



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 23ης Ιανουαρίου 2019 *

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων – Ίση μεταχείριση – Φόρος εισοδήματος – Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης – Εργαζόμενος που εγκατέλειψε το κράτος μέλος της εργασίας του κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους – Εφαρμογή του κανόνα *pro rata temporis* στη μείωση των εισφορών»

Στην υπόθεση C-272/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) με απόφαση της 12ης Μαΐου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Μαΐου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

K. M. Zyla

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, Πρόεδρο του Δικαστηρίου, προεδρεύοντα του δεκάτου τμήματος, F. Biltgen και E. Levits (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 30ής Μαΐου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Κ. Μ. Zyla, εκπροσωπούμενη από τον S. C. W. Douma, καθηγητή,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. L. Noort και M. K. Bulterman,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους M. van Beek και M. Kellerbauer,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Ιουλίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της K.M. Zylá και του Staatssecretaris van Financiën (Υπουργού Οικονομικών, Κάτω Χώρες) ως προς τον καθορισμό του ποσού της μείωσης pro rata temporis των οφειλόμενων από αυτήν εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για το συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλειας (ΕΕ 2004, L 166, σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2004, L 200, σ. 1):

«Ο παρών κανονισμός εφαρμόζεται στις νομοθεσίες που αφορούν τους κλάδους κοινωνικής ασφαλίσεως που έχουν σχέση με:

- α) παροχές ασθένειας·
- β) παροχές μητρότητας και ισοδύναμες παροχές πατρότητας·
- γ) παροχές αναπηρίας·
- δ) παροχές γήρατος·

[...]».

- 4 Το άρθρο 4 του κανονισμού αυτού προβλέπει τα εξής:

«Εκτός αν προβλέπει άλλως ο παρών κανονισμός, τα πρόσωπα στα οποία εφαρμόζεται ο κανονισμός αυτός απολαμβάνουν των ιδίων δικαιωμάτων και υπόκεινται στις ίδιες υποχρεώσεις που απορρέουν από τη νομοθεσία κάθε κράτους μέλους υπό τους ίδιους όρους με τους υπηκόους του.»

- 5 Το άρθρο 5, στοιχείο α', του εν λόγω κανονισμού έχει ως εξής:

«Εκτός αν προβλέπει άλλως ο παρών κανονισμός και υπό το πρίσμα των ειδικών διατάξεων εφαρμογής που θεσπίζονται, ισχύουν τα ακόλουθα:

- α) εάν, σύμφωνα με τη νομοθεσία του αρμόδιου κράτους μέλους, η λήψη παροχών κοινωνικής ασφάλειας και άλλων εισοδημάτων παράγει ορισμένα έννομα αποτελέσματα, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις της εν λόγω νομοθεσίας και στη λήψη ισοδύναμων παροχών οι οποίες αποκτήθηκαν δυνάμει της νομοθεσίας άλλου κράτους μέλους ή σε εισοδήματα τα οποία έχουν αποκτηθεί σε άλλο κράτος μέλος».

- 6 Ο τίτλος II του κανονισμού 883/2004, με τίτλο «Προσδιορισμός της εφαρμοστέας νομοθεσίας», περιλαμβάνει το άρθρο 11, το οποίο ορίζει τα εξής:

«1. Τα πρόσωπα στα οποία εφαρμόζεται ο παρών κανονισμός υπάγονται στη νομοθεσία ενός και μόνον κράτους μέλους. Η νομοθεσία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τον παρόντα τίτλο.

[...]

3. Με την επιφύλαξη των άρθρων 12 έως 16:

α) το πρόσωπο που ασκεί μισθωτή ή μη μισθωτή δραστηριότητα σε κράτος μέλος υπάγεται στη νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους,

[...]

ε) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, στο οποίο δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των στοιχείων α) έως δ), υπάγεται στη νομοθεσία του κράτους μέλους κατοικίας, [...]».

Το ολλανδικό δίκαιο

- 7 Κατά το άρθρο 8.1 του Wet op de inkomstenbelasting 2001 (νόμου του 2001 περί του φόρου εισοδήματος), ο φόρος εισοδήματος και οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης εισπράττονται από τις φορολογικές υπηρεσίες μέσω επιβαρύνσεως την οποία το άρθρο αυτό χαρακτηρίζει ενιαία. Το συνολικό ποσό της «ενιαίας επιβαρύνσεως» που οφείλει ένα πρόσωπο προκύπτει από το άθροισμα του ποσού του φόρου εισοδήματος από εργασία και άλλες πηγές, όπως τα ακίνητα και οι καταθέσεις, και του ποσού των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης. Το εν λόγω άρθρο προβλέπει επίσης ότι ο συντελεστής της «ενιαίας επιβαρύνσεως» είναι αυτός που προκύπτει από το ποσό του φορολογικού συντελεστή για το πρώτο κλιμάκιο και το ποσό των εφαρμοστέων συντελεστών των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης. Ο νόμος αυτός προβλέπει επίσης ότι το ποσό της εν λόγω «ενιαίας επιβαρύνσεως» μπορεί να μειωθεί, δεδομένου ότι η «μείωση της ενιαίας επιβαρύνσεως» νοείται, κατά το άρθρο αυτό, ως το σύνολο του ποσού της μείωσης του φόρου εισοδήματος και του ποσού της μείωσης των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης.
- 8 Κατά το άρθρο 8.10 του νόμου του 2001 περί του φόρου εισοδήματος, η «γενική μείωση της επιβαρύνσεως» έχει εφαρμογή σε όλους τους φορολογουμένους. Για το 2013, ανερχόταν σε 2 001 ευρώ.
- 9 Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης διέπονται από τον Algemene Ouderdomswet (νόμο περί της ασφάλισης γήρατος), τον Algemene Nabestaandenwet (γενικό νόμο περί παροχών υπέρ επιζώντων) και τον Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (γενικό νόμο για τις έκτακτες ιατρικές δαπάνες). Την ιδιότητα ασφαλισμένου στα τρία αυτά συστήματα ασφάλισης έχουν οι κάτοικοι των Κάτω Χωρών καθώς και οι κάτοικοι αλλοδαπής που υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος από μισθωτή εργασία παρεχόμενη στο εν λόγω κράτος μέλος.
- 10 Το άρθρο 9 του Wet financiering sociale verzekeringen (νόμου περί της χρηματοδότησεως της κοινωνικής ασφάλισης, στο εξής: WFSV) ορίζει τα εξής:

«Οι οφειλόμενες εισφορές κοινωνικής ασφάλισης είναι οι εισφορές μετά τη μείωση των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης η οποία έχει εφαρμογή στα υπόχρεα προς καταβολή των εισφορών πρόσωπα.»
- 11 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχεία α έως c, του WFSV καθορίζει τις λεπτομέρειες της «γενικής μείωσης» των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης. Στην παράγραφο 3 της διατάξεως αυτής, διευκρινίζεται ότι την εν λόγω μείωση δικαιούται κάθε πρόσωπο που κατέβαλε εισφορές καθ' όλη τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους.

- 12 Το άρθρο 2.6a της *Regeling Wet financiering sociale verzekeringen* (υπουργικής αποφάσεως για την εφαρμογή του νόμου περί χρηματοδοτήσεως της κοινωνικής ασφάλισεως, στο εξής: υπουργική απόφαση) προβλέπει τα εξής:

«Όσον αφορά εκείνον ο οποίος, για ένα μέρος του ημερολογιακού έτους, δεν υπέχει υποχρέωση καταβολής εισφορών κοινωνικής ασφάλισεως για οποιονδήποτε λόγο πλην θανάτου, η μείωση που προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχεία a, b και c, του WFSV μειώνεται *pro rata temporis*, κατ' αναλογία της περιόδου υποχρεώσεως καταβολής εισφορών εντός του ημερολογιακού έτους.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 13 Η Κ. Μ. Zyla, πολωνικής ιθαγενείας, εργάστηκε στις Κάτω Χώρες από την 1η Ιανουαρίου έως τις 21 Ιουνίου 2013, περίοδο κατά την οποία ήταν ασφαλισμένη στο ολλανδικό γενικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισεως και κατέβαλε τις σχετικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισεως. Στη συνέχεια, η Κ. Μ. Zyla επέστρεψε στην Πολωνία, όπου εγκαταστάθηκε και δεν παρείχε, κατά τη διάρκεια του 2013, καμία εργασία έναντι αμοιβής.
- 14 Για την παρασχεθείσα στις Κάτω Χώρες κατά το 2013 εργασία, η Κ. Μ. Zyla είχε εισόδημα 9 401 ευρώ. Επί αυτού έγινε παρακράτηση στην πηγή ποσού 1 399 ευρώ ως φόρου επί εισοδημάτων από εργασία. Η ενδιαφερομένη όφειλε επίσης ποσό 2 928 ευρώ για εισφορές κοινωνικής ασφάλισεως. Κατά την εκκαθάριση του φόρου για το έτος αυτό, χορηγήθηκε στην Κ. Μ. Zyla, ως κάτοικο των Κάτω Χωρών, κατ' εφαρμογή του εθνικού δικαίου γενική μείωση τόσο του φόρου εισοδήματος όσο και των οφειλομένων εισφορών κοινωνικής ασφάλισεως. Ως εκ τούτου, από τον φόρο εισοδήματος και τις οφειλόμενες εισφορές κοινωνικής ασφάλισεως εξέπεσε ποσό 1 254 ευρώ ως γενική μείωση, καθώς και ποσό 840 ευρώ ως μείωση φόρου για τους μισθωτούς. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, δεδομένου ότι η ενδιαφερομένη δεν όφειλε πλέον εισφορές κοινωνικής ασφάλισεως μετά τις 22 Ιουνίου 2013, η φορολογική αρχή μείωσε, συμφώνως προς το άρθρο 2.6a της υπουργικής αποφάσεως, το αντιστοιχούν στις εισφορές αυτές μέρος της γενικής μειώσεως κατ' αναλογία προς την περίοδο υποχρεωτικής καταβολής εισφορών κοινωνικής ασφάλισεως της Κ. Μ. Zyla για το έτος 2013.
- 15 Μετά την απόρριψη της προσφυγής την οποία άσκησε η Κ. Μ. Zyla ενώπιον του *rechtbank Zeeland-West-Brabant* (πρωτοδικείου Zeeland-West-Brabant, Κάτω Χώρες) κατά της ως άνω εκκαθαρίσεως φόρου, με την οποία ισχυρίστηκε ότι το άρθρο 2.6a της υπουργικής αποφάσεως καταλήγει σε διαφορετική μεταχείριση των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής, η οποία συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων που διασφαλίζεται στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ, η Κ. Μ. Zyla άσκησε έφεση κατά της εκδοθείσας αποφάσεως ενώπιον του *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* (εφετείου Hertogenbosch, Κάτω Χώρες). Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο απέρριψε επίσης τα αιτήματα της εκκαλούσας, για τον λόγον ότι, εφόσον αυτή είχε ασκήσει μισθωτή δραστηριότητα στις Κάτω Χώρες, κατά την έννοια του άρθρου 45 ΣΛΕΕ, μόνο για συγκεκριμένη περίοδο, δεν μπορούσε να έχει αξίωση για το συνολικό ποσό της γενικής μειώσεως σχετικά με τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισεως. Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι η εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει τον εν λόγω περιορισμό του ποσού της γενικής μειώσεως δεν θεσπίζει καμία διαφορετική μεταχείριση, δεδομένου ότι εξαρτά το ποσό των χορηγούμενων μειώσεων από την υπαγωγή ή τη μη υπαγωγή στο σύστημα της εθνικής κοινωνικής ασφάλισεως και τη διάρκεια της περιόδου καταβολής εισφορών κοινωνικής ασφάλισεως.
- 16 Επιληφθέν αιτήσεως αναιρέσεως ασκηθείσας από την ενδιαφερομένη, το *Hoge Raad der Nederlanden* (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) διερωτάται για το συμβατό της μερικής μειώσεως της επιβαρύνσεως ως προς την Κ. Μ. Zyla σε σχέση με το δίκαιο της Ένωσης και συγκεκριμένα με τη νομολογία του Δικαστηρίου.

- 17 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το άρθρο 45 ΣΛΕΕ μπορεί να έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει την εφαρμογή μειώσεως των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως αναλογικά προς την περίοδο ασφαλίσεως του υποκειμένου στον φόρο, διερωτάται ωστόσο αν εργαζόμενος ο οποίος απέκτησε το σύνολο των ετήσιων εισοδημάτων του σε κράτος μέλος όπου δεν κατοικεί ή δεν κατοικεί πλέον πρέπει να δικαιούται ολόκληρη τη μείωση των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, ακόμη και αν ο εργαζόμενος αυτός δεν υπαγόταν στην κοινωνική ασφάλιση του εν λόγω κράτους μέλους καθ' όλη τη διάρκεια του έτους.
- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 45 ΣΛΕΕ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διάταξη αυτή αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία συνεπάγεται ότι ο εργαζόμενος ο οποίος δυνάμει του κανονισμού [(ΕΟΚ) 1408/71 του Συμβουλίου, της 14ης Ιουνίου 1971, περί εφαρμογής των συστημάτων κοινωνικής ασφαλίσεως στους μισθωτούς, στους μη μισθωτούς και στα μέλη των οικογενειών τους που διακινούνται εντός της Κοινότητας, όπως τροποποιήθηκε και ενημερώθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 118/97 του Συμβουλίου, της 2ας Δεκεμβρίου 1996 (ΕΕ 1997, L 28, σ. 1),] ή του κανονισμού 883/2004 είναι για ένα μέρος του ημερολογιακού έτους ασφαλισμένος στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως του εν λόγω κράτους μέλους, όσον αφορά την καταβολή εισφορών για αυτές τις κοινωνικές ασφαλίσεις, δύναται να λάβει μόνο ένα κλάσμα του σχετικού με τις εισφορές μέρους της γενικής μειώσεως της επιβαρύνσεως, το οποίο [κλάσμα] καθορίζεται *pro rata temporis* κατ' αναλογία της περιόδου ασφαλίσεως, αν κατά το υπόλοιπο του ημερολογιακού έτους, ο συγκεκριμένος εργαζόμενος δεν ήταν ασφαλισμένος στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως αυτού του κράτους μέλους και κατοικούσε σε άλλο κράτος μέλος, και αν απέκτησε (σχεδόν) ολόκληρο το κατά το εν λόγω έτος εισόδημά του στο πρώτο κράτος μέλος;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 19 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, για τον καθορισμό του ποσού των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως που οφείλει εργαζόμενος, προβλέπει ότι η μείωση των εισφορών αυτών την οποία δικαιούται ο εργαζόμενος για ένα ημερολογιακό έτος είναι ανάλογη προς την περίοδο κατά την οποία ο εργαζόμενος είναι ασφαλισμένος στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως του εν λόγω κράτους μέλους, αποκλείοντας έτσι από την ετήσια μείωση το ποσοστό που αντιστοιχεί σε κάθε περίοδο κατά την οποία ο εν λόγω εργαζόμενος δεν ήταν ασφαλισμένος στο σύστημα αυτό και κατοικούσε σε άλλο κράτος μέλος χωρίς να ασκεί εκεί επαγγελματική δραστηριότητα.
- 20 Κατά πάγια νομολογία, υπήκοος της Ένωσης, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας του και της ιθαγενείας του, ο οποίος έχει κάνει χρήση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και έχει ασκήσει επαγγελματική δραστηριότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος της κατοικίας του εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 45 ΣΛΕΕ (απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, DW, C-651/16, EU:C:2018:162, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 21 Επομένως, η περίπτωση της K. M. Zylá, πολωνικής ιθαγενείας, η οποία μετέβη στις Κάτω Χώρες για να ασκήσει εκεί μισθωτή δραστηριότητα από την 1η Ιανουαρίου έως τις 21 Ιουνίου 2013 εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 45 ΣΛΕΕ.
- 22 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι το σύνολο των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων αποσκοπεί στη διευκόλυνση, για τους υπηκόους της Ένωσης, της ασκήσεως πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων στο έδαφος της Ένωσης και απαγορεύει τα μέτρα τα οποία θα μπορούσαν να αποδειχθούν δυσμενή για τους υπηκόους

αυτούς σε περίπτωση που θελήσουν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, DW, C-651/16, EU:C:2018:162, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 23 Επομένως, διατάξεις οι οποίες εμποδίζουν ή αποτρέπουν εργαζόμενο υπήκοο κράτους μέλους να εγκαταλείψει το κράτος καταγωγής του προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του σε ελεύθερη κυκλοφορία συνιστούν εμπόδια στην άσκηση της ελευθερίας αυτής, έστω και αν εφαρμόζονται αδιακρίτως της ιθαγένειας των οικείων εργαζομένων (αποφάσεις της 16ης Φεβρουαρίου 2006, Rockler, C-137/04, EU:C:2006:106, σκέψη 18, καθώς και της 16ης Φεβρουαρίου 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, σκέψη 15 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 24 Συναφώς, υπενθυμίζεται, όπως παρατήρησε και η Ολλανδική Κυβέρνηση στις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως που κατοχυρώνεται στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ δεν απαγορεύει μόνον τις προφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε μορφή συγκεκαλυμμένης διακρίσεως η οποία, στηριζόμενη σε άλλα κριτήρια διακρίσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα. Διάταξη του εθνικού δικαίου, εξαιρουμένης της περιπτώσεως κατά την οποία είναι αντικειμενικά δικαιολογημένη και ανάλογη προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, πρέπει, έστω και αν εφαρμόζεται χωρίς διάκριση λόγω ιθαγένειας, να θεωρείται ότι συνεπάγεται εμμέσως διάκριση εφόσον μπορεί, από τη φύση της, να θίξει περισσότερο τους διακινούμενους εργαζομένους απ' ό,τι τους ημεδαπούς εργαζομένους και ενέχει, συνεπώς, τον κίνδυνο να θέσει σε δυσμενέστερη μοίρα τους διακινούμενους εργαζομένους (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, σκέψεις 25 και 26).
- 25 Εν προκειμένω, το άρθρο 2.6α της υπουργικής αποφάσεως επηρεάζει κατά τον ίδιο τρόπο όλα τα πρόσωπα που δεν όφειλαν εισφορές κοινωνικής ασφάλισης κατά τη διάρκεια μέρους του ημερολογιακού έτους, χωρίς να συνεπάγεται διάκριση λόγω της ιθαγενείας τους. Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 47 των προτάσεων του, η εν λόγω διάταξη δεν εισάγει, επομένως, καμία άμεση διάκριση λόγω ιθαγενείας.
- 26 Εντούτοις, για να μπορεί ένα μέτρο να χαρακτηριστεί ως μέτρο συνεπαγόμενο έμμεση διάκριση, δεν χρειάζεται το μέτρο αυτό να έχει ως αποτέλεσμα την ευνοϊκή μεταχείριση του συνόλου των ημεδαπών ή να περιάγει σε δυσμενέστερη μοίρα αποκλειστικώς και μόνον τους υπηκόους των άλλων κρατών μελών χωρίς να θίγει τους ημεδαπούς (πρβλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Larcher, C-523/13, EU:C:2014:2458, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Εξάλλου, από τη μνημονευθείσα στις σκέψεις 22 και 23 της παρούσας αποφάσεως νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 45 ΣΛΕΕ απαγορεύει, κατ' αρχήν, και τα εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων που δεν συνεπάγονται δυσμενή διάκριση.
- 27 Εν προκειμένω, για να καθοριστεί αν το άρθρο 2.6α της εν λόγω υπουργικής αποφάσεως συνιστά μέτρο συνεπαγόμενο έμμεση διάκριση ή εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, πρέπει να καθοριστεί, πρώτον, η φορολογική ή η κοινωνική φύση της διατάξεως αυτής, δεδομένου ότι οι εφαρμοστέοι κανόνες της Ένωσης διαφέρουν κατά περίπτωση.
- 28 Συναφώς, επισημαίνεται, όπως διαπιστώθηκε στις σκέψεις 7 και 14 της παρούσας αποφάσεως, ότι η μείωση των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης καθορίζεται σε νομοθεσία σχετικά με τον καθορισμό του φόρου εισοδήματος που συνδυάζει την είσπραξη του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων τα οποία υπόκεινται σε αυτόν με την είσπραξη των εισφορών τους κοινωνικής ασφάλισης.
- 29 Ωστόσο, ακόμη και αν η είσπραξη των φόρων γίνεται σε συνδυασμό με την είσπραξη των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, τα φορολογικά έσοδα περιέρχονται στα γενικά κρατικά έσοδα, ενώ με τα έσοδα από τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης τροφοδοτούνται τα ταμεία των ειδικών κοινωνικών ασφαλίσεων για τις οποίες εισπράττονται οι εισφορές. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, στο πλαίσιο της όλης οικονομίας της μείωσης της επιβαρύνσεως, το σχετικό με τον φόρο μέρος της

μειώσεως αυτής διακρίνεται του μέρους της μειώσεως σχετικά με τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης. Προσθέτει ότι, δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 1, του WFSV, ο ενδιαφερόμενος δικαιούται του μέρους της μειώσεως σχετικά με τις εν λόγω εισφορές κοινωνικής ασφάλισης μόνον αν τις οφείλει.

- 30 Επομένως, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση αφορά τις επιβαρύνσεις που προορίζονται ειδικά και άμεσα για τη χρηματοδότηση της κοινωνικής ασφάλισης. Επομένως, η ρύθμιση αυτή έχει άμεσο και αρκούντως ουσιαστικό σύνδεσμο με τους νόμους οι οποίοι διέπουν τους κλάδους κοινωνικής ασφάλισης που απαριθμούνται στο άρθρο 3 του κανονισμού 883/2004 και εμπίπτει, επομένως, στο πεδίο εφαρμογής του κανονισμού αυτού (πρβλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015, *de Ruyter*, C-623/13, EU:C:2015:123, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Συνεπώς, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά ενδεχόμενο περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων από μέτρο κοινωνικής φύσεως, το οποίο αποτελεί αρρήκτως μέρος του εθνικού συστήματος κοινωνικής ασφάλισης.
- 31 Υπό τις συνθήκες αυτές, οι αρχές που απορρέουν από τη νομολογία σχετικά με τις προϋποθέσεις υπαγωγής στον φόρο επί των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, οι οποίες προκύπτουν ιδίως από τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31), και της 16ης Οκτωβρίου 2008, *Renneberg* (C-527/06, EU:C:2008:566), τις οποίες επικαλέστηκε η Κ. Μ. Zylá στις παρατηρήσεις της, δεν έχουν εφαρμογή σε κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης.
- 32 Η εκτίμηση αυτή δεν κλονίζεται από το γεγονός, το οποίο τονίζει το αιτούν δικαστήριο, ότι μηχανισμός αντισταθμίσεως καθιστά δυνατό τον καταλογισμό μέρους της μειώσεως των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης επί της υποχρέωσης καταβολής φόρου εισοδήματος, μειώνοντας τον τελευταίο αυτόν φόρο, όταν το ποσό των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης είναι χαμηλότερο του ποσού της μειώσεως που εφαρμόζεται στις εν λόγω εισφορές.
- 33 Πράγματι, το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να διαπιστώσει ότι οι ασφαλισμένοι στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης απολαμβάνουν μόνον κατ' εξαίρεση των μειώσεων φόρου βάσει του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης, δεδομένου ότι ο ασφαλισμένος μπορεί να αξιώσει τις εν λόγω μειώσεις φόρου μόνο στην περίπτωση που δεν μπορεί να συμψηφίσει τις μειώσεις των εισφορών με τις οφειλόμενες εισφορές (πρβλ. απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2005, *Blanckaert*, C-512/03, EU:C:2005:516, σκέψη 47). Επομένως, η ύπαρξη του μηχανισμού αντισταθμίσεως για τον οποίο γίνεται λόγος στη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως δεν ασκεί επιρροή στη φύση της μειώσεως των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης κατά το ολλανδικό δίκαιο, η οποία, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 56 των προτάσεων του, αποσκοπεί συγκεκριμένα στην ελάφρυνση του οικονομικού βάρους που συνεπάγονται για τον εργαζόμενο οι εν λόγω εισφορές.
- 34 Πάντως, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, μολονότι τα κράτη μέλη διατηρούν κατ' αρχήν την εξουσία να ρυθμίζουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στα συστήματά τους κοινωνικής ασφάλισης, πρέπει εντούτοις κατά την άσκηση της εν λόγω εξουσίας να συμμορφώνονται με το δίκαιο της Ένωσης, ιδίως δε με τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 13ης Ιουλίου 2016, *Röpperl*, C-187/15, EU:C:2016:550, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 35 Δεδομένου ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης διάταξη εμπίπτει στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης, πρέπει, δεύτερον, να καθοριστεί αν, καθ' εαυτή, συνιστά μέτρο συνεπαγόμενο έμμεση διάκριση ή εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.
- 36 Συναφώς, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, η περίπτωση της Κ. Μ. Zylá εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων συντονισμού σε θέματα κοινωνικής ασφάλισης οι οποίοι απορρέουν από τον κανονισμό 883/2004.

- 37 Επί του σημείου αυτού, υπενθυμίζεται ότι, προκειμένου να διασφαλίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων στην Ένωση βάσει της αρχής της ίσης μεταχειρίσεώς τους έναντι των διαφόρων εθνικών νομοθεσιών, ο κανονισμός 1408/71 και στη συνέχεια ο κανονισμός 883/2004 έχουν καθιερώσει σύστημα συντονισμού, το οποίο αφορά μεταξύ άλλων τον καθορισμό της νομοθεσίας ή των νομοθεσιών που έχουν εφαρμογή επί των μισθωτών εργαζομένων οι οποίοι, υπό ποικίλες περιστάσεις, ασκούν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας (απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015, de Ruyster, C-623/13, EU:C:2015:123, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Η πληρότητα του ως άνω συστήματος κανόνων συγκρούσεως έχει ως αποτέλεσμα να μην έχει ο νομοθέτης κάθε κράτους μέλους την εξουσία να ορίζει ελεύθερα την έκταση και τις προϋποθέσεις εφαρμογής της εθνικής του νομοθεσίας όσον αφορά τα πρόσωπα που υπόκεινται σ' αυτή και το έδαφος εντός του οποίου οι εθνικές διατάξεις παράγουν τα αποτελέσματά τους (απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015, de Ruyster, C-623/13, EU:C:2015:123, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η K. M. Zyla, σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφος 1 και παράγραφος 3, στοιχείο α', του κανονισμού 883/2004, υπαγόταν, κατά την περίοδο που αντιστοιχούσε στην άσκηση της μισθωτής δραστηριότητάς της στις Κάτω Χώρες, στη νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους και ήταν ασφαλισμένη στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης. Λόγω της ασφάλισης αυτής, η K. M. Zyla έτυχε, για την εν λόγω περίοδο, της μειώσεως των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης. Αντιθέτως, δεδομένου ότι η K. M. Zyla έπαυσε να είναι ασφαλισμένη στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης και, ως εκ τούτου, να οφείλει την καταβολή εισφορών μετά την αναχώρησή της από τις Κάτω Χώρες και την επιστροφή της στο κράτος μέλος καταγωγής της, δεν θεωρήθηκε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 2.6α της υπουργικής αποφάσεως, ότι μπορεί να τύχει ολόκληρης της μειώσεως των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης.
- 40 Επομένως, μόνον όσον αφορά το δεύτερο μέρος του 2013 είχε η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση ως αποτέλεσμα διαφορετική μεταχείριση μεταξύ της K. M. Zyla και προσώπου που ήταν ασφαλισμένο στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης καθ' όλη τη διάρκεια αυτού του έτους. Πράγματι, το πρόσωπο αυτό, ακόμη και αν δεν είχε πλέον, όπως και η K. M. Zyla, εισοδήματα κατά τη διάρκεια του δεύτερου μέρους του έτους, δικαιούνταν το σύνολο της μειώσεως των εισφορών, καταλογιζομένης κατά προτεραιότητα επί των εισφορών κοινωνικής ασφάλισεώς του και, επικουρικής, επί των φόρων του. Τούτο συνεπάγεται ότι, επί ισοδυνάμου εισοδήματος, η πλήρης εφαρμογή της μειώσεως που αφορά τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης σε πρόσωπο που ήταν ασφαλισμένο καθ' όλη τη διάρκεια του έτους στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης καταλήγει σε κοινωνική, ή και φορολογική, επιβάρυνση, η οποία είναι μικρότερη από εκείνη που έχει πρόσωπο το οποίο παύει να είναι ασφαλισμένο στο εν λόγω σύστημα κατά τη διάρκεια του ίδιου αυτού έτους.
- 41 Λαμβανομένου όμως υπόψη του κανόνα της εφαρμογής της νομοθεσίας ενός μόνον κράτους μέλους που κατοχυρώνεται στο άρθρο 11, παράγραφος 1, του κανονισμού 883/2004, και του κανόνα που τίθεται στην παράγραφο 3, στοιχείο ε', του άρθρου αυτού, κατά τον οποίο πρόσωπο το οποίο δεν ασκεί μισθωτή ή μη μισθωτή δραστηριότητα υπάγεται στη νομοθεσία του κράτους μέλους της κατοικίας του, πρόσωπο ευρισκόμενο στην κατάσταση της K. M. Zyla δεν μπορεί πλέον να υπάγεται στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης αφού παύσει να ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα στο εν λόγω κράτος μέλος και να κατοικεί εκεί.
- 42 Όπως ορθώς παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 63 των προτάσεών του, διαπιστώνεται αντικειμενική διαφορά, βάσει της φύσεως της επίμαχης ρυθμίσεως, μεταξύ της καταστάσεως προσώπου το οποίο, όπως η K. M. Zyla, παύει να είναι ασφαλισμένο στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου έτους και εργαζομένου ο οποίος εξακολουθεί να είναι ασφαλισμένος στο εν λόγω σύστημα κοινωνικής ασφάλισης καθ' όλη τη διάρκεια του ίδιου αυτού έτους.

- 43 Εξάλλου, το Δικαστήριο έκρινε ότι συνάδει προς την εσωτερική λογική ενός εθνικού συστήματος κοινωνικής ασφάλισης η ρύθμιση κατά την οποία οι μειώσεις των εισφορών χορηγούνται μόνο σε όσους υποχρεούνται στην καταβολή τους, ήτοι στους ασφαλισμένους στο σύστημα αυτό (απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2005, Blanckaert, C-512/03, EU:C:2005:516, σκέψη 49).
- 44 Περαιτέρω, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, το σύνολο των διατάξεων της Συνθήκης που διέπουν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων αποσκοπεί στη διευκόλυνση της εκ μέρους των υπηκόων της Ένωσης ασκήσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων οποιασδήποτε φύσεως στο έδαφος της Ένωσης και αποκλείει μέτρα που θα μπορούσαν να είναι δυσμενή για τους εν λόγω υπηκόους οι οποίοι επιθυμούν να ασκήσουν δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους πλην του κράτους μέλους καταγωγής τους. Στο πλαίσιο αυτό, οι υπήκοοι των κρατών μελών έχουν, ιδίως, το δικαίωμα, το οποίο αντλούν απευθείας από τη Συνθήκη ΛΕΕ, να εγκαταλείπουν τη χώρα καταγωγής τους και να μεταβαίνουν στο έδαφος άλλου κράτους μέλους προκειμένου να διαμείνουν σ' αυτό και να ασκήσουν εκεί οικονομική δραστηριότητα (απόφαση της 18ης Ιουλίου 2017, Erzberger, C-566/15, EU:C:2017:562, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 45 Εντούτοις, το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης δεν εγγυάται σε εργαζόμενο ότι η μετακίνηση σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος καταγωγής του θα είναι ουδέτερη από πλευράς κοινωνικής ασφάλισης, δεδομένου ότι μια τέτοια μετακίνηση, λαμβανομένων υπόψη των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ των συστημάτων και των νομοθεσιών των κρατών μελών, είναι δυνατόν, αναλόγως της περιπτώσεως, να είναι περισσότερο ή λιγότερο συμφέρουσα για το οικείο πρόσωπο ως προς τέτοια ζητήματα (απόφαση της 18ης Ιουλίου 2017, Erzberger, C-566/15, EU:C:2017:562, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Πράγματι, το δίκαιο της Ένωσης διασφαλίζει μόνον ότι οι εργαζόμενοι που ασκούν δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους εκτός από το κράτος μέλος καταγωγής τους υπόκεινται στις ίδιες προϋποθέσεις με τους εργαζόμενους του άλλου αυτού κράτους.
- 46 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το άρθρο 2.6α της υπουργικής αποφάσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε ως διάταξη συνεπαγόμενη έμμεση διάκριση ούτε ως εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, τα οποία απαγορεύονται από το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.
- 47 Τέλος, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, το συμπέρασμα αυτό δεν κλονίζεται από την απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), ή την απόφαση της 8ης Μαΐου 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186).
- 48 Συγκεκριμένα, η πρώτη από τις δύο αυτές αποφάσεις αφορούσε την υποχρέωση καταβολής εισφορών κοινωνικής ασφάλισης τις οποίες οφείλει εργαζόμενος ο οποίος έχει απλώς αποσπασθεί από το κράτος μέλος καταγωγής του και, ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογήν των κανόνων συντονισμού που προβλέπονται στον κανονισμό 1408/71, εξακολουθεί, καθ' όλη τη διάρκεια της συγκεκριμένης περιόδου, να είναι ασφαλισμένος στο σύστημα κοινωνικής ασφάλισης του κράτους μέλους καταγωγής του παρά την απόσπασή του σε άλλο κράτος μέλος. Η κατάσταση αυτή διαφέρει ουσιωδώς από την κατάσταση στην οποία, όπως εν προκειμένω, εργαζόμενος παύει να είναι ασφαλισμένος σε κράτος μέλους αφού σταμάτησε να ασκεί εκεί την επαγγελματική του δραστηριότητα και μετοίκησε σε άλλο κράτος μέλος.
- 49 Όσον αφορά τη δεύτερη απόφαση, αρκεί η διαπίστωση ότι η επίμαχη διαφορετική μεταχείριση στην υπόθεση εκείνη, σε αντίθεση προς τη διαφορετική μεταχείριση στην παρούσα υπόθεση, δεν είχε σχέση με το εθνικό σύστημα κοινωνικής ασφάλισης και, ως εκ τούτου, δεν ενέπιπτε στο σύστημα συντονισμού των κανόνων σε θέματα κοινωνικής ασφάλισης που προβλέπει ο κανονισμός 1408/71, ο οποίος αντικαταστάθηκε έκτοτε από τον κανονισμό 883/2004.
- 50 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, για τον καθορισμό του ποσού των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης που οφείλει ένας εργαζόμενος, προβλέπει ότι η μείωση των

εισφορών αυτών την οποία δικαιούται ο εργαζόμενος για ένα ημερολογιακό έτος είναι ανάλογη προς την περίοδο κατά την οποία ο εργαζόμενος ήταν ασφαλισμένος στο σύστημα κοινωνικής ασφάλισης του εν λόγω κράτους μέλους, αποκλείοντας έτσι από την ετήσια μείωση το ποσοστό που αντιστοιχεί σε κάθε περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ο ως άνω εργαζόμενος δεν ήταν ασφαλισμένος στο σύστημα αυτό και κατοικούσε σε άλλο κράτος μέλος χωρίς να ασκεί εκεί επαγγελματική δραστηριότητα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 51 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 45 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, για τον καθορισμό του ποσού των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης που οφείλει ένας εργαζόμενος, προβλέπει ότι η μείωση των εισφορών αυτών την οποία δικαιούται ο εργαζόμενος για ένα ημερολογιακό έτος είναι ανάλογη προς την περίοδο κατά την οποία ο εργαζόμενος ήταν ασφαλισμένος στο σύστημα κοινωνικής ασφάλισης του εν λόγω κράτους μέλους, αποκλείοντας έτσι από την ετήσια μείωση το ποσοστό που αντιστοιχεί σε κάθε περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ο ως άνω εργαζόμενος δεν ήταν ασφαλισμένος στο σύστημα αυτό και κατοικούσε σε άλλο κράτος μέλος χωρίς να ασκεί εκεί επαγγελματική δραστηριότητα.

(υπογραφές)