



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

23. januar 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – arbejdskraftens frie bevægelighed – ligebehandling – indkomstskat – sociale sikringsbidrag – arbejdstager, som har forladt beskæftigelsesmedlemsstaten i et kalenderår – anvendelse af pro rata temporis-reglen på nedsættelsen af de sociale sikringsbidrag«

I sag C-272/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) ved afgørelse af 12. maj 2017, indgået til Domstolen den 18. maj 2017, i sagen

K.M. Zyla

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende formand for Tiende Afdeling, og dommerne F. Biltgen og E. Levits (refererende dommer),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. maj 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- K.M. Zyla ved professor S.C.W. Douma,
- den nederlandske regering ved M.L. Noort og M.K. Bulterman, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved M. van Beek og M. Kellerbauer, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. juli 2018,

afsagt følgende

* Processprog: nederlandsk.

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 45 TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem K.M. Zyla og Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle anliggender, Nederlandene) vedrørende en fastsættelse pro rata temporis af den beløbsandel af de sociale sikringsbidrag i fradraget, som K.M. Zyla skal betale.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 3, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 883/2004 af 29. april 2004 om koordinering af de sociale sikringsordninger (EUT 2004, L 166, s. 1, berigtiget i EUT 2004, L 200, s. 1) har følgende ordlyd:

»Denne forordning finder anvendelse på enhver lovgivning om social sikring, der vedrører:

- a) ydelser ved sygdom
- b) ydelser ved moderskab og dermed ligestillede ydelser ved faderskab
- c) ydelser ved invaliditet
- d) ydelser ved alderdom

[...]«

- 4 Denne forordnings artikel 4 fastsætter:

»Personer, som er omfattet af denne forordning, har de samme rettigheder og pligter i henhold til en medlemsstats lovgivning som vedkommende medlemsstats egne statsborgere, medmindre andet følger af særlige bestemmelser i denne forordning.«

- 5 Nævnte forordnings artikel 5, litra a), har følgende ordlyd:

»Medmindre andet er fastsat i denne forordning, og på baggrund af de særlige gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat, gælder følgende:

- a) hvis ydelser efter sociale sikringsordninger eller andre indtægter tillægges retsvirkning efter den kompetente medlemsstats lovgivning, finder de pågældende bestemmelser i denne lovgivning ligeledes anvendelse på tilsvarende ydelser, der er erhvervet i henhold til lovgivningen i en anden medlemsstat, eller på indtægter erhvervet i en anden medlemsstat.«

- 6 Afsnit II i forordning nr. 883/2004 med overskriften »Fastlæggelse af, hvilken lovgivning der skal anvendes« indeholder forordningens artikel 11, der bestemmer:

»1. Personer, som er omfattet af denne forordning, er alene undergivet lovgivningen i én medlemsstat. Spørgsmålet om, hvilken lovgivning der skal anvendes, afgøres efter bestemmelserne i dette afsnit.

[...]

3. Med forbehold af artikel 12-16:

- a) er en person, der udøver lønnet beskæftigelse eller selvstændig virksomhed i en medlemsstat, omfattet af denne medlemsstats lovgivning

[...]

- e) er alle andre personer, som ikke falder ind under litra a)-d), omfattet af lovgivningen i bopælsmedlemsstaten, [...]«

Nederlandsk ret

- 7 I henhold til artikel 8.1 i Wet op de inkomstenbelasting 2001 (lov om indkomstskat af 2001) opkræves indkomstskatten og de sociale bidrag af de nederlandske skattemyndigheder ved en opkrævning, der i denne artikel kvalificeres som kombineret. Det samlede beløb af den »kombinerede skat«, som skal betales af en person, er summen af skatten på lønindkomst samt fra andre kilder, heriblandt bolig og opsparing, samt sociale sikringsbidrag. Nævnte artikel fastsætter ligeledes, at satsen af den »kombinerede skat« er summen af satsen for første indkomstgruppe og de gældende bidragssatser. Denne lov fastsætter ligeledes, at det »kombinerede skattebeløb« kan nedsættes, idet »fradrag i kombineret skat« i henhold til samme artikel er summen af det samlede beløb af fradraget for lønindkomst og fradragsbeløbet for sociale sikringsbidrag.
- 8 I henhold til artikel 8.10 i lov om indkomstskat af 2001 finder et »standardfradrag« anvendelse for alle skattepligtige. For 2013 beløb det sig til 2 001 EUR.
- 9 Sociale sikringsbidrag er underlagt Algemene Ouderdomswet (almindelig lov om alderspension), Algemene Nabestaandenwet (almindelig lov om efterladtepension) og Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (almindelig lov om forsikring for særlige udgifter ved sygdom). Forsikrede personer under disse tre forsikringsordninger er personer med bopæl i Nederlandene og personer, der ikke har bopæl i Nederlandene, som er indkomstskattepligtige, som følge af lønnet beskæftigelse udført i denne medlemsstat.
- 10 Artikel 9 i Wet financiering sociale verzekeringen (lov om finansiering af de sociale sikringsordninger, herefter »WFSV«) bestemmer:
- »De sociale sikringsbidrag, som skal betales, fremkommer ved, at de sociale sikringsbidrag nedsættes med beløbet af bidragsandelen til de sociale sikringsordninger af det skattefradrag, der er gældende for den bidragspligtige person.«
- 11 WFSV's artikel 12, stk. 1, litra a)-c), fastsætter de nærmere bestemmelser for »standardfradraget« for sociale sikringsbidrag. Det præciseres i denne bestemmelses stk. 3, at enhver person, som har betalt bidrag i hele kalenderåret, har ret til dette fradrag.
- 12 Artikel 2.6a, i Regeling Wet financiering sociale verzekeringen (bekendtgørelse til gennemførelse af lov om finansiering af de sociale sikringsordninger, herefter »gennemførelsesbekendtgørelsen«) fastsætter:
- »Hvad angår personer, der bortset fra i tilfælde af dødsfald ikke har været bidragspligtige i en del af kalenderåret, nedsættes det skattefradrag, der er omhandlet i WFSV's artikel 12, stk. 1, litra a), b) og c), pro rata temporis i forhold til længden af bidragspligtsperioden i kalenderåret.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 13 K.M. Zyla, som er polsk statsborger, arbejdede i perioden fra den 1. januar til den 21. juni 2013 i Nederlandene og var i denne periode tilsluttet den nederlandske almindelige sociale sikringsordning og var bidragspligtig til denne ordning. K.M. Zyla flyttede herefter til Polen, hvor hun bosatte sig og ikke havde lønnet beskæftigelse i 2013.
- 14 For det i 2013 udførte arbejde i Nederlandene havde K.M. Zyla en indkomst på 9 401 EUR. Af dette beløb var der indeholdt kildeskat af lønindkomst for et beløb på 1 399 EUR. Den pågældende var ligeledes forpligtet til at betale et beløb på 2 928 EUR i sociale sikringsbidrag. Da hendes skatteopgørelse for dette år blev udarbejdet, var hun som bosiddende i Nederlandene i henhold til national ret berettiget til et standardskattefradrag af både indkomstskattebeløbet og af bidragsbeløbet til de sociale sikringsordninger. Et beløb på 1 254 EUR som standardfradrag og et beløb på 840 EUR som lønmodtagerfradrag blev således fradraget den skyldige indkomstskat og bidrag til den almindelige sociale sikringsordning. Den forelæggende ret har præciseret, at eftersom den pågældende fra den 22. juni 2013 ikke længere var pligtig at betale sociale sikringsbidrag, nedsatte skatte- og afgiftsmyndigheden i henhold til gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 2.6a standardfradragets bidragsandel i forhold til den periode, som K.M. Zyla var forpligtet til at betale bidrag i 2013.
- 15 Da K.M. Zyla ved rechtbank Zeeland-West-Brabant (retten i første instans for Zeeland-West-Brabant, Nederlandene) ikke fik medhold i sit søgsmål anlagt til prøvelse af denne skatteopgørelse, hvorved hun gjorde gældende, at gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 2.6a fører til en forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, hvilket udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed i henhold til artikel 45 TEUF, iværksatte hun appel af dommen for Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appeldomstolen i 's-Hertogenbosch, Nederlandene). Appellinstansen gav heller ikke sagsøgeren i hovedsagen medhold i hendes påstande med den begrundelse, at idet hun kun havde udøvet lønnet beskæftigelse i Nederlandene som omhandlet i artikel 45 TEUF i en bestemt periode, kunne hun ikke gøre krav på den fulde bidragsandel til de sociale sikringsordninger af standardfradraget. Appellinstansen anførte ligeledes, at den nationale lovgivning, som fastsætter denne beløbsmæssige grænse for standardfradraget, ikke medfører nogen forskelsbehandling, eftersom fradragets beløb afhænger af, om en person er forsikret under den nationale sociale sikringsordning eller ej, og bidragsperiodens varighed.
- 16 Ved behandlingen af den kassationsappel, som K.M. Zyla iværksatte, har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) rejst spørgsmål om, hvorvidt det delvise skattefradrag, der er foretaget over for hende, er i overensstemmelse med EU-retten og bl.a. Domstolens praksis.
- 17 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at artikel 45 TEUF kan fortolkes således, at den ikke er til hinder for anvendelsen af et fradrag for sociale sikringsbidrag, der er forholdsmæssigt i forhold til varigheden af den skattepligtige persons tilslutning hertil, men ønsker ikke desto mindre oplyst, om en arbejdstager, som har oppebåret sin samlede årsindkomst i en medlemsstat, hvor vedkommende ikke er eller ikke længere er bosiddende, ikke bør være berettiget til den fulde bidragsandel til de sociale sikringsordninger af skattefradraget, selv om arbejdstageren ikke har været forsikret under denne medlemsstats almindelige sociale sikringsordning hele året.
- 18 På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 45 TEUF fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter en arbejdstager, der på grundlag af [Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14. juni 1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet, som ændret og ajourført ved Rådets forordning (EF) nr. 118/97 af 2. december 1996 (EFT 1997, L 28, s. 1),] eller forordning nr. 883/2004 har været forsikret efter den almindelige sociale sikringsordning i den pågældende medlemsstat i en del af kalenderåret, med hensyn til

bidraget til denne forsikringsordning kun er berettiget til en del af det skattemæssige standardfradrags bidragsandel, der fastsættes [pro rata temporis] i forhold til forsikringsperiodens længde, såfremt arbejdstageren i resten af kalenderåret ikke har været forsikret efter den almindelige sociale sikringsordning i medlemsstaten og i resten af kalenderåret har haft bopæl i en anden medlemsstat og har erhvervet (så godt som) hele sin årlige indtægt i den førstnævnte medlemsstat?»

Om det præjudicielle spørgsmål

- 19 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som med henblik på fastsættelse af de sociale sikringsbidrag, som en arbejdstager skal betale, fastsætter, at skattefradraget for disse bidrag, som en arbejdstager har ret til for et kalenderår, sker forholdsmæssigt i forhold til den periode, hvor denne arbejdstager er tilsluttet nævnte medlemsstats sociale sikringsordning, idet den forholdsmæssige andel af dette fradrag i forhold til den periode, hvor denne arbejdstager ikke var tilsluttet denne ordning og var bosiddende i en anden medlemsstat uden dér at udøve sin erhvervsmæssige beskæftigelse, således udelukkes fra dette årlige fradrag.
- 20 Det fremgår af fast retspraksis, at en statsborger i Den Europæiske Union, som har udnyttet sin ret i henhold til arbejdskraftens frie bevægelighed, og som har haft beskæftigelse i en anden medlemsstat end hjemstaten, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 45 TEUF, uanset bopæl og statsborgerskab (dom af 7.3.2018, DW, C-651/16, EU:C:2018:162, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).
- 21 Det følger heraf, at situationen for K.M. Zyla, der er polsk statsborger, og som tog til Nederlandene for dér at udøve lønnet beskæftigelse i perioden fra den 1. januar til den 21. juni 2013, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 45 TEUF.
- 22 Det følger endvidere af Domstolens praksis, at alle EUF-traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for Unionens statsborgere at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Unionens område, og at disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve et erhverv på en anden medlemsstats område (dom af 7.3.2018, DW, C-651/16, EU:C:2018:162, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 23 Nationale bestemmelser, som forhindrer eller afskrækker en statsborger i en medlemsstat, fra at forlade sit oprindelsesland med henblik på at udøve retten til fri bevægelighed, udgør således hindringer for denne frihed, uanset om de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende arbejdstageres nationalitet (dom af 16.2.2006, Rockler, C-137/04, EU:C:2006:106, præmis 18, og af 16.2.2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis).
- 24 I denne henseende skal det, i lighed med hvad den nederlandske regering har anført i sit skriftlige indlæg, bemærkes, at ligebehandlingsprincippet i artikel 45 TEUF ikke alene forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til samme resultat. En national retsforordning må, medmindre den er objektivt begrundet og står i rimeligt forhold til det tilstræbte formål – selv om den finder anvendelse uanset nationaliteten – anses for at medføre indirekte forskelsbehandling, når den efter selve sin karakter i højere grad kan berøre vandrende end indenlandske arbejdstagere og dermed risikerer navnlig at stille de vandrende arbejdstagere ringere (dom af 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, præmis 25 og 26).

- 25 I den foreliggende sag berører gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 2.6a alle personer, som i en del af kalenderåret ikke har været bidragspligtige med hensyn til social sikring, på samme måde, uden at der herved sker en sondring på grundlag af deres nationalitet. Som generaladvokaten har anført i punkt 47 i forslaget til afgørelse, sker der ved nævnte bestemmelse derfor ikke nogen direkte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.
- 26 For at en foranstaltning kan betragtes som udtryk for indirekte forskelsbehandling, er det imidlertid ikke nødvendigt, at den fører til en begunstigelse af alle indenlandske statsborgere eller til en ringere stilling alene for statsborgere i andre medlemsstater, og ikke desuden for indenlandske statsborgere (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, Larcher, C-523/13, EU:C:2014:2458, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis). Det følger endvidere af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 22 og 23, at selv hindringer for arbejdskraftens frie bevægelighed, der ikke har en diskriminerende karakter, i princippet er forbudt i henhold til artikel 45 TEUF.
- 27 Med henblik på i den foreliggende sag at afgøre, om nævnte bekendtgørelses artikel 2.6a udgør en indirekte diskriminerende foranstaltning eller en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, skal denne bestemmelses skattemæssige eller sociale art for det første fastlægges, idet de EU-retlige bestemmelser, der finder anvendelse, i begge tilfælde er forskellige.
- 28 Det bemærkes i denne henseende, således som det er blevet fastslået i nærværende doms præmis 7 og 14, at den sociale sikringsbidragsandel af fradraget er fastsat i en lovgivning om indkomstskat, som kombinerer ordningen om opkrævning af indkomstskat af lønindkomst for fysiske personer, der er skattepligtige herfor, og ordningen om opkrævning af sociale sikringsbidrag.
- 29 Selv om disse skatter og sociale sikringsbidrag opkræves kombineret, indgår skatteprovenuet imidlertid i det almindelige statsbudget, mens provenuet fra sociale sikringsbidrag tilgår midlerne under de særlige sociale sikringsordninger, som bidragene er blevet opkrævet til. Den forelæggende ret har præciseret, at der inden for skattefradragsordningen sondres mellem den del af fradraget, der vedrører skat, og den del af fradraget, der vedrører sociale sikringsbidrag. Den har tilføjet, at retten til denne bidragsandel af skattefradraget i henhold til WFSV's artikel 12, stk. 1, kun foreligger, hvis den pågældende er pligtig at betale disse bidrag.
- 30 Det følger heraf, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning vedrører opkrævninger, som specifikt og direkte er afsat til finansiering af den sociale sikringsordning. Denne lovgivning har således en direkte og tilstrækkeligt relevant sammenhæng med de love, der regulerer de sociale sikringsgrene, der er opregnet i artikel 3 i forordning nr. 883/2004, og er derfor omfattet af anvendelsesområdet for nævnte forordning (jf. i denne retning dom af 26.2.2015, de Ruyter, C-623/13, EU:C:2015:123, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis). Tvisten i hovedsagen vedrører således en eventuel restriktion af arbejdskraftens frie bevægelighed om følge af en foranstaltning af social art, som fuldt ud udgør en del af det nationale sociale sikringsystem.
- 31 På denne baggrund finder de principper fra retspraksis vedrørende betingelserne for beskatning af lønindkomst, der bl.a. følger af dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), og af 16. oktober 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566), som K.M. Zyla har påberåbt sig i sit indlæg, ikke anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede.
- 32 Denne vurdering ændres ikke af den omstændighed – som den forelæggende ret har fremhævet – at en kompensationsordning giver mulighed for at fratække en del af den sociale sikringsbidragsandel af fradraget i indkomstskatten, hvorved sidstnævnte beløb nedsættes, når størrelsen af de sociale sikringsbidrag er lavere end størrelsen af det fradrag, der gælder for de nævnte bidrag.
- 33 Domstolen har nemlig allerede haft lejlighed til at fastslå, at forsikrede i den nederlandske sociale sikringsordning kun undtagelsesvis er berettigede til skattnedslag for sociale forsikringer, idet det kun er i tilfælde af, at en forsikret ikke kan godskrive bidragsnedsættelsen i de bidrag, der skal betales, at

han kan gøre krav på at få sådanne skattnedslag (jf. i denne retning dom af 8.9.2005, Blanckaert, C-512/03, EU:C:2005:516, præmis 47). Det følger heraf, at det forhold, at der er en kompensationsordning således som anført i nærværende doms præmis 32, er uden betydning for arten af den nedsættelse af sociale sikringsbidrag, der er fastsat i nederlandsk ret, som – således som generaladvokaten har anført i punkt 56 i forslaget til afgørelse – specifikt tager sigte på at formindske den økonomiske indsats, som bidragene til den sociale sikringsordning har for arbejdstageren.

- 34 Det fremgår af fast retspraksis, at selv om medlemsstaterne således i princippet har bevaret deres kompetence til selv at udforme deres sociale sikringsordninger, skal de imidlertid overholde EU-rettens bestemmelser ved udøvelsen af denne kompetence og navnlig EUF-traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed (jf. i denne retning bl.a. dom af 13.7.2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Idet den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse henhører under den nederlandske sociale sikringsordning, skal det for det andet afgøres, om den som sådan udgør en indirekte diskriminerende foranstaltning eller en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed.
- 36 I denne henseende er K.M. Zylas situation som anført i nærværende doms præmis 30, omfattet af anvendelsesområdet for de regler om koordinering af de sociale sikringsordninger, der følger af forordning nr. 883/2004.
- 37 Hertil skal det bemærkes, at for at sikre arbejdstageres og selvstændige erhvervsdrivendes frie bevægelighed inden for Den Europæiske Union under hensyntagen til ligebehandlingen af disse med hensyn til de forskellige nationale lovgivninger er der med forordning nr. 1408/71, og derefter forordning nr. 883/2004, indført et system af samordningsregler, som bl.a. omhandler bestemmelsen af, hvilken lovgivning eller hvilke lovgivninger der skal anvendes på de arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende, som under forskellige omstændigheder gør brug af deres ret til fri bevægelighed (dom af 26.2.2015, de Ruyter, C-623/13, EU:C:2015:123, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Dette sæt af udtømmende kollisionsnormer bevirker, at lovgiver i den enkelte medlemsstat herefter ikke er beføjet til efter eget skøn at fastlægge rækkevidden af og anvendelsesbetingelserne for national lovgivning for så vidt angår de omfattede personer samt det område, inden for hvilket de nationale forskrifter finder anvendelse (dom af 26.2.2015, de Ruyter, C-623/13, EU:C:2015:123, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 I hovedsagen var K.M. Zyla i henhold til artikel 11, stk. 1, og artikel 11, stk. 3, litra a), i forordning nr. 883/2004 i den periode, som svarer til udøvelsen af lønnet beskæftigelse i Nederlandene, underlagt lovgivningen i denne medlemsstat og tilsluttet til den nederlandske sociale sikringsordning. På grund af tilknytningen hertil har K.M. Zyla i denne periode været berettiget til den sociale sikringsbidragsandel af skattefradraget. K.M. Zyla var i henhold til gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 2.6a derimod ikke, idet hun ophørte med at være tilsluttet den nederlandske sociale sikringsordning og følgelig efter sin afrejse fra Nederlandene og sin tilbagevenden til oprindelsesmedlemsstaten ikke længere var bidragspligtig, berettiget til den samlede beløbsandel af de sociale sikringsbidrag i fradraget.
- 40 Det er derfor kun med hensyn til den anden halvdel af 2013, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning har medført en forskellig behandling af K.M. Zyla og en person, der er tilsluttet den nederlandske sociale sikringsordning i hele året. En sådan person, selv om vedkommende ikke længere, i lighed med K.M. Zyla, oppebar indkomst i løbet af dette andet halvår, var nemlig berettiget til den samlede bidragsnedsættelse, fortrinsvis fratrukket de sociale sikringsbidrag, og dernæst i skatten. Dette indebærer, at anvendelsen af den samlede bidragsandel af skattefradraget over for en person, som i hele året er tilsluttet den nederlandske sociale sikringsordning, fører til en social udgift, endog skattemæssigt, der er mindre end den udgift, som en person, der er ophørt med at være tilsluttet nævnte ordning i samme år, har.

- 41 Henset til bestemmelsen i artikel 11, stk. 1, i forordning nr. 883/2004, hvorefter kun én lovgivning finder anvendelse, og til bestemmelsen i nævnte artikel 11, stk. 3, litra e), hvorefter en person, der ikke udøver lønnet beskæftigelse eller selvstændig virksomhed, er omfattet af lovgivningen i bopælsmedlemsstaten, kan en person i en situation, som den K.M. Zyla befinder sig i, imidlertid ikke længere være omfattet af den nederlandske sociale sikringsordning efter at være ophørt med sin erhvervsmæssige beskæftigelse i denne medlemsstat og ikke længere har bopæl dér.
- 42 Det følger heraf, således som generaladvokaten med rette har anført i punkt 63 i forslaget til afgørelse, at der må konstateres en objektiv forskel i forhold til arten af den omhandlede lovgivning mellem situationen for en person som K.M. Zyla, der ophører med at være tilsluttet den nederlandske sociale sikringsordning i løbet af et givet år, og en arbejdstager, som forbliver tilsluttet denne sociale sikringsordning i hele dette samme år.
- 43 Domstolen har i øvrigt fastslået, at det stemmer overens med en national social sikringsordnings indre logik, at retten til bidragsnedsættelse alene forbeholdes personer, der er pligtige at betale bidrag, dvs. de forsikrede i denne ordning (dom af 8.9.2005, *Blanckaert*, C-512/03, EU:C:2005:516, præmis 49).
- 44 Alle traktatbestemmelserne om den frie bevægelighed for personer skal i øvrigt, som det fremgår af nærværende doms præmis 22, gøre det lettere for EU-borgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Unionens område, og disse bestemmelser indeholder et forbud mod foranstaltninger, som kan stille disse borgere ringere, såfremt de ønsker at udøve beskæftigelse på en anden medlemsstats område. I denne sammenhæng har medlemsstaternes statsborgere navnlig en ret, som de afleder direkte af traktaten, til at forlade deres oprindelsesmedlemsstat og rejse ind i og tage ophold i en anden medlemsstat med henblik på at udøve beskæftigelse dér (dom af 18.7.2017, *Erzberger*, C-566/15, EU:C:2017:562, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 Den primære EU-ret kan imidlertid ikke garantere en arbejdstager, at en flytning fra dennes oprindelsesmedlemsstat til en anden medlemsstat har neutrale virkninger på det sociale område, idet en sådan flytning, henset til de forskelle, der er mellem medlemsstaternes ordninger og lovgivninger, i det konkrete tilfælde kan være mere eller mindre fordelagtig eller bebyrdende for den pågældende person med hensyn til dette område (dom af 18.7.2017, *Erzberger*, C-566/15, EU:C:2017:562, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis). EU-retten garanterer således alene, at arbejdstagere, der udøver beskæftigelse på en anden medlemsstats område end oprindelsesmedlemsstaten, er underlagt samme betingelser som arbejdstagerne i denne anden stat.
- 46 Henset til det ovenstående kan gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 2.6a hverken anses for en indirekte diskriminerende bestemmelse eller en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, der er forbudt i henhold til artikel 45 TEUF.
- 47 Endelig, i modsætning til, hvad Europa-Kommissionen har gjort gældende, ændres denne vurdering ikke af dom af 26. januar 1999, *Terhoeve* (C-18/95, EU:C:1999:22), eller dom af 8. maj 1990, *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186).
- 48 Den første af disse to domme vedrørte nemlig den udgift til bidrag til sociale sikringsordninger, som skal betales af en arbejdstager, der blot var udstationeret fra sin oprindelsesmedlemsstat, og som følgelig i medfør af reglerne om koordinering i forordning nr. 1408/71 i hele den pågældende periode forblev tilsluttet nævnte medlemsstats sociale sikringsordning til trods for sin udstationering i en anden medlemsstat. En sådan situation adskiller sig grundlæggende fra en situation, hvor en arbejdstager som i den foreliggende sag, ophører med at være tilsluttet en medlemsstats sociale sikringsordning efter at være ophørt med at udøve sin erhvervsmæssige beskæftigelse og efter at have flyttet sin bopæl til en anden medlemsstat.

- 49 Hvad angår den anden dom er det tiltrækkeligt at konstatere, at den i denne dom omhandlede forskelsbehandling, i modsætning til den i nærværende dom omhandlede forskelsbehandling, var uden forbindelse med den nationale sociale sikringsordning og følgelig ikke var omfattet af ordningen om koordinering af reglerne inden for sociallovgivningen som fastsat i forordning nr. 1408/71, som siden er blevet erstattet af forordning nr. 883/2004.
- 50 På denne baggrund skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som med henblik på fastsættelse af de sociale sikringsbidrag, som en arbejdstager skal betale, fastsætter, at skattefradraget for disse bidrag, som en arbejdstager har ret til for et kalenderår, sker forholdsmæssigt i forhold til den periode, hvor denne arbejdstager er tilsluttet nævnte medlemsstats sociale sikringsordning, idet den forholdsmæssige andel af dette fradrag i forhold til den periode, hvor denne arbejdstager ikke var tilsluttet denne ordning og havde bopæl i en anden medlemsstat uden dér at udøve sin erhvervmæssige beskæftigelse, således udelukkes fra dette årlige fradrag.

Sagsomkostninger

- 51 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parterers udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

Artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som med henblik på fastsættelse af de sociale sikringsbidrag, som en arbejdstager skal betale, fastsætter, at skattefradraget for disse bidrag, som en arbejdstager har ret til for et kalenderår, sker forholdsmæssigt i forhold til den periode, hvor denne arbejdstager er tilsluttet nævnte medlemsstats sociale sikringsordning, idet den forholdsmæssige andel af dette fradrag i forhold til den periode, hvor denne arbejdstager ikke var tilsluttet denne ordning og havde bopæl i en anden medlemsstat uden dér at udøve sin erhvervmæssige beskæftigelse, således udelukkes fra dette årlige fradrag.

Underskrifter