Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
föredraget den 11 juli 2018 [1]

Mål C-272/17

K.M. Zyla
ytterligare deltagare i rättegången:
Staatssecretaris van Financiën

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna))

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för arbetstagare – Likabehandling – Inkomstskatt – Socialförsäkringsavgifter – Avdrag från skatt och socialförsäkringsavgifter – Arbetstagare som byter bostadsort under kalenderåret – Avdrag som fastställs proportionellt mot försäkringsperiodens längd”

1. Den fria rörligheten för arbetstagare, vilken föreskrivs i artikel 45 i EUF-fördraget, utgör hinder för åtgärder som har till verkan att avskräcka medborgare som vill lämna sin ursprungsstat för att arbeta i en annan medlemsstat. Den skyddar även dem som efter att ha tjänstgjort i det land som de flyttat till, återvänder till sin ursprungsstat, åtminstone beträffande de rättsförhållanden som uppkommit med anledning av det anställningsförhållandet. [2]

2. Bland dessa avskräckande åtgärder kan finnas sådana som är av skattemässig karaktär och sådana som rör socialförsäkringsavgifter. Även om de bestämmelser som reglerar inkomstskatt för fysiska personer och de som reglerar socialförsäkringsavgifter brukar föreskriva olika sätt för hur de ska fastställas, görs i Nederländerna den årliga deklarationen [3] (och beräkningen av skatten och avgifterna) av skattepliktig inkomst och socialförsäkringsavgifter samtidigt.

3. K.M. Zyla, som är polsk medborgare, arbetade nästan halva år 2013 i Nederländerna, där hon betalade in avgifter till den nederländska socialförsäkringen och betalade inkomstskatt. När hon kom tillbaka till Polen hade hon enligt de uppgifter som finns i handlingarna i målet inte tillräckligt höga inkomster under den andra halvan av det året för att behöva betala avgifter till den polska socialförsäkringen och inte heller för att påföras inkomstskatt i det landet.

4. När de nederländska skattemyndigheterna skulle beräkna den i lag föreskrivna sänkningen av de socialförsäkringsavgifter som K.M. Zyla redan hade betalat in, tillämpade de ett avdrag som var proportionellt mot den tid (sex månader) då hon var avgiftspliktig i Nederländerna.

5. Tvisten vid de nederländska domstolarna handlar om huruvida myndigheterna i Nederländerna enligt artikel 45 FEUF, så som domstolen har tolkat den beträffande direkt beskattning, [4] är skyldiga att beakta K.M. Zylas personliga förhållanden och familjeförhållanden i Polen och bevilja henne hela det omtvistade avdraget och inte bara ett avdrag som står i proportion till den tid hon arbetat där.

1 Originalspråk: spanska.

2 Dom av den 26 maj 2016, Kohll och Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:361), punkterna 24–26 och där angiven rättspraxis.

3 Nedan kallad IB/PVV-deklarationen.

4 Dom av den 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31; nedan kallad domen Schumacker).

6. Tvisten mellan K.M. Zyla (som inte var nöjd med de avgifter som fastställts) och de nederländska skattemyndigheterna har nått Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol), som har begärt detta förhandsavgörande.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Förordning (EU) nr 492/2011[5]

7. I artikel 7 föreskrivs följande:

”1. En arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat får inom en annan medlemsstats territorium inte på grund av sin nationalitet behandlas annorlunda än landets egna arbetstagare i fråga om anställnings- och arbetsvillkor, speciellt vad avser lön, avskedande och, om arbetstagaren skulle bli arbetslös, återinsättande i arbete eller återanställning.

2. Arbetstagaren ska åtnjuta samma sociala och skattemässiga förmåner som landets medborgare.

…”

2. Förordning (EG) nr 883/2004[6]

8. I artikel 3 föreskrivs följande:

”1. Denna förordning skall tillämpas på all lagstiftning om de grenar av den sociala tryggheten som rör

a) förmåner vid sjukdom,

b) förmåner vid moderskap och likvärdiga förmåner vid faderskap,

c) förmåner vid invaliditet,

d) förmåner vid ålderdom,

…”

9. Artikel 4 har följande lydelse:

”Om inte annat föreskrivs i denna förordning, skall de personer på vilka denna förordning skall tillämpas ha samma rättigheter och skyldigheter enligt en medlemsstats lagstiftning som denna medlemsstats egna medborgare.”

5 Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 492/2011 av den 5 april 2011 om arbetskraftens fria rörlighet inom unionen (EUT L 141, 2011, s. 1).

6 Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (EUT L 166, 2004, s. 1).

10. I artikel 5 föreskrivs följande:

”Om inte annat följer av denna förordning och med beaktande av de särskilda tillämpningsbestämmelserna skall följande gälla:

a) Om enligt den behöriga medlemsstatens lagstiftning förmånerna från det sociala trygghetssystemet eller andra inkomster har vissa rättsverkningar, skall de relevanta bestämmelserna i den lagstiftningen också tillämpas på motsvarande förmåner som förvärvats enligt en annan medlemsstats lagstiftning, eller på inkomster som förvärvats i en annan medlemsstat.

…”

11. I avdelning II (”Fastställande av tillämplig lagstiftning”), föreskrivs följande i artikel 11.1:

”1. De personer som denna förordning tillämpas på skall omfattas av endast en medlemsstats lagstiftning. Denna lagstiftning skall fastställas i enlighet med denna avdelning.”

12. I artikel 11.3 föreskrivs följande:

”3. Om inget annat följer av artiklarna 12-16, skall

a) en person som har anställning eller bedriver verksamhet som egenföretagare i en medlemsstat omfattas av lagstiftningen i den medlemsstaten,

…

e) en person på vilken a-d[7] inte är tillämpliga omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat där denne är bosatt, …”

B. Nationell rätt

13. I Nederländerna regleras inkomstskatten i ”Wet op de inkomstenbelasting 2001” (nedan kallad IB-lagen) och finansieringen av socialförsäkringen i ”Wet financiering sociale verzekeringen” (nedan kallad WFSV).

14. Av artikel 8.1 i IB-lagen framgår att för att fastställa den ”kombinerade pålagan” läggs skatten på inkomst av förvärvsarbete (och inkomster från andra källor som bostäder och sparande) samman med socialförsäkringsavgifterna och därefter tillämpas gällande procentsatser på dessa två kategorier. När den kombinerade pålagan har fastställts på det sättet görs ett avdrag, som även det är kombinerat, från dessa två kategorier.

15. Enligt artikel 8.10 i IB-lagen får den skattskyldiga personen använda sig av ett ”grundavdrag”.

16. Enligt artikel 9 WFSV beräknas socialförsäkringsavgifterna[8] genom att ”grundavdraget” dras av från det avgiftsbelopp som erlagts under varje skatteperiod.

7 Artikel 11.3 b, c och d rör offentligt anställda, arbetslösa respektive personer som är inkallade till militärtjänstgöring i en medlemsstat.

8 Avgifterna regleras i lagen om allmän ålderspension (Algemene Ouderdomswet), lagen om förmåner för efterlevande (Algemene nabestaandenwet) och lagen om särskilda kostnader vid sjukdom (Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten).

17. I artikel 12 WFSV förklaras hur avdraget från socialförsäkringsavgifterna görs. I punkt 3 i den artikeln anges att den som har betalat in avgifter under hela kalenderåret har rätt till ett sådant avdrag och att reglerna för hur det ska beräknas när en avgiftspliktig person betalar in avgifter endast under en del av året ska fastställas i en ministerförordning.

18. Dessa regler fastställdes i ministerförordningen om genomförande av WFSV [9]. I artikel 2.6a i ministerförordningen föreskrivs att för personer som inte är avgiftspliktiga under en del av kalenderåret (av andra orsaker än dödsfall), ska socialförsäkringsavdraget minskas proportionellt, så att det svarar mot den avgiftspliktiga delen av kalenderåret.

C. Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

19. K.M. Zyla, som är polsk medborgare, förvärvsarbetade, i egenskap av anställd, i Nederländerna mellan den 1 januari och den 21 juni 2013. Under den tiden var hon obligatoriskt ansluten till den allmänna socialförsäkringen och därmed avgiftsskyldig avseende den försäkringen. Efter den 21 juni [10] återvände hon till Polen, där det inte finns några uppgifter om [11] att hon skulle ha förvärvsarbetat under 2013.

20. För sitt förvärvsarbete i Nederländerna under år 2013 erhöll K.M. Zyla 9 401 euro i inkomst. Av det beloppet innehölls 1 399 euro i skatt på förvärvsinkomster. Hennes socialförsäkringsavgifter uppgick till 2 928 euro.

21. K.M. Zyla valde att omfattas av de nederländska bestämmelserna (IB-lagen) om inhemska skattskyldiga personer. Hon ingav därför en IB/PVV-deklaration för år 2013.

22. Innan de slutgiltigt fastställde inkomstskatten/socialförsäkringsavgifterna tillämpade de nederländska skattemyndigheterna a) ett inkomstskatteavdrag på 1 254 euro och ett avdrag för socialförsäkringsavgifter på 840 euro. Det sistnämnda avdraget byggde på principen om tidsproportionalitet och var proportionellt mot den tid som hon faktiskt hade varit avgiftspliktig under 2013.

23. K.M. Zyla överklagade först utan framgång taxeringen till Rechtbank Zeeland-West-Brabant (underrätten i Zeeland-West-Brabant, Nederländerna) och till Gerechtshof ’s-Hertogenbosch (appellationsdomstolen i ’s-Hertogenbosch, Nederländerna). Det var i båda instanserna omtvistat huruvida K.M. Zyla var berättigad till fullt avdrag och det ifrågasattes om artikel 2.6a i ministerförordningen var förenlig med artikel 45 FEUF.

24. Appellationsdomstolen fann att det inte förelåg någon diskriminering, eftersom domen Schumacker inte kunde åberopas men däremot domen Blanckaert. [12] Enligt appellationsdomstolen motiverades artikel 2.6a i ministerförordningen med att det finns en objektiv skillnad mellan situationen för en person som omfattas av den nederländska socialförsäkringen och en person som inte är försäkrad enligt det systemet.

9 ”Regeling Wet financiering sociale verzekeringen” (nedan kallad ministerförordningen).

10 Vid förhandlingen pekade den nederländska regeringen på ett fel som hade följt med i handlingarna i målen i de olika instanserna, eftersom det förefaller som om K.M. Zyla återvände till sitt hemland den 21 juli 2013. Detta klargörande kanske kan göra det lättare att förstå de siffror som den hänskjutande domstolen har tillhandahållit och som återges i följande punkt.

11 De bakgrundsuppgifter som den nederländska domstolen har lämnat är något otydliga på denna punkt. Vid förhandlingen uppgav K.M. Zylas ombud att hon inte hade utfört något förvärvsarbete i Polen. Om hon hade haft inkomster, skulle de under alla förhållanden inte ha medfört att hon kunde betala in avgifter och erhålla förmåner från den polska socialförsäkringen.

12 Dom av den 8 september 2005 (C-512/03, EU:C:2005:516; nedan kallad domen Blanckaert).

25. Vid Hoge Raad (Högsta domstolen) gör K.M. Zyla fortfarande gällande att artikel 2.6a i ministerförordningen leder till en oacceptabel skillnad i behandling mellan personer som är respektive inte är bosatta inom landet, vilket utgör hinder mot den fria rörligheten för arbetstagare enligt artikel 45 FEUF.

26. Den hänskjutande domstolen utgår från att personer bosatta i landet som inte omfattas av den nederländska socialförsäkringen inte har rätt till hela avdraget. Den anser således att det inte finns någon direkt koppling till bostadsorten. Hoge Raad utgår vidare från att den omständigheten att klaganden sökte bli behandlad som en inhemsk skattskyldig person enbart får följder för inkomstskatten och inte för socialförsäkringsavgifterna.

27. Den hänskjutande domstolen anser att två olika angreppssätt är möjliga, vilka leder till olika svar på frågan. Å ena sidan är det möjligt att använda sig av domen Blanckaert, i vilken det slogs fast att det finns en objektiv skillnad mellan situationen för en person som omfattas av den nederländska socialförsäkringen och situationen för en person som inte gör det.[13] Denna objektiva skillnad motiverade (mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital) den nationella lagstiftning som föreskrev att socialförsäkringsavdragen var förbehållna skattskyldiga personer som omfattades av det systemet.[14]

28. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att det även är möjligt att använda ett annat angreppssätt som innebär att avdraget betraktas som en personlig skatteförmån. Enligt detta angreppssätt skulle den nederländska lagstiftningens tillämpning av principen om tidsproportionalitet på en person som uppburit hela sin lön i Nederländerna vara likvärdigt med att göra skillnad mellan personer som är bosatta i landet och personer som inte är det, i strid med den fria rörligheten för personer, eftersom en person som är skyldig att erlägga inkomstskatt och som har bott hela året i den medlemsstaten skulle vara berättigad till hela avdraget.[15] I det fallet anser den hänskjutande domstolen att beaktandet av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation borde omfatta hela beskattningsåret,[16] även om det inte kan uteslutas att principen om tidsproportionalitet skulle kunna beaktas.[17]

29. Mot bakgrund av detta har Hoge Raad der Nederlanden beslutat att hänskjuta följande fråga till EU-domstolen för ett förhandsavgörande:

”Ska artikel 45 FEUF tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser i en medlemsstat som medför att en arbetstagare, som enligt förordning nr 1408/71 eller förordning nr 883/2004 omfattas av socialförsäkringssystemet i den medlemsstaten under en del av ett kalenderår, vid uppbörden av socialförsäkringsavgifterna endast har rätt till en del av socialförsäkringsavdraget, fastställt proportionellt mot försäkringsperiodens längd, om arbetstagaren under den återstående delen av kalenderåret inte omfattas av den medlemsstatens socialförsäkringssystem och under den tidsperioden är bosatt i en annan medlemsstat och uppbar (praktiskt taget) hela sin årsinkomst i den förstnämnda staten?”

II. Förfarandet vid EU-domstolen

30. Beslutet att begära förhandsavgörande registrerades vid domstolens kansli den 18 maj 2017. Skriftliga yttranden har getts in av K.M. Zyla, den nederländska regeringen och kommissionen, vilka närvarade vid förhandlingen den 30 maj 2018.

13 *Ibidem*, punkt 50.

14 *Ibidem*, punkt 37.

15 Genom hänvisning till domen Schumacker.

16 Enligt dom av den 18 juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406).

17 Den hänvisar till dom av den 9 februari 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102).

III. Sammanfattning av parternas argument

31. K.M. Zyla anser att domen Blanckaert inte är tillämplig på henne. Även om hon medger att antagandena i domen är giltiga, anser hon att det där slås fast att det finns en gräns när det uppstår en situation där ingen medlemsstat beaktar den skattskyldiga personens skatteförmåga och personliga förhållanden och familjesituation. [18]

32. Hon erinrar om att diskrimineringen i sådana fall består i att en person som uppbär huvuddelen av sina inkomster och nästintill samtliga sina familjeinkomster i en annan medlemsstat än hemviststaten, inte får sina personliga förhållanden och sin familjesituation beaktade vare sig i hemvistmedlemsstaten eller i anställningsmedlemsstaten. [19] Så skulle vara fallet för henne om hon inte beviljades hela det omtvistade avdraget, eftersom varken Polen eller Nederländerna beaktar hennes personliga förhållanden och familjesituation.

33. Enligt den nederländska regeringen skiljer sig situationen för en skattskyldig arbetstagare som är bosatt i Nederländerna från situationen för den som inte är bosatt där och som inte längre uppbär inkomster från förvärvsarbete som anställd eller egenföretagare i den medlemsstaten. Den nederländska regeringen bygger sin ståndpunkt på följande resonemang:

– För det första knyter artikel 11.3 a i förordning nr 883/2004 den tillämpliga socialförsäkringslagstiftningen till anställningsmedlemsstaten. Eftersom K.M. Zyla återvände till sitt ursprungsland efter att hon lämnat och upphört att arbeta i Nederländerna, omfattades hon inte längre av det nederländska socialförsäkringssystemet från och med den dag då hon lämnade landet och från och med den tidpunkten upphörde hennes avgiftsinbetalningar.

– För det andra rättfärdigas skillnaden i behandling när en skatteförmån som den här omtvistade beviljas, av att den som omfattas av socialförsäkringssystemet i en medlemsstat objektivt sett befinner sig i en annan situation än den som inte gör det.

34. Den nederländska regeringen anser inte att domen Schumacker är relevant i förevarande mål, av följande skäl:

– Domstolen slog där fast att skatteförmågan var en relevant faktor, medan den förmågan inte ligger till grund för betalningen av socialförsäkringsavgifter.

– Den omständigheten att arbetstagaren omfattas av lagstiftningen i anställningsmedlemsstaten innebär att en annan medlemsstat inte kan kräva att han eller hon ska betala socialförsäkringsavgifter där för samma verksamhet. [20] Den nederländska regeringen anser att eftersom Nederländerna förlorade sin beskattningsrätt när K.M. Zyla lämnade dess territorium, kan det inte krävas att dess myndigheter ska tillämpa avdrag eller andra fördelar som hon skulle ha kunnat komma i åtnjutande av om hon hade fortsatt att omfattas av den nederländska socialförsäkringen.

35. Kommissionen anser till att börja med att den nationella lagstiftningen inte åsidosätter artikel 7.2 i förordning nr 492/2011, eftersom K.M. Zyla bara kunde anses vara arbetstagare, i den mening som avses i artikel 45 FEUF, så länge hon var anställd i Nederländerna, vilket hon upphörde att vara när hon återvände till Polen.

18 Hon hänvisar till dom av den 16 oktober 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566), punkterna 49, 50 och 59–62.

19 Dom av den 18 juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), punkt 26 och där angiven rättspraxis.

20 Dom av den 26 februari 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), punkterna 40 och 41.

36. Enligt kommissionen tillämpas emellertid artikel 2.6a i ministerförordningen i första hand på personer som inte är nederländska medborgare. Det är sådana personer som oftast lämnar Nederländerna när ett anställningsförhållande upphör, medan de nederländska medborgarna blir kvar i landet även om de slutar att arbeta, vilket innebär att de sistnämnda får använda sig av hela socialförsäkringsavdraget. En person som däremot, liksom K.M. Zyla, bara är avgiftspliktig under en del av året betalar proportionellt sett mer till socialförsäkringen, vilket utgör ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare.

37. Kommissionen anser att en analog tillämpning ska göras av den rättspraxis som innebär att kravet på en fortsatt bosättning i den medlemsstat där socialförsäkringsavgifter betalas utgör ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare, om arbetstagaren avskräcks från att lämna den staten på grund av att han eller hon då skulle åläggas att betala högre socialförsäkringsavgifter,[21] eller förlora den rätt till återbetalning av överskjutande skatt som en stadigvarande bosatt skattskyldig alltid har rätt till.[22] Kommissionen anser avslutningsvis att domen Schumacker är tillämplig, eftersom merparten av K.M. Zylas inkomster kommer från en annan medlemsstat än hennes hemvistmedlemsstat och hennes personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas.

IV. Rättslig bedömning

A. Inledande anmärkningar

38. Jag vill för det första påpeka att det är ostridigt mellan parterna att artikel 45 FEUF är tillämplig. Eftersom det rör sig om en polsk medborgare som flyttat till Nederländerna för att förvärvsarbeta som anställd, tycks det inte föreligga en situation som omfattas av någon annan fri rörlighet än den som rör arbetstagare.[23]

39. Det råder heller inget tvivel om att K.M. Zyla var arbetstagare, i den mening som avses i domstolens praxis.[24] Teoretiskt sett skulle den omständigheten att hon återvände till sin ursprungsmedlemsstat utan att ha någon anställning eller bedriva verksamhet där, kunna innebära att hennes situation omfattas av den fria rörligheten för personer enligt artikel 21 FEUF.[25] Eftersom hon har gjort gällande att det i hennes fall ska tillämpas ett helt avdrag på grund av den tid då hon arbetade i Nederländerna, är hennes anspråk dock direkt kopplat till artikel 45 FEUF.

40. För det andra innebär den omständigheten att det finns unionsbestämmelser om tillämpningen av denna frihet, att det ska prövas huruvida den nationella lagstiftningen är förenlig, antingen med dessa (i förevarande fall förordningarna nr 883/2004 och nr 492/2011) eller direkt med primärrätten, det vill säga med artikel 45 FEUF.

41. Såsom kommissionen har påpekat innehåller förordning nr 883/2004 praktisk taget bara ett litet antal lagvalsregler för att förhindra att en arbetstagare som utövar sin rätt till fri rörlighet i unionen omfattas av tillämpningsområdet för socialförsäkringslagstiftningen i flera medlemsstater eller inte omfattas av någon av dem.[26] Frågan huruvida den omtvistade nationella bestämmelsen är giltig ska således prövas mot bakgrund av artikel 4 i förordning nr 883/2004, vilken föreskriver likabehandling och i synnerhet förbud mot diskriminering på grund av nationalitet.

21 Dom av den 26 januari 1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), punkterna 39 och 40.

22 Dom av den 8 maj 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186), punkt 16.

23 Se dom av den 28 februari 2013, Petersen och Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), punkt 35 och där angiven rättspraxis.

24 Med begreppet ”arbetstagare” avses varje person ”som utövar verklig och faktisk verksamhet, … Kännetecknet för ett anställningsförhållande är att en person under en viss tid, till förmån för någon annan och enligt dennes anvisningar utför tjänster i utbyte mot vilka han erhåller ersättning” (dom av den 8 juni 1999, Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, punkt 13).

25 Se mitt förslag till avgörande i målet Kohll och Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86), punkt 42.

26 Se analogt dom av den 26 februari 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), punkt 37.

42. Vidare föreskriver artikel 7.2 i förordning nr 492/2011 att arbetstagare i unionen som rör sig fritt i den ska ha rätt till samma sociala och skattemässiga förmåner. Där återges således bara likabehandlingsprincipen utan att den ges något utökat materiellt innehåll, även om domstolen har slagit fast att den innefattar indirekt diskriminering. [27]

43. Eftersom en tillämpning av de båda förordningarna inte skulle tillföra något av betydelse i det här sammanhanget, kan man se direkt till den frihet som avses i artikel 45 FEUF, även om prövningen av den eventuella diskrimineringen, mot bakgrund av den bestämmelsen, kan innefatta enstaka hänvisningar till de förordningarna.

44. För det tredje och sista har det nationella målet (och begäran om förhandsavgörande) till stor del handlat om vilken betydelse domarna Blanckaert och Schumacker har för det:

– Enligt den förstnämnda domen är kopplingen mellan en person som är bosatt i en medlemsstat och dess socialförsäkringssystem en faktor som är tillräckligt särskiljande för att den personens situation inte ska kunna likställas med situationen för en person som har lämnat den medlemsstaten för att bosätta sig i en annan. Detta synsätt ger stöd för den nederländska regeringens ståndpunkt i förevarande mål.

– Enligt den sistnämnda domen kan beskattningsmedlemsstaten komma att beakta de personliga förhållandena och familjesituationen (i synnerhet med avseende på skatteförmåner) för den som inte är bosatt i den staten men som uppbär merparten av sina inkomster där, när den skattskyldiga personens inkomster i den stat där han eller hon är bosatt inte gör att han eller hon får tillgång till liknande förmåner. K.M. Zyla anser att denna rättspraxis ska tillämpas.

45. Framställs tvisten på det sättet kan man vid lösningen av den inte bortse från någon av dessa domar, vars relevans för prövningen av den nationella lagstiftningens förenlighet med artikel 45 FEUF, i avsaknad av en sekundärrättslig parameter, [28] ska göras med iakttagande av den metod som används för att pröva de fria rörligheterna.

B. Bedömning av tolkningsfrågan

1. Den påstådda diskrimineringen på grund av nationalitet

46. Innebär den omtvistade åtgärden en diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor? [29]

47. I princip kan jag inte se att det finns något i lydelsen av och andemeningen bakom artikel 2.6a i ministerförordningen som tyder på en vilja att direkt diskriminera (genom att skapa en nackdel) medborgare i de övriga medlemsstaterna i unionen. Det tidsmässigt proportionella avdraget tillämpas på alla arbetstagare, oavsett nationalitet, som har varit skyldiga att erlägga socialförsäkringsavgifter i Nederländerna under en kortare period än ett kalenderår.

48. Kan det trots detta anses utgöra en indirekt diskriminering? En bestämmelse i nationell rätt ska anses som indirekt diskriminerande, då den till sin natur innebär en risk för att medborgare i andra medlemsstater påverkas i högre grad än medborgarna i landet (i det här fallet Nederländerna) och följaktligen riskerar att missgynna medborgarna i andra medlemsstater. [30]

27 Dom av den 20 juni 2002, kommissionen/Luxemburg (C-299/01, EU:C:2002:394).

28 Detta är det vanliga tillvägagångssättet. Se exempelvis dom av den 15 september 2005, Ioannidis (C-258/04, EU:C:2005:559), punkterna 35–37.

29 Dom av den 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152), punkt 32.

30 Dom av den 18 december 2014, Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458), punkt 32 och där angiven rättspraxis.

49. För att en sådan diskriminering ska anses föreligga i förevarande mål måste följande villkor vara uppfyllda:

– Det måste till att börja med förutsättas att migrerande arbetstagare i högre utsträckning lämnar den medlemsstaten före beskattningsårets slut, vilket jag inte anser att man utan vidare kan förutsätta och det har under alla omständigheter inte styrkts.

– Det måste också slås fast att det proportionella avdraget medför en särskild nackdel för medborgare i andra medlemsstater, enligt ministerförordningen, [31] vilket innebär att det ska prövas huruvida det föreligger en begränsning.

2. Huruvida det föreligger hinder för den fria rörligheten för arbetstagare

50. Syftet med bestämmelserna om fri rörlighet för personer i FEUF är att underlätta för unionsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom unionen. De utgör således hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva verksamhet i en annan medlemsstat än deras ursprungsmedlemsstat. Det är därför som artikel 45 FEUF utgör hinder för varje nationell åtgärd som kan göra det svårare eller mindre attraktivt för unionsmedborgarna att utöva denna grundläggande frihet. [32]

51. Artikel 2.6a i ministerförordningen skulle få en sådan verkan om den regel som den innehåller skulle missgynna arbetstagare som flyttar enligt artikel 45 FEUF.

a) Nackdelen

52. Om jag har uppfattat det rätt är den omtvistade åtgärden uppbyggd på följande sätt [33]: Det avdrag som alla personer är berättigade till varje beskattningsår består av två delar: en som rör den beskattningsbara inkomsten och en som rör socialförsäkringsavgifterna. Det är den sistnämnda delen, som bara tillämpas på dem som omfattas av det socialförsäkringssystemet, som kan variera beroende på bestämmelsen om proportionalitet mot försäkringsperiodens längd i artikel 2.6a i ministerförordningen.

53. Det sistnämnda kan ge intryck av att socialförsäkringsavdraget har karaktären av en social förmån, eftersom det specifikt och direkt påverkar finansieringen av socialförsäkringen. [34] Ur en annan synvinkel skulle det emellertid kunna röra sig om en åtgärd som faller inom ramen för deklarationen och fastställandet av fysiska personers inkomstskatt och som bygger på den nederländska statens utövande av sin beskattningsrätt. Det är således möjligt att dess påverkan på den fria rörligheten för arbetstagare även ska bedömas mot bakgrund av domstolens praxis om skatteåtgärder. [35]

31 Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Bobeks förslag till avgörande i målet Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194), punkt 35.

32 Dom av den 18 juli 2017, Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562), punkt 33 och där angiven rättspraxis. Det ska emellertid beaktas att unionsrätten inte kan garantera att en arbetstagares flytt från en medlemsstat till en annan är konsekvensneutral vad avser social trygghet, mot bakgrund av de skillnader som förekommer mellan medlemsstaternas system och lagstiftning på området (punkt 34 i samma dom).

33 Jag utgår här från den nederländska regeringens förklaringar i punkterna 4 och 17–19 i dess skriftliga yttrande. Vid förhandlingen bekräftade den nederländska regeringen att den här omtvistade lagstiftningen är identisk med den som beskrevs i domen Blanckaert, med undantag för beräkningen av avdraget i proportion till försäkringsperiodens längd.

34 Dom av den 26 februari 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), punkt 27 och där angiven rättspraxis.

35 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152), punkterna 41–44.

54. Med hänsyn till dess nära koppling till socialförsäkringsavgifterna, anser jag att det omtvistade avdraget snarast är av social karaktär, även om det görs med hjälp av en skatteteknisk metod. Även om de nederländska skattemyndigheterna kombinerar uppbörden av inkomstskatt och socialförsäkringsavgifter, vilket innebär att socialförsäkringsavdragen ”kan … förvandlas till en skattelättnad”, [36] behåller de var och en sin egen karaktär.

55. Under alla förhållanden anser jag inte att systemet med avdrag i proportion till försäkringsperiodens längd i själva verket innebär någon nackdel. Om avdraget, som det förefaller, är helt proportionellt mot försäkringsperiodens längd, så att det inte uppstår någon asymmetri beträffande de avdragsgilla beloppen (det vill säga att den som berörs av den omtvistade bestämmelsen inte betalar högre avgifter proportionellt sett), så kan jag inte se någon nackdel. [37]

56. Syftet med det omtvistade avdraget är att indirekt kompensera för den ekonomiska börda som socialförsäkringsavgifterna innebär för den skattskyldiga personen. Det är därför som socialförsäkringsavdraget påverkar den årliga skattebördan för den som är berättigad till det på ett positivt sätt. Mot bakgrund av detta finns det inget som hindrar att den motsvarande lättnaden i denna börda står i proportion till försäkringsperioden. Vid förhandlingen uppgav den nederländska regeringen att syftet med lagstiftningen var att stimulera arbetstagarna till att fortsätta att utöva yrkesverksamhet och att ge dem en fördel som står i proportion till den tid som de faktiskt har arbetat. Hur det än förhåller sig med det kvarstår parallellen mellan socialförsäkringsavgifterna och avdraget när det slutliga beloppet i IB/PVV-deklarationen ska betalas: om de förstnämnda är högre (på grund av att de omfattar 12 månader) så blir avdraget högre och vice versa.

b) Huruvida situationerna är jämförbara

57. Om man däremot för resonemangets skull tänker sig att socialförsäkringsavdraget som står i proportion till försäkringsperioden skulle utgöra en nackdel för personer som inte är bosatta i landet, på grund av att det får mindre återverkningar på deras inkomstdeklarationer (*vilket inte är fallet*), måste det beaktas att domstolen i sin praxis har slagit fast följande:

– Diskriminering uppkommer endast när olika regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på olika fall. [38]

– Diskriminering mellan personer som har hemvist i landet och personer som inte har hemvist där kan endast föreligga om det, oaktat deras hemvist i olika medlemsstater, är visat att situationerna för de båda kategorierna skattskyldiga är jämförbara med avseende på innehållet i och syftet med de nationella bestämmelserna. [39]

58. Det följer även av domstolens praxis att prövningen av huruvida situationerna är jämförbara ska göras oberoende av om den omtvistade åtgärden enbart utgörs av en social förmån [40] eller om den tillhör skatteområdet. [41]

59. Kan det mot bakgrund av dessa riktlinjer verkligen göras gällande att den som inte längre arbetar i Nederländerna, på grund av att han eller hon har flyttat till en annan medlemsstat och därför har slutat att betala socialförsäkringsavgifter, befinner sig i samma situation som den som bor kvar i Nederländerna och fortsätter att arbeta eller har slutat att arbeta där?

36 Domen Blanckaert, punkterna 15 och 16.

37 Se dom av den 13 juli 2016, Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550), punkt 24 och där angiven rättspraxis.

38 Se dom av den 18 juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), punkt 21 och där angiven rättspraxis.

39 Dom av den 9 februari 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102), punkt 32 och där angiven rättspraxis.

40 Se analogt dom av den 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152), punkt 37.

41 Dom av den 18 juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), punkt 24.

60. När det gäller socialförsäkringsavgifter tillämpas unicitetsprincipen, vilken bland annat föreskrivs i artikel 11.1 i förordning nr 883/2004.[42] Enligt den principen ska personer som omfattas av tillämpningsområdet för socialförsäkringslagstiftningen omfattas av endast en medlemsstats lagstiftning. Såsom kommissionen har påpekat i ett annat sammanhang, är syftet med den artikeln inte att harmonisera medlemsstaternas materiella rätt utan snarare att skapa ett system av lagvalsregler mellan olika regelsystem, som begränsar den nationella lagstiftarens möjligheter att fastställa räckvidd och villkor för tillämpning av sin egen nationella lagstiftning på området.[43] Domstolen har redan gett uttryck för samma tanke, i liknande ordalag, i en dom av den 26 februari 2015,[44] vilken avsåg förordning nr 1408/71[45] som var föregångare till förordning nr 883/2004.

61. Härav följer att en medlemsstat inte får ändra reglerna om vem som omfattas av socialförsäkringslagstiftningen på så sätt att personer som är bosatta i en annan medlemsstat och som inte utövar någon avlönad verksamhet på dess territorium omfattas av dess socialförsäkringssystem. Om de skulle göra det skulle de åsidosätta artikel 11.3 e i förordning nr 883/2004 och därmed också unicitetsprincipen.

62. Denna regel inför inte ett kriterium som är kopplat till *bosättningen* i anställningsmedlemsstaten, utan ett kriterium som är kopplat till att *personen omfattas av socialförsäkringssystemet*, genom att han eller hon utövar en avlönad verksamhet. Om det inte finns någon sådan koppling har inte den medlemsstaten rätt att påföra den personen socialförsäkringsavgifter. Om det inte finns någon sådan koppling eller om den – vilket är fallet här – bara är tillfällig, befinner sig därför en arbetstagare som är bosatt i Nederländerna i ett helt år i en annan situation än en arbetstagare som är bosatt i ett annat land (till exempel Polen) och som inte har varit försäkrad i Nederländerna eller varit försäkrad under en viss tid under samma beskattningsår.[46]

63. Vid förhandlingen bekräftade den nederländska regeringen att en arbetstagare som efter att han eller hon utövat en avlönad verksamhet i Nederländerna under en del av ett kalenderår bor kvar i landet men som arbetslös under resten av året, omfattas av socialförsäkringssystemet och är skyldig att betala nederländska socialförsäkringsavgifter under hela året. Det är just skillnaden i förhållande till K.M. Zylas situation som gör att situationerna inte är jämförbara: arbetslösa personer – som hon – som är bosatta i Nederländerna fortsätter att vara försäkrade och de är därför berättigade till avdrag för de avgifter (under året) som de faktiskt har erlagt.

64. Dessutom föreskrivs det i den nederländska lagstiftningen, för att använda sig av domstolens formulering, att ”personer som omfattas av detta [socialförsäkrings]system endast undantagsvis erhåller några skattelättnader med grund i socialförsäkringssystemet … Det är nämligen bara i det fallet att en person som är ansluten till socialförsäkringssystemet inte kan utnyttja socialförsäkringsavdragen för att erhålla lägre socialförsäkringsavgifter som denna person kan göra anspråk på sådana skattelättnader”.[47]

65. Om så är fallet är den som har betalat avgifter till det nederländska socialförsäkringssystemet under hela året bara berättigad till den eftersträvade skatteförmånen[48] om summan av de faktiska avgifter som har betalats är lägre än avdraget. Omvänt innebär det att om den som har varit ansluten till det nederländska socialförsäkringssystemet i några månader under ett beskattningsår, utan hänsyn till den

42 Se punkt 11 i detta förslag till avgörande.

43 Se dom av den 4 juni 2016, kommissionen/Förenade kungariket (C-308/14, EU:C:2016:436), punkt 32.

44 Dom av den 26 februari 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), punkt 35.

45 Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen, i dess ändrade och uppdaterade lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 118/97 av den 2 december 1996 (EGT L 28, 1997, s. 1), i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1606/98 av den 29 juni 1998 (EGT L 209, 1998, s. 1).

46 Här är det lämpligt att hänvisa till domen Blanckaert, punkt 45.

47 Domen Blanckaert, punkt 47.

48 Skatten minskar när socialförsäkringsavdraget dras av från det avgiftsbelopp som har betalats under året.

tid som han eller hon *faktiskt* har varit ansluten, skulle ha rätt till hela socialförsäkringsavdraget, skulle detta överskjutande belopp lättare kunna dras av: genom att personen har betalat lägre avgifter i absoluta termer, är det troligare att skillnaden i fråga ger dem ett överskjutande tillägg. I det fallet skulle det också röra sig om olika situationer, eftersom personer som är anslutna till det systemet ”endast undantagsvis erhåller några skattelättnader med grund i socialförsäkringssystemet”.

66. Följaktligen tillämpas principen om tidsproportionalitet i artikel 2.6a i ministerförordningen, även om den skulle kunna anses vara till nackdel för personer som befinner sig i en sådan situation som K.M. Zyla, under omständigheter som inte är jämförbara med omständigheterna för personer som under ett helt beskattningsår omfattas av skyldigheten att betala socialförsäkringsavgifter. Det räcker således med avsaknaden av anknytning till socialförsäkringen under en del av året för att det ska kunna slås fast att situationen för dem som betalar avgifter under sådana begränsade perioder inte är jämförbar med situationen för dem som har en sådan anknytning under hela beskattningsåret.

67. Sammanfattningsvis anser jag att varken artikel 45 FEUF, artikel 4 i förordning nr 883/2004 eller artikel 7.2 i förordning nr 492/2011 har åsidosatts. Ingen av dessa bestämmelser utgör hinder för en bestämmelse som den som finns i artikel 2.6a i ministerförordningen.

c) Huruvida domen Schumacker är relevant

68. Den bedömning som jag har redovisat skulle vara ofullständig om den inte jämfördes med domen Schumacker, vilken K.M. Zyla har hänvisat till.

69. Som jag redan har nämnt slog domstolen i den domen fast att ”[e]ftersom det handlar om en utomlands bosatt person som uppbär huvuddelen av sina inkomster och nästan familjens samtliga inkomster i en annan medlemsstat än den där han bor, består diskrimineringen i att hans personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han bor eller i den stat där han arbetar”. [49]

70. Vid första anblicken tycks detta vara fallet med K.M. Zyla. Situationerna är emellertid fortfarande inte objektivt jämförbara,[50] vilket enligt domen Schumacker kan motivera en eventuell skillnad i behandling.[51]

71. Under alla förhållanden delar jag inte kommissionens uppfattning att domen Schumacker ska tillämpas analogt. I det målet bodde den skattskyldiga personen under den tid som de faktiska omständigheterna avsåg uteslutande i Belgien och fick inkomster från sin verksamhet enbart i Tyskland, utan att den plats där han varaktigt vistades ändrades. K.M. Zyla däremot var bosatt i Nederländerna under den del av kalenderåret 2013 då hon hade inkomster genom sitt anställningsförhållande, medan hon var bosatt i den medlemsstaten. Således sammanföll platsen för inkomsterna och platsen för bosättningen fram till dess att hon flyttade till Polen, där hon inte arbetade mer under det året. Skillnaderna i omständigheter gör således att slutsatserna i domen Schumacker inte kan tillämpas analogt i förevarande mål.

49 Domen Schumacker, punkt 38.

50 Jag hänvisar till punkt 57. och följande punkter i detta förslag till avgörande.

51 Domen Schumacker, punkt 37.

3. I andra hand: huruvida en skillnad i behandling eventuellt är motiverad

72. Genom att artikel 2.6a i ministerförordningen tillämpar principen om tidsproportionalitet på socialförsäkringsavdraget för personer som liksom K.M. Zyla bara har betalat avgifter under en del av beskattningsåret, är den förenlig med dess eget system för finansiering av socialförsäkringen som är beroende av inkomstbeskattningen.

73. Det avdraget tillämpas i proportion till den tid som personen har arbetat under beskattningsåret. Helt avdrag medges för den som har betalat avgifter hela året och det minskar i proportion till försäkringsperioden för den som bara har betalat avgifter i några månader. Myndigheterna i Nederländerna lindrar på så sätt proportionellt den ekonomiska börda som innehållandet – eller den månatliga betalningen – av socialförsäkringsavgifterna medför för den skattskyldiga personen, genom en lättnad i avgiftsskyldigheterna för hela året.

74. Eftersom den ovannämnda unicitetsprincipen i unionens socialförsäkringslagstiftning [52] innebär att Nederländerna saknar behörighet att innehålla de socialförsäkringsavgifter som anställda arbetstagare som K.M. Zyla betalar i en annan medlemsstat, avspeglar utformningen av det skatteavdrag som föreskrivs i den omtvistade lagstiftningen en symmetrisk logik. [53] Om inte det proportionella avdraget hade tillämpats skulle personer som befinner sig i en sådan situation som K.M. Zyla erhålla en otillbörlig fördel, eftersom deras socialförsäkringsavdrag skulle kompensera dem oproportionerligt i förhållande till de som betalar socialförsäkringsavgifter under hela beskattningsåret, vilket strider mot syftet att på ett proportionellt sätt lindra den ekonomiska börda som betalningen av socialförsäkringsavgifterna innebär. Således finns det en koppling mellan skatteförmånen och det ursprungliga skatteuttaget (betalningen av socialförsäkringsavgifter).

75. Dessutom skulle det, i enlighet med rättspraxis, som kräver det, [54] innebära en nedsättning av den förmån som beviljas samma person med avseende på samma skatt. Det finns alltså ett direkt, personligt och materiellt samband mellan beståndsdelarna i den skattemekanism som är omtvistad i det nationella målet, [55] där nedsättningen av förmånen utgör pivån som säkerställer överensstämmelsen mellan skatteuttaget och förmånen, på grundval av objektiva omständigheter. Eftersom villkoren i rättspraxis är uppfyllda, kan det bara konstateras att det nedsättningssystem som föreskrivs i artikel 2.6a i ministerförordningen motiveras av behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.

76. Under förutsättning att denna åtgärd fungerar symmetriskt (och det finns i förevarande mål inte några omständigheter som gör att det kan betvivlas), det vill säga helt proportionellt mot den tid som personen arbetat i Nederländerna, behandlas inte den försäkrade person på vilken åtgärden tillämpas ofördelaktigt, utan han eller hon har kvar sitt socialförsäkringsavdrag men det står i proportion till den tid under vilken han eller hon har betalat avgifter innan han eller hon lämnade Nederländerna.

77. Den omtvistade åtgärden är således *lämplig* med hänsyn till syftet med den, trots sin tidsmässiga begränsning, och *nödvändig* för att strikt anpassa socialförsäkringsavgifterna till den tid då avgifter inte erlagts i medlemsstaten. Det innebär som sagt inte att den beskattningsbara person på vilken avdraget tillämpas proportionellt belastas hårdare än den som har betalat avgifter under ett helt år. Den förstnämnda personen betalar inte mer än den sistnämnda för den tid som han eller hon har omfattats av socialförsäkringen.

52 Se bland annat punkt 60 i detta förslag till avgörande.

53 Se analogt dom av den 1 december 2011, kommissionen/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793), punkt 73 och där angiven rättspraxis.

54 *Ibidem*, Punkt 76 och där angiven rättspraxis.

55 Dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), punkt 40 och där angiven rättspraxis.

78. Om artikel 2.6a i ministerförordningen skulle innebära en begränsning av den fria rörligheten för arbetstagare enligt artikel 45 FEUF, är den således motiverad på grund av behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang och den står i proportion till det eftersträvade syftet.

V. Förslag till avgörande

79. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågan från Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) på följande vis:

”När en arbetstagare under en del av ett kalenderår har omfattats av socialförsäkringssystemet i en medlemsstat där han eller hon har förvärvat nästan hela sin inkomst under det året och därefter har flyttat till en annan medlemsstat där han eller hon har bott under resten av året, utgör artikel 45 FEUF inte hinder för en sådan bestämmelse som den som är i fråga i det nationella målet och som innebär att den förstnämnda medlemsstaten begränsar avdraget från socialförsäkringsavgifterna procentuellt, i samband med inkomstbeskattningen, i förhållande till den tid under vilken arbetstagaren har betalat sådana avgifter.”