, uplatnily přepočet *pro rata temporis* v závislosti na období (šest měsíců), v němž dotčená osoba přispívala v Nizozemsku.

5. Před nizozemskými soudy se jedná o tom, zda článek 45 SFEU, jak jej vyložil Soudní dvůr v souvislosti s přímým zdaněním [4], ukládá nizozemským orgánům, aby zohlednily osobní a rodinné okolnosti K. M. Zyla v Polsku za účelem poskytnutí sporného snížení v plném rozsahu a nikoli pouze poměrného snížení v závislosti na době odpracované v Nizozemsku.

1 – Původní jazyk: španělština.

2 – Rozsudek ze dne 26. května 2016, Kohll a Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:361), body 24 až 26 a citovaná judikatura.

3 – Dále jen „přiznání IB/PVV“.

4 – Rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31; dále jen „rozsudek Schumacker“).

6. Spor mezi K. M. Zyla (která napadá jí určený daňový výměr) a nizozemskými daňovými orgány dospěl k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko), který pokládá předběžnou otázku.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Nařízení (EU) č. 492/2011[5]

7. Článek 7 stanoví:

„1. S pracovníkem, který je státním příslušníkem členského státu, nesmí být na území jiného členského státu zacházeno z důvodu jeho státní příslušnosti jinak než s tuzemskými pracovníky, jde-li o podmínky zaměstnávání a pracovní podmínky, zejména z oblasti odměňování, skončení pracovního poměru a návratu k povolání nebo opětného zaměstnání, pokud se stal nezaměstnaným.

2. Požívá stejné sociální a daňové výhody jako tuzemští pracovníci.

[…]“

2. Nařízení (ES) č. 883/2004[6]

8. Článek 3 stanoví:

„1. Toto nařízení se vztahuje na veškeré právní předpisy týkající se těchto oblastí sociálního zabezpečení:

a) dávky v nemoci;

b) dávky v mateřství a rovnocenné otcovské dávky;

c) dávky v invaliditě;

d) dávky ve stáří;

[…]“.

9. Článek 4 stanoví:

„Nestanoví-li toto nařízení jinak, požívají osoby, na které se toto nařízení vztahuje, stejné dávky a mají podle právních předpisů kteréhokoliv členského státu stejné povinnosti jako jeho státní příslušníci.“

5 – Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 ze dne 5. dubna 2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie (Úř. věst. 2011, L 141, s. 1).

6 – Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. dubna 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (Úř. věst. 2004, L 166, s. 1).

10. Článek 5 stanoví:

„Nestanoví-li toto nařízení jinak a s ohledem na zvláštní prováděcí předpisy, použije se toto:

a) jsou-li podle právních předpisů příslušného členského státu pobírání dávek sociálního zabezpečení a jiného příjmu přiznávány určité právní účinky, příslušná ustanovení těchto právních předpisů se použijí také na pobírání rovnocenných dávek získaných podle právních předpisů jiného členského státu a na příjem získaný v jiném členském státě;

[…]“.

11. V hlavě II („Určení použitelných právních předpisů“) stanoví čl. 11 odst. 1:

„1. Osoby, na které se vztahuje toto nařízení, podléhají právním předpisům pouze jediného členského státu. Tyto právní předpisy se určí v souladu s touto hlavou.“

12. Článek 11 odst. 3 zní takto:

„3. S výhradou článků 12 až 16 se:

a) na zaměstnance nebo osobu samostatně výdělečně činnou v členském státě vztahují právní předpisy tohoto členského státu;

[…]

e) na jinou osobu, na kterou se nepoužijí písmena a) až d) [7] vztahují právní předpisy členského státu bydliště, […]“.

B. Vnitrostátní právo

13. V Nizozemsku, „Wet op de inkomstenbelasting 2001“ (dále jen „WIB“) upravuje daň z příjmu a „Wet financiering sociale verzekeringen“ (dále jen „WFSV“) upravuje financování sociálního zabezpečení.

14. Z článku 8 odst. 1 WIB plyne, že „kombinovaná daň“ se určí součtem daně z příjmu ze zaměstnání (a z dalších zdrojů, například z pronájmu a z úspor) a příspěvků na sociální zabezpečení, přičemž na obě části se uplatní odpovídající sazby. Po stanovení kombinované daně se uskuteční snížení, rovněž kombinované, v obou oblastech.

15. Podle čl. 8 odst. 10 WIB může daňový poplatník uplatnit „všeobecné snížení“.

16. Podle článku 9 WFSV se příspěvky na sociální zabezpečení [8] vypočítají odečtením „obecného snížení“ od částky příspěvků zaplacených za každé zdaňovací období.

17. Článek 12 WFSV vysvětluje postup provedení odpovídajícího snížení příspěvků na sociální zabezpečení. Jeho odstavec 3 upřesňuje, že na toto snížení má nárok osoba, která přispívala po celý kalendářní rok, přičemž ministerská vyhláška stanoví pravidla výpočtu pro daňové poplatníky, kteří přispívali pouze část roku.

7 – Písmena b), c) a d) odkazují na úředníky, nezaměstnané osoby a osoby odvedené či povolané do vojenské či civilní služby ve členském státě.

8 – Příspěvky jsou upraveny Algemene Ouderdomswet (zákon o všeobecném důchodovém pojištění), Algemene nabestaandenwet (zákon o všeobecném pojištění pro případ úmrtí živitele) a Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (zákon o všeobecném pojištění zvláštních léčebných výloh).

18. Ministerskou vyhláškou, kterou se provádí WFSV[9], byl stanoven uvedený postup. Podle čl. 2 odst. 6a se pro osoby, které po část kalendářního roku nepodléhají povinnosti platit příspěvky na sociální zabezpečení (z jiného důvodu, než je úmrtí), vypočte obecné snížení daně přepočtem *pro rata temporis*, tedy poměrně k období kalendářního roku, v němž byly příspěvky placeny.

C. Skutkové okolnosti sporu a předběžná otázka

19. Paní Zyla, polská státní příslušnice, byla zaměstnána v Nizozemsku od 1. ledna do 21. června 2013. V uvedeném období byla povinně přihlášena ve všeobecném systému sociálního zabezpečení a měla tudíž povinnost platit příspěvky na sociální zabezpečení. Po dni 21. června 2013[10] se vrátila do Polska, kde v průběhu roku 2013 dle všeho nevykonávala žádnou výdělečnou práci[11].

20. Za pracovní činnost v Nizozemsku v průběhu zdaňovacího období 2013 obdržela dotčená osoba příjmy ve výši 9 401 eur, z nichž byla odvedena částka 1 399 eur z titulu daně z příjmu ze zaměstnání. Její příspěvky do systému sociálního zabezpečení dosáhly částky 2 928 eur.

21. Paní Zyla zvolila uplatnění nizozemských právních předpisů (WIB) pro vnitrostátní daňové poplatníky. K tomu účelu podala své přiznání IB/PVV za zdaňovací období 2013.

22. Za účelem stanovení konečného výměru IB/PVV, nizozemské daňové orgány uplatnily: a) snížení týkající se daně z příjmu ve výši 1 254 eur; a b) snížení týkající se příspěvků na sociální zabezpečení ve výši 840 eur. Posledně uvedené plynulo z použití kritéria *pro rata temporis* poměrně k období, kdy uvedená osoba skutečně platila příspěvky na sociální zabezpečení ve zdaňovacím období 2013.

23. Dotčená osoba výměr neúspěšně napadla před Rechtbank Zeeland-West-Brabant (soud Zeeland-West-Brabant, Nizozemsko) a v odvolacím řízení před Gerechtshof's-Hertogenbosch (odvolací soud Hertogenbosch, Nizozemsko). V obou řízeních se řešila otázka, zda K. M. Zyla má nárok na snížení v plném rozsahu, přičemž vznikly pochybnosti ohledně slučitelnosti čl. 2 odst. 6a ministerské vyhlášky s článkem 45 SFEU.

24. Odvolací soud konstatoval neexistenci diskriminace, takže nelze uplatňovat rozsudek Schumacker, ale naopak lze uplatnit rozsudek Blanckaert[12]. Uvedený soud má za to, že čl. 2 odst. 6a ministerské vyhlášky je odůvodněn objektivní rozdílností mezi situací osoby pojištěné v nizozemském systému sociálního zabezpečení a situací osoby, která v něm pojištěná není.

25. Před Hoge Raad (Nejvyšší soud) K. M. Zyla nadále uplatňuje, že čl. 2 odst. 6a ministerské vyhlášky vede k nepřípustnému rozdílu v zacházení s rezidenty a nerezidenty a že tedy představuje překážku volného pohybu pracovníků na základě článku 45 SFEU.

26. Předkládající soud vychází z předpokladu, že rezidenti nepojištění v nizozemském systému sociálního zabezpečení nemají právo na snížení v plném rozsahu. Neexistuje tedy přímá vazba na místo bydliště. Navíc žádost, aby bylo s K. M. Zyla zacházeno jako s vnitrostátním daňovým poplatníkem, by měla vliv pouze na daň z příjmu a nikoli na příspěvky na sociální zabezpečení.

9 – „Regeling Wet financiering sociale verzekeringen" (dále jen „ministerská vyhláška").

10 – Nizozemská vláda na jednání upozornila na chybu vyskytující se ve spisu ve všech stupních řízení; K. M. Zyla se vrátila do země původu dne 21. července 2013. Toto upřesnění může pomoci lepšímu pochopení čísel uváděných předkládajícím soudem a uvedených v následujícím bodě.

11 – Skutkové okolnosti uváděné nizozemským soudem nejsou v tomto ohledu jasné. Na jednání právní zástupce paní Zyla uvedl, že jeho klientka v Polsku nevykonávala žádnou placenou práci. V každém případě, pokud měla nějaký příjem, nedosahoval částky, která by jí umožnila pobírat dávky z polského systému sociálního zabezpečení.

12 – Rozsudek ze dne 8. září 2005 (C-512/03, ECLI:EU:C:2005:516; dále jen „rozsudek Blanckaert").

27. Předkládající soud považuje za možné soustředit se na otázku ze dvou úhlů, které vedou k opačným řešením. Na jedné straně lze uplatnit rozsudek Blanckaert, v němž bylo konstatováno, že osoba pojištěná v nizozemském systému sociálního zabezpečení a osoba v něm nepojištěná se nacházejí v objektivně rozdílných situacích [13]. Tato rozdílnost odůvodňuje (s ohledem na volný pohyb kapitálu) vnitrostátní právní úpravu, která vyhrazuje snížení příspěvků na sociální zabezpečení pro osoby v uvedeném systému pojištěné [14].

28. Nicméně předkládající soud považuje za obhajitelné druhé řešení, které uvedené snížení kvalifikuje jako daňové zvýhodnění osobní povahy. Z tohoto pohledu by se uplatnění přepočtu *pro rata temporis* plynoucí z nizozemské právní úpravy na osobu, která obdržela všechny své příjmy v Nizozemsku, rovnalo rozlišování mezi rezidenty a nerezidenty v rozporu se zásadou volného pohybu osob, neboť plátce daně z příjmu, který měl celý rok bydliště v tomto členském státě, by měl právo na snížení v plném rozsahu [15]. V tomto případě předkládající soud uvádí, že zohlednění osobních a rodinných podmínek daňového poplatníka by mělo obsáhnout celé zdaňovací období [16], i když nelze vyloučit jejich zohlednění *pro rata temporis* [17].

29. Za těchto okolností se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko) rozhodl položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být článek 45 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, v jejímž důsledku pracovník, který je na základě nařízení č. 1408/71, nebo případně nařízení č. 883/2004, během části kalendářního roku pojištěn v systému sociálního zabezpečení tohoto členského státu, má v rámci platby příspěvků do tohoto systému nárok pouze na část všeobecného snížení příspěvků, která se určí přepočtem *pro rata temporis* v závislosti na době pojištění, pokud ve zbývající části roku již pojištěncem v systému sociálního zabezpečení tohoto členského státu nebyl, měl bydliště v jiném členském státě a veškeré (nebo téměř všechny) příjmy v daném roce získal v prvně uvedeném členském státě?“

II. Řízení před Soudním dvorem

30. Předkládací usnesení bylo zapsáno v kanceláři Soudního dvora dne 18. května 2017; písemná vyjádření předložily K. M. Zyla, nizozemská vláda a Komise, které se účastnily jednání konaného dne 30. května 2018.

III. Shrnuté tvrzení účastníků původního řízení

31. Podle K. M. Zyla nelze uplatnit rozsudek Blanckaert. Ačkoli uznává platnost jeho postulátů, má za to, že tato judikatura se neuplatní v situaci, kdy žádný z členských států nezohlední příspěvkovou způsobilost a osobní a rodinnou situaci přispěvatele [18].

13 – Tamtéž, bod 50.

14 – Tamtéž, bod 37.

15 – Odkazem na rozsudek Schumacker.

16 – Podle rozsudku ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406).

17 – Odkazuje se na rozsudek ze dne 9. února 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102).

18 – Cituje rozsudek ze dne 16. října 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566), body 49, 50 a 59 až 62.

32. Připomíná, že v takových případech spočívá diskriminace v tom, že rodinná a osobní situace osoby, která většinu svých příjmů a téměř všechny rodinné příjmy získá v členském státě jiném, než je členský stát jejího bydliště, není zohledněna ani ve státě bydliště, ani ve státě zaměstnání [19]. Toto je její případ, pokud jí nebude přiznáno sporné snížení v plné výši, neboť ani v Polsku, ani v Nizozemsku nebyla zohledněna její rodinná a osobní situace.

33. Podle nizozemské vlády se situace přispívajícího pracovníka s bydlištěm v Nizozemsku liší od situace nerezidenta, který již v tomto členském státě nepobírá příjem z pracovní činnosti. Svůj postoj zakládá na těchto důvodech:

– zaprvé, čl. 11 odst. 3 písm. a) nařízení č. 883/2004 váže právní úpravu použitelnou v oblasti sociálního zabezpečení na členský stát zaměstnání. Jelikož K. M. Zyla již v Nizozemsku nepracuje a vrátila se do své země původu, nebyla pojištěna v nizozemském systému sociálního zabezpečení ode dne svého odchodu, kdy přestala do systému přispívat;

– zadruhé, odůvodnění rozdílného zacházení při udělování daňového zvýhodnění, jako je sporné zvýhodnění, odpovídá rozdílnosti objektivních okolností, v nichž se nachází pojištěnec v systému sociálního zabezpečení členského státu a osoba, která pojištěna není.

34. Nizozemská vláda zpochybňuje relevanci rozsudku Schumacker v projednávané věci, jelikož:

– v uvedeném rozsudku se jako relevantní faktor zohledňovala příspěvková způsobilost, zatímco placení příspěvků na sociální zabezpečení na uvedené způsobilosti nezávisí;

– uplatňování právní úpravy členského státu zaměstnání na pracovníka brání tomu, aby od něj jiný členský stát mohl vyžadovat příspěvky ze stejné činnosti [20]. Vzhledem k tomu, že od odchodu K. M. Zyla z nizozemského území ztratilo vůči ní Nizozemsko zdaňovací pravomoc, nelze od jeho orgánů žádat, aby uplatnily snížení či jiná zvýhodnění, která by uvedená osoba mohla využívat, pokud by zůstala pojištěna v nizozemském systému sociálního zabezpečení.

35. Komise úvodem vylučuje, že by vnitrostátní právní úprava porušovala čl. 7 odst. 2 nařízení č. 492/2011, neboť K. M. Zyla se mohla považovat za zaměstnance ve smyslu článku 45 SFEU pouze dokud byla zaměstnána v Nizozemsku; toto postavení ztratila návratem do Polska.

36. Nicméně podle Komise se čl. 2 odst. 6a ministerské vyhlášky uplatňuje hlavně na osoby jiné státní příslušnosti, než nizozemské. Právě tyto osoby nejčastěji opouští Nizozemsko po skončení pracovního vztahu, zatímco nizozemští státní příslušníci zůstávají ve své zemi, i když přestanou pracovat, takže posledně uvedení si mohou odečíst daňové snížení příspěvků na sociální zabezpečení v plné výši. Naopak osoby, které – jako K. M. Zyla – přispívají pouze část roku, platí poměrně vyšší příspěvky na sociální zabezpečení, což představuje překážku volného pohybu pracovníků.

37. Komise navrhuje uplatnit obdobně judikaturu, která v podmínce zachování bydliště ve členském státě, kde byly placeny příspěvky na sociální zabezpečení, spatřuje překážku volného pohybu pracovníků, pokud tato podmínka odrazuje pracovníka od opuštění uvedené země a ukládá mu tak vyšší příspěvek na sociální zabezpečení [21], nebo pokud jej zbavuje práva na vrácení přeplatků daně, na které má nárok daňový poplatník rezident [22]. Nakonec uvádí, že v případě, kdy většina příjmů K. M. Zyla pochází z členského státu jiného, než je členský stát jejího bydliště, uplatní se judikatura Schumacker, aniž se zohlední její rodinná a osobní situace.

19 – Rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), bod 26 a citovaná judikatura.

20 – Rozsudek ze dne 26. února 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), body 40 a 41.

21 – Rozsudek ze dne 26. ledna 1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), body 39 a 40.

22 – Rozsudek ze dne 8. května 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186), bod 16.

IV. Právní analýza

A. Úvodní úvahy

38. Na prvním místě mám za to, že mezi účastníky původního řízení není sporu o použitelnosti článku 45 SFEU. Vzhledem k tomu, že jde o polskou státní příslušnici, která se přemístila do Nizozemska za účelem výkonu zaměstnání, nejedná se o případ spadající pod jinou zásadu volného pohybu, než je zásada volného pohybu, která chrání pracovníky [23].

39. Rovněž není pochyb o tom, že K. M. Zyla byla pracovníkem ve smyslu judikatury Soudního dvora [24]. Teoreticky lze položit otázku, zda její návrat do členského státu původu, aniž by tam vykonávala zaměstnání či pracovní činnost, posouvá situaci do oblasti volného pohybu osob podle článku 21 SFEU [25]. Nicméně vzhledem k tomu, že uplatňuje nárok na snížení v plném rozsahu, s ohledem na čas odpracovaný v Nizozemsku, je její návrh přímo vázán na článek 45 SFEU.

40. Na druhém místě, existence unijních předpisů k provádění volného pohybu znamená povinnost přezkoumat slučitelnost sporné vnitrostátní právní úpravy ať už s uvedenými předpisy (v tomto případě s nařízeními č. 883/2004 a č. 492/2011), nebo přímo s primárním právem, tedy článkem 45 SFEU.

41. Jak tvrdí Komise, nařízení č. 883/2004 obsahuje pouze soubor kolizních norem k předcházení situacím, kdy by pracovník vykonávající právo volného pohybu v Unii spadal do oblastí působnosti právní úpravy sociálního zabezpečení více členských států nebo do žádné z nich nepatřil [26]. Je tedy třeba zvážit platnost sporného vnitrostátního předpisu s ohledem na článek 4 nařízení č. 883/2004, který zakotvuje rovné zacházení, a zvláště zákaz diskriminace z důvodu státní příslušnosti.

42. Stejně tak čl. 7 odst. 2 nařízení č. 492/2011 stanoví právo pracovníka Unie, který se volně pohybuje v jejím rámci, požívat stejné sociální a daňové výhody. Uvedený článek tedy pouze přebírá zásadu rovného zacházení, aniž by zasahoval do její podstaty, i když Soudní dvůr konstatoval, že zahrnuje nepřímou diskriminaci [27].

43. Konečně, vzhledem k tomu, že použití obou nařízení nemá na projednávanou věc zásadní vliv, lze přistoupit přímo k právu zakotvenému v článku 45 SFEU, přičemž je možné, že analýza případné diskriminace s ohledem na uvedený článek bude obsahovat odkaz na uvedená nařízení.

44. Na třetím a posledním místě, spor v původním řízení (a sama žádost o rozhodnutí o předběžné otázce) se z velké části týká toho, jaký vliv na něj mohou mít rozsudky Blanckaert a Schumacker:

– podle prvního rozsudku je vztah rezidenta členského státu k jeho systému sociálního zabezpečení dostačujícím rozlišovacím prvkem, takže jeho situaci nelze srovnávat se situací osoby, která opustila uvedený členský stát a usadila se v jiném. Tento přístup upřednostňuje v původním sporu nizozemská vláda;

– podle druhého rozsudku může být členský stát zdanění povinen zohlednit rodinnou a osobní situaci (konkrétně pro účely daňových zvýhodnění) osob, které nemají bydliště v uvedené zemi a získali v ní většinu svých příjmů, pokud příjmy dotčené osoby ve členském státě jejího bydliště neumožňují přístup k podobným výhodám. Tento přístup upřednostňuje K. M. Zyla.

23 – Viz rozsudek ze dne 28. února 2013, Petersen a Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), bod 35 a citovaná judikatura.

24 – Pojmem „pracovník“ se rozumí každý, „kdo vykonává skutečnou a efektivní činnost […]. Pracovní poměr je charakterizován okolností, že určitá osoba vykonává po určitou dobu ve prospěch jiné osoby a pod jejím vedením činnosti, za které protihodnotou pobírá odměnu.“ (rozsudek ze dne 8. června 1999, Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, bod 13).

25 – Viz stanovisko, které jsem přednesl ve věci Kohll a Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86), bod 42.

26 – Viz obdobně rozsudek ze dne 26. února 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), bod 37.

27 – Rozsudek ze dne 20. června 2002, Komise v. Lucembursko (C-299/01, EU:C:2002:394).

45. Řešení takto uvedené problematiky nemůže ignorovat žádný z uvedených rozsudků, neboť jejich relevance pro přezkum slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy s článkem 45 SFEU musí být posouzena – vzhledem k neexistenci právních parametrů sekundárního práva [28] – s ohledem na metodologii vlastní analýze volného pohybu.

B. Přezkum otázky

1. Údajná diskriminace z důvodu státní příslušnosti

46. Vede sporné opatření k diskriminaci z důvodu státní příslušnosti mezi pracovníky z členských států, pokud jde o zaměstnání, odměnu či jiné pracovní podmínky [29]?

47. V zásadě neshledávám ani v textu, ani v duchu čl. 2 odst. 6a ministerské vyhlášky prvky, které by poukazovaly na úmysl zákonodárce zavést přímou diskriminaci (zavedením znevýhodnění) státních příslušníků ostatních členských států Unie. Snížení přepočtem *pro rata temporis* se použije na všechny pracovníky, bez ohledu na jejich státní příslušnost, kteří platili příspěvky na nizozemské sociální zabezpečení po dobu kratší než kalendářní rok.

48. Mohlo by však jít o nepřímou diskriminaci? Za nepřímou diskriminaci se považují opatření, která svojí vlastní povahou mohou ovlivnit více migrující pracovníky, než vnitrostátní pracovníky (v Nizozemsku), a která v důsledku toho mohou znevýhodnit zejména první uvedené [30].

49. V této věci by údajná diskriminace vyžadovala:

– předem předpokládat, že migrující pracovníci častěji opouštějí uvedený členský stát před ukončením zdaňovacího období; nedomnívám se, že je to možné bez dalšího předpokládat, a v žádném případě to nebylo prokázáno;

– přijmout, že uplatněním poměrného snížení jsou státní příslušníci jiných členských států vystaveni zvláštnímu znevýhodnění na základě ministerské vyhlášky [31], což nastoluje povinnost přezkoumat existenci omezení.

2. Možná překážka volného pohybu pracovníků

50. Ustanovení SFEU týkající se volného pohybu pracovníků mají za cíl usnadnit státním příslušníkům Evropské unie výkon profesní činnosti na území Unie. Brání tedy opatřením, která je mohou znevýhodnit, pokud si přejí vykonávat činnost na území členského státu jiného, než je jejich členský stát původu. Článek 45 SFEU tedy brání jakémukoli vnitrostátnímu opatření, které může státním příslušníkům členských států Unie zabránit ve výkonu této základní svobody, nebo jej učinit méně přitažlivým [32].

51. Článek 2 odst. 6a ministerské vyhlášky by měl tento účinek, pokud by pravidlo, které zavádí, znevýhodňovalo pracovníky, kteří se přemisťují pod ochranou článku 45 SFEU.

28 – Toto je obvyklý postup. Viz například rozsudek ze dne 15. září 2005, Ioannidis (C-258/04, EU:C:2005:559), body 35 až 37.

29 – Rozsudek ze dne 2. března 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152), bod 32.

30 – Rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458), bod 32 a citovaná judikatura.

31 – V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta Bobka ve věci Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194), bod 35.

32 – Rozsudek ze dne 18. července 2017, Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562), bod 33 a citovaná judikatura. Je třeba nicméně zohlednit, že unijní právo nemůže pracovníkovi zaručit, že jeho přemístění z jednoho členského státu do jiného bude v oblasti sociálního zabezpečení neutrální, a to kvůli rozdílům mezi systémy a právními úpravami členských států (bod 34 téhož rozsudku).

a) Ke znevýhodnění

52. Pokud správně chápu, sporné opatření je strukturováno následujícím způsobem [33]: snížení, na které má každá osoba nárok za každé zdaňovací období, se dělí na dvě části: jedna část se týká zdanitelných příjmů; a druhá se týká příspěvků na sociální zabezpečení. V této druhé části, ze které mohou mít prospěch pouze pojištěnci uvedeného systému sociálního zabezpečení, může dojít ke změnám v závislosti na ustanovení o přepočtu *pro rata temporis* v čl. 2 odst. 6a ministerské vyhlášky.

53. Tato poslední úvaha by mohla vést k myšlence, že snížení příspěvků na sociální zabezpečení má povahu sociální výhody, neboť se týká zvláště a přímo financování sociálního zabezpečení [34]. Nicméně z jiného úhlu by šlo o opatření spadající do rámce přiznání a vyměření daně z příjmu fyzických osob, jehož základ se nachází ve výkonu daňové pravomoci Nizozemska. Bylo by tedy možné mít za to, že je třeba posoudit jeho dopad na volný pohyb pracovníků také s ohledem na judikaturu týkající se daňových opatření [35].

54. Vzhledem k jeho úzkému vztahu k příspěvkům jsem nakloněn mít za to, že sporné snížení je spíše sociální povahy, i když se pro jeho výkon použije daňová technika. Ačkoli nizozemské daňové orgány vybírají daň z příjmu a příspěvky na sociální zabezpečení v kombinované formě, takže zvýhodnění použitelná na příspěvky „je tak možno přeměnit na snížení daně [36]“, jedny i druhé si zachovávají vlastní povahu.

55. V každém případě nemám za to, že režim přepočtu *pro rata temporis* ve skutečnosti znamená znevýhodnění. Pokud, jak se zdá, je jeho uplatnění naprosto poměrné době placení příspěvků, takže nedochází k nerovnoměrnému určení odečitatelných částek (tedy, že osoba dotčená sporným předpisem nepřispívá proporčně více), znevýhodnění se neprojevuje [37].

56. Snížení, které je předmětem sporu v původním řízení, má za cíl nepřímo kompenzovat hospodářskou snahu plátců příspěvků na sociální zabezpečení. Jejich snížení pozitivně ovlivní roční finanční zátěž příjemce. Z tohoto pohledu nic nebrání tomu, aby výsledná úleva od uvedené zátěže odpovídala době placení příspěvků. Nizozemská vláda uvedla na jednání, že účelem právní úpravy bylo motivovat pracovníky, aby pokračovali v účasti na profesních činnostech, a to prostřednictvím zvýhodnění v závislosti na skutečně odpracované době. Každopádně je zachována paralela mezi příspěvky a jejich snížením v okamžiku zaplacení konečné částky v přiznání IB/PVV: čím vyšší je částka příspěvků (protože byly placeny po dobu dvanácti měsíců), tím vyšší je snížení a naopak.

b) Ke srovnatelnosti situací

57. Naopak pokud bychom pro účely argumentace přiznali, že snížení příspěvků na sociální zabezpečení přepočtem *pro rata temporis* představuje znevýhodnění nerezidentů, z důvodu jeho menšího dopadu na příspěvky v jejich daňovém přiznání (*quod non*), bylo by třeba zohlednit judikaturu Soudního dvora, podle které:

– dochází k diskriminaci, když jsou rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo je stejné pravidlo používáno na situace rozdílné [38];

33 – Zde pokračují vysvětlení, která nizozemská vláda uvedla v bodech 4 a 17 až 19 písemných vyjádření. Na jednání uvedená vláda potvrdila, že zde dotčená právní úprava je tatáž, jako právní úprava dotčená v rozsudku Blanckaert, s výjimkou výpočtu snížení *pro rata temporis*.

34 – Rozsudek ze dne 26. února 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), bod 27 a citovaná judikatura.

35 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. března 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152), body 41 až 44.

36 – Rozsudek Blanckaert, body 15 a 16.

37 – Viz rozsudek ze dne 13. července 2016, Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550), bod 24 a citovaná judikatura.

38 – Viz rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), bod 21 a citovaná judikatura.

– k diskriminaci mezi rezidenty a nerezidenty dochází pouze tehdy, když je bez ohledu na jejich bydliště v různých členských státech zjištěno, že stran obsahu a předmětu příslušných vnitrostátních ustanovení jsou obě kategorie daňových poplatníků ve srovnatelné situaci [39].

58. Z judikatury rovněž plyne, že přezkum srovnatelnosti situací je třeba provést nezávisle na tom, zda sporné opatření představuje pouhou sociální výhodu [40] nebo spadá do oblasti daní [41].

59. Lze na základě těchto kritérií skutečně tvrdit, že osoba, která již nepracuje v Nizozemsku, protože se přemístila do jiného členského státu a přestala z toho důvodu platit příspěvky na sociální zabezpečení, je ve stejné situaci, jako osoba, která si ponechala bydliště v Nizozemsku, nadále tam pracuje, nebo přestala pracovat?

60. V oblasti příspěvků na sociální zabezpečení platí zásada použití právních předpisů jediného členského státu, zakotvená, mimo jiné, v čl. 11 odst. 1 nařízení č. 883/2004 [42]. Podle uvedené zásady osoby, které spadají do oblasti působnosti předpisů sociálního zabezpečení, podléhají právní úpravě jediného členského státu. Účelem uvedeného článku, jak uvedla Komise v jiném kontextu, není harmonizovat hmotné právo členských států, ale nastavit systém kolizních norem, jehož účinkem je zbavit vnitrostátního zákonodárce možnosti určit rozsah a podmínky uplatňování jeho vlastní vnitrostátní právní úpravy v dané oblasti [43]. Soudní dvůr již podobnými slovy vyjádřil tutéž myšlenku, a to v rozsudku ze dne 26. února 2015 [44], ve vztahu k nařízení č. 1408/71 [45], které předcházelo nařízení č. 883/2004.

61. Z předchozího plyne, že členský stát nemůže změnit pravidla o tom, která úprava sociálního zabezpečení se uplatní, a zahrnout mezi pojištěnce svého systému sociálního zabezpečení osoby, které mají bydliště v jiném členském stát a na jeho území nevykonávají žádnou výdělečnou činnost. Tím by došlo k porušení čl. 11 odst. 3 písm. e) nařízení č. 883/2004 a v důsledku toho k porušení zásady použití právních předpisů jediného členského státu.

62. Toto pravidlo neukládá kritérium vázané na *bydliště* v členském státě zaměstnání, ale na skutečnost, že osoba je *pojištěncem v systému sociálního zabezpečení*, protože na území uvedeného státu vykonává výdělečnou činnost. Bez posledně uvedené vazby nemá členský stát pravomoc zatížit uvedenou osobu příspěvky na sociální zabezpečení. Pokud tato vazba neexistuje, nebo – jako v projednávané věci – je pouze dočasná, nachází se pracovník, který má bydliště v Nizozemsku po celý rok, v odlišné situaci, než pracovník, který má bydliště v jiné zemi (například v Polsku), který v tomtéž zdaňovacím období v Nizozemsku příspěvky neplatil, nebo je platil pouze po určitou dobu [46].

63. Na jednání nizozemská vláda potvrdila, že pracovník, který si po vykonávání výdělečné činnosti v Nizozemsku po část kalendářního roku ponechá v dané zemi bydliště, ale není po zbytek roku zaměstnán, je pojištěn v systému sociálního zabezpečení a má povinnost přispívat na nizozemské sociální zabezpečení po celý rok. Právě to je rozdíl, v okolnostech K. M. Zyla, který brání konstatovat srovnatelnost situací: nezaměstnaní – jako ona – rezidenti v Nizozemsku nadále přispívají, a proto mají prospěch z odpovídajícího snížení (roční částky) skutečně zaplacených příspěvků.

39 – Rozsudek ze dne 9. února 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102), bod 32 a citovaná judikatura.

40 – Viz obdobně rozsudek ze dne 2. března 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152), bod 37.

41 – Rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), bod 24.

42 – Viz bod 11 tohoto stanoviska.

43 – Viz rozsudek ze dne 4. června 2016, Komise v. Spojené království (C-308/14, EU:C:2016:436), bod 32.

44 – Rozsudek ze dne 26. února 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), bod 35.

45 – Nařízení Rady (ES) č. 1408/71 ze dne 14. června 1971 o uplatňování systémů sociálního zabezpečení na zaměstnané osoby a jejich rodiny pohybující se v rámci Společenství, ve znění nařízení Rady (ES) č. 118/97 ze dne 2. prosince 1996 (Úř. věst. 1997, L 28, s. 1), ve znění nařízení Rady (ES) č. 1606/98 ze dne 29. června 1998 (Úř. věst. 1998, L 209, s. 1).

46 – Zde je třeba citovat rozsudek Blanckaert, bod 45.

64. Navíc, podle nizozemského soudu, a slovy Soudního dvora, „osoby pojištěné v tomto systému [sociálního zabezpečení] požívají jen výjimečně snížení daně z titulu sociálního zabezpečení […] Pojištěná osoba si totiž může nárokovat snížení daně jen za předpokladu, že snížení příspěvků nemůže započítat vůči splatným příspěvkům [47]“.

65. V takovém případě má osoba, která přispívala do nizozemského systému sociálního zabezpečení po celý rok, prospěch z údajného daňového zvýhodnění [48], pouze pokud je celková částka jejích příspěvků nižší, než částka snížení. Naopak, pokud by snížení bylo uplatněno v plné výši, bez zohlednění *skutečné* doby pojištění, snížení příspěvků na sociální zabezpečení v případě osob, které byly pojištěny v nizozemském systému sociálního zabezpečení několik měsíců ve zdaňovacím období, by byl odpočet tohoto přebytku snadnější: jelikož celková částka jejich příspěvků je nižší, je vyšší pravděpodobnost, že uvedený odečet by měl za výsledek přeplatek. V takovém případě by šlo o stejné zacházení s rozdílnými situacemi, neboť – opakuji – pojištěnci uvedeného systému „požívají jen výjimečně snížení daně z titulu sociálního zabezpečení“.

66. V důsledku toho, ačkoli by bylo možné kvalifikovat uplatnění kritéria *pro rata temporis* podle čl. 2 odst. 6a ministerské vyhlášky jako znevýhodnění osob nacházejících se v takové situaci, jako K. M. Zyla, dochází k němu za okolností, které nejsou srovnatelné s okolnostmi osob, které po celé zdaňovací období podléhají povinnosti přispívat na sociální zabezpečení. Neexistence vazby na sociální zabezpečení v části roku tedy postačuje ke konstatování neexistence srovnatelnosti situace osob přispívajících po omezené období a situace osob přispívajících po celé zdaňovací období.

67. V souhrnu nespatřuji žádné porušení článku 45 SFEU, ani článku 4 nařízení č. 883/2004, ani čl. 7 odst. 2 nařízení č. 492/2011. Žádné z uvedených ustanovení nebrání právní úpravě, jako je úprava obsažená v čl. 2 odst. 6a ministerské vyhlášky.

c) Relevance judikatury Schumacker

68. Popsaná analýza by byla neúplná bez srovnání s judikaturou Schumacker, které se dovolává K. M. Zyla.

69. Jak bylo uvedeno, podle uvedeného rozsudku, „[p]okud se jedná o nerezidenta, který pobírá podstatnou část příjmů v jiném členském státě, než kde má bydliště, diskriminace spočívá v tom, že jeho osobní a rodinná situace není zohledněna ani ve státě bydliště, ani ve státě zaměstnání [49]“.

70. Na první pohled se zdá, že je to situace K. M. Zyla. Nicméně nadále chybí objektivní srovnatelnost situací [50], přičemž rozsudek Schumacker tento nedostatek považuje za odůvodnění případného rozdílného zacházení [51].

71. V každém případě nesouhlasím s obdobným uplatněním rozsudku Schumacker navrhovaným Komisí. V uvedené věci měl daňový poplatník v rozhodné době bydliště výhradně v Belgii a příjmy za svoji činnost pobíral výhradně v Německu, aniž by došlo k jakémukoli přesunu jeho obvyklého místa pobytu. Naopak K. M. Zyla měla bydliště v Nizozemsku část kalendářního roku 2013, v němž získala příjmy z pracovního poměru, zatímco byla rezidentem daného členského státu. Místo příjmů a místo bydliště se tedy shodovala až do jejího přestěhování do Polska, kde v daném roce již nepracovala. Okolnosti jejího odchodu tedy neumožňují obdobně uplatnit závěry rozsudku Schumacker na projednávanou věc.

47 – Rozsudek Blanckaert, bod 47.

48 – Daň se snižuje odpočtem snížení příspěvků na sociální zabezpečení od celkové částky zaplacených příspěvků v daném roce.

49 – Rozsudek Schumacker, bod 38.

50 – Odkazuji na body 57 a následující tohoto stanoviska.

51 – Rozsudek Schumacker, bod 37.

3. Podpůrně: k případnému odůvodnění

72. Článek 2 odst. 6a ministerské vyhlášky, který uplatňuje pravidlo *pro rata temporis* na snížení příspěvků na sociální zabezpečení pro osoby, které – jako K. M. Zyla – platily příspěvky pouze část zdanitelného období, je koherentní se systémem financování sociálního zabezpečení, jehož je součástí a který je úzce provázán s výměrem daně z příjmu.

73. Uvedené snížení se totiž uplatňuje poměrně, v závislosti na době odpracované ve zdanitelném období: 100 % snížení se uplatní na osoby, které přispívaly celý rok a snižuje se přepočtem *pro rata temporis* pro osoby, které přispívaly v řádu měsíců. Nizozemské orgány se tak snaží proporčně kompenzovat hospodářskou snahu, kterou pro plátce představují srážky záloh – nebo měsíční platby – příspěvků na sociální zabezpečení prostřednictvím odlehčení roční zátěže.

74. Vzhledem k tomu, že na základě již uvedené zásady použití právních předpisů jediného členského státu Unie týkajících se sociálního zabezpečení[52], nemá Nizozemsko pravomoc provádět srážky příspěvků na sociální zabezpečení pracovníkům, kteří jsou – jako K. M. Zyla – v jiných členských státech, vykazuje nastavení daňových slev zavedené spornou právní úpravou logiku symetrie[53]. Pokud by se neuplatnil přepočet *pro rata temporis*, osoby v situaci K. M. Zyla by získaly nezasloužené zvýhodnění, neboť uplatněné snížení příspěvků na sociální zabezpečení by jim dávalo nepřiměřenou kompenzaci ve srovnání s osobami, které přispívaly po celé zdaňovací období, a to v rozporu s cílem proporčně odlehčit hospodářskou snahu plynoucí z placení příspěvků. Existuje tudíž vazba mezi daňovým snížením a původním zatížením (placení příspěvků na sociální zabezpečení).

75. Navíc, podle judikatury, která to vyžaduje[54], by se jednalo o snížení uvedeného snížení, které bylo uděleno téže osobě v rámci téhož příspěvku. Existuje tedy přímá vazba, osobní a věcná, mezi prvky sporného daňového režimu v původní věci[55], v němž snížení uvedeného snížení představuje osu, která v závislosti na objektivních okolnostech zajišťuje přiměřenost zatížení a snížení. Jsou tedy splněny podmínky vyžadované judikaturou a zbývá jen posoudit, zda je režim snížení podle čl. 2 odst. 6a ministerské vyhlášky odůvodněný potřebou zaručit soudržnost nizozemského právního režimu.

76. Pokud uvedené opatření funguje symetricky (a ve spisu není nic, co by to zpochybnilo), tedy naprosto proporčně v závislosti na době odpracované v Nizozemsku, nepovede ke znevýhodnění pojištěnce, na kterého se uplatní a který má nadále prospěch ze snížení, ale v závislosti na době, po kterou přispíval před opuštěním Nizozemska.

77. Sporné opatření je tedy *přiměřené* cíli, kterého chce dosáhnout, navzdory svému časovému omezení, a je *nezbytné k* přesnému vyvážení příspěvků a doby nepřispívání ve členském státě. Nezatěžuje více – jak bylo uvedeno – poplatníka, na kterého se uplatní proporčně, než poplatníka, který přispíval po celý rok: první uvedený nezaplatí za dobu pojištění v systému sociálního zabezpečení více, než posledně uvedený.

78. Konečně, ustanovení čl. 2 odst. 6a ministerské vyhlášky, za předpokladu, že představuje omezení volného pohybu pracovníků podle článku 45 SFEU, je odůvodněné potřebou zaručit daňovou soudržnost a je přiměřené sledovanému cíli.

52 – Viz konkrétně bod 60 tohoto stanoviska.

53 – Obdobně, viz rozsudek ze dne 1. prosince 2011, Komise v. Belgie (C-250/08, EU:C:2011:793), bod 73 a citovaná judikatura.

54 – Tamtéž, bod 76 a citovaná judikatura.

55 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), bod 40 a citovaná judikatura.

V. Závěry

79. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko) odpověděl následujícím způsobem:

„Pokud byl pracovník část kalendářního roku pojištěn v systému sociálního zabezpečení členského státu, kde získal téměř veškeré příjmy za dotčené zdaňovací období, a poté se přesunul do jiného členského státu, v němž měl bydliště po zbytek téhož roku, nebrání článek 45 SFEU právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve sporu v původním řízení, na základě které první členský stát v rámci výměru daně z příjmu procentuálně omezí všeobecné snížení uplatnitelné na příspěvky na sociální zabezpečení v závislosti na době, po kterou pracovník odváděl uvedené příspěvky.“