



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
van 11 juli 2018¹

Zaak C-272/17

**K. M. Zyla
in tegenwoordigheid van
Staatssecretaris van Financiën**

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van werknemers – Gelijke behandeling – Inkomstenbelasting – Premie volksverzekeringen – Heffingskorting – Werknemer die tijdens het kalenderjaar van woonplaats verandert – Verdeling van de heffingskorting naar rato van de periode van premieplicht”

1. Het vrije verkeer van werknemers als bedoeld in artikel 45 VWEU staat in de weg aan maatregelen die tot gevolg hebben dat burgers die hun lidstaat van herkomst willen verlaten, ervan worden weerhouden in een andere lidstaat te gaan werken. Het beschermt ook degenen die terugkeren naar hun herkomstland na arbeid in loondienst te hebben verricht in het land waar zij naartoe zijn gegaan, in ieder geval voor wat betreft de uit het dienstverband ontstane rechtsbetrekking.²
2. Van een dergelijke negatieve stimulans kan sprake zijn bij fiscale maatregelen en maatregelen ter zake van sociale verzekeringen. Hoewel de aanslag voor de inkomstenbelasting en de aanslag voor sociale verzekeringspremies doorgaans twee verschillende aanslagen zijn, vindt de jaarlijkse aangifte van de inkomstenbelasting en van de premies voor de volksverzekeringen³ in Nederland gezamenlijk plaats (net als de berekening van te betalen belasting en te betalen premie volksverzekeringen).
3. K. M. Zyla, met Poolse nationaliteit, heeft in 2013 bijna de helft van het jaar in Nederland gewerkt, waar zij sociaal verzekerd en premieplichtig was en inkomstenbelasting heeft betaald. Na haar terugkeer naar Polen heeft zij blijkens de stukken in de tweede helft van dat jaar onvoldoende inkomsten genoten om aldaar premieplichtig te zijn of inkomstenbelasting te moeten betalen.
4. De Nederlandse belastingdienst heeft, bij de berekening van de wettelijk bepaalde korting op de door Zyla betaalde premie volksverzekeringen, een tijdsevenredige vermindering toegepast naar rato van de periode van premieplicht (zes maanden) in Nederland.
5. In geding voor de Nederlandse rechter is of artikel 45 VWEU, zoals dit door het Hof is uitgelegd met betrekking tot directe belastingen⁴, de Nederlandse autoriteiten verplicht tot het in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinsomstandigheden van Zyla in Polen, teneinde de aan de orde zijnde korting geheel toe te kennen, en niet slechts naar rato van de periode dat zij in Nederland heeft gewerkt.

1 Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 Arrest van 26 mei 2016, Kohl en Kohl-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:361, punten 24-26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

3 Het betreft de aangifte inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen; hierna: „aangifte IB/PVV”.

4 Arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31; hierna: „arrest Schumacker”).

6. Het geding tussen Zyla (die het niet eens is met de aan haar opgelegde aanslag) en de Nederlandse belastingdienst heeft het tot de Hoge Raad der Nederlanden gebracht, die het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing heeft ingediend.

I. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

1. *Verordening nr. 492/2011*

7. Artikel 7 van verordening (EU) nr. 492/2011⁵ bepaalt:

„1. Een werknemer die onderdaan is van een lidstaat mag op het grondgebied van andere lidstaten niet op grond van zijn nationaliteit anders worden behandeld dan de nationale werknemers, wat betreft alle voorwaarden voor tewerkstelling en arbeid, met name op het gebied van beloning, ontslag, en, indien hij werkloos is geworden, wederinschakeling in het beroep of wedertewerkstelling.

2. Hij geniet er dezelfde sociale en fiscale voordelen als de nationale werknemers.

[...]”

2. *Verordening nr. 883/2004*

8. Artikel 3, lid 1, van verordening (EG) nr. 883/2004⁶ bepaalt:

„Deze verordening is van toepassing op alle wetgeving betreffende de volgende takken van sociale zekerheid:

- a) prestaties bij ziekte;
- b) moederschaps- en daarmee gelijkgestelde vaderschapsuitkeringen;
- c) uitkeringen bij invaliditeit;
- d) uitkeringen bij ouderdom;

[...]”

9. Artikel 4 van verordening nr. 883/2004 luidt als volgt:

„Tenzij in deze verordening anders bepaald, hebben personen op wie de bepalingen van deze verordening van toepassing zijn, de rechten en verplichtingen voortvloeiende uit de wetgeving van elke lidstaat onder dezelfde voorwaarden als de onderdanen van die staat.”

⁵ Verordening van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie (PB 2011, L 141, blz. 1).

⁶ Verordening van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels (PB 2004, L 166, blz. 1).

10. Artikel 5 van die verordening bepaalt:

„Tenzij in deze verordening anders bepaald en rekening houdend met de bijzondere uitvoeringsbepalingen, geldt het volgende:

- a) indien de wetgeving van de bevoegde lidstaat bepaalde rechtsgevolgen toekent aan socialezekerheidsprestaties of andere inkomsten, zijn de betreffende bepalingen van die wetgeving ook van toepassing op gelijkgestelde prestaties die krachtens de wetgeving van een andere lidstaat toegekend zijn alsmede op de inkomsten die in een andere lidstaat verworven zijn;

[...]”

11. Artikel 11, lid 1, van de verordening, dat is opgenomen in titel II („Vaststelling van de toepasselijke wetgeving”), luidt:

„Degenen op wie deze verordening van toepassing is, zijn slechts aan de wetgeving van één lidstaat onderworpen. Welke die wetgeving is, wordt overeenkomstig deze titel vastgesteld.”

12. Datzelfde artikel 11 bepaalt in lid 3:

„Behoudens de artikelen 12 tot en met 16:

- a) geldt voor degene die werkzaamheden al dan niet in loondienst verricht in een lidstaat, de wetgeving van die lidstaat;

[...]

- e) geldt voor eenieder op wie de bepalingen van de onderdelen a) tot en met d)[⁷] niet van toepassing zijn, de wetgeving van de lidstaat van zijn woonplaats, [...]

B. Nationaal recht

13. In Nederland is de inkomstenbelasting geregeld in de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna: „Wet IB”), en de financiering van de sociale verzekeringen in de Wet financiering sociale verzekeringen (hierna: „Wfsv”).

14. Uit artikel 8.1 van de Wet IB blijkt dat voor de bepaling van de gecombineerde inkomensheffing het gezamenlijke bedrag van i) de belasting op het inkomen uit werk (en andere bronnen zoals woning en sparen) en ii) de premie voor de volksverzekeringen in aanmerking wordt genomen, waarbij voor beide posten de desbetreffende tarieven en percentages worden gehanteerd. Na de bepaling van de gecombineerde inkomensheffing wordt een, eveneens gecombineerde, heffingskorting toegepast.

15. Volgens artikel 8.10 van de Wet IB kan iedere belastingplichtige gebruikmaken van een algemene heffingskorting.

16. Uit artikel 9 van de Wfsv blijkt dat de premie voor de volksverzekeringen⁸ wordt vastgesteld door het bedrag van de over een belastingtijdvak te betalen premie te verminderen met de algemene heffingskorting.

⁷ De punten b), c) en d) zien respectievelijk op ambtenaren, werklozen en personen die voor militaire dienst worden opgeroepen in een lidstaat.

⁸ Het gaat om de algemene ouderdomsverzekering, de nabestaandenverzekering en de algemene verzekering bijzondere ziektekosten, zoals geregeld in de Algemene Ouderdomswet, de Algemene nabestaandenwet en de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten.

17. In artikel 12 van de Wfsv wordt uitgelegd hoe de heffingskorting voor de volksverzekeringen werkt. In lid 3 van dat artikel wordt aangegeven dat deze heffingskorting geldt ten aanzien van degene die het gehele kalenderjaar premieplichtig is, en dat bij ministeriële regeling regels worden gesteld voor de bepaling van de heffingskorting ten aanzien van degene die maar een gedeelte van het jaar premieplichtig is.

18. Met de Regeling Wfsv⁹ is hieraan uitvoering gegeven. Ingevolge artikel 2.6a van de Regeling Wfsv wordt ten aanzien van degene die gedurende een gedeelte van het kalenderjaar (anders dan door overlijden) niet premieplichtig is, het premiedeel van de algemene heffingskorting tijdsevenredig verminderd naar rato van de periode van premieplicht in het kalenderjaar.

C. Hoofdeding en prejudiciële vraag

19. Zyla heeft de Poolse nationaliteit. In de periode van 1 januari 2013 tot en met 21 juni 2013 heeft zij in Nederland tegen betaling arbeid verricht. In die periode was zij verplicht verzekerd en dus premieplichtig voor de volksverzekeringen. Na 21 juni 2013¹⁰ is zij teruggekeerd naar Polen, waar zij in het jaar 2013, voor zover kan worden nagegaan¹¹, geen betaalde arbeid heeft verricht.

20. Voor de in 2013 in Nederland verrichte arbeid heeft Zyla 9 401 EUR aan inkomsten genoten, waarop een bedrag van 1 399 EUR aan loonheffing is ingehouden. Van Zyla is 2 928 EUR geheven aan premie volksverzekeringen.

21. Zyla heeft in haar aangifte IB/PVV voor het jaar 2013 gekozen voor toepassing van de regels (van de Wet IB) voor binnenlandse belastingplichtigen.

22. Bij het vaststellen van de aanslag zijn op de verschuldigde inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen de volgende bedragen in mindering gebracht: a) een bedrag van 1 254 EUR aan algemene heffingskorting, en b) een bedrag van 840 EUR aan arbeidskorting. Wat de algemene heffingskorting betreft, is het premiedeel tijdsevenredig verminderd naar rato van de periode dat Zyla daadwerkelijk premieplichtig was in 2013.

23. Zyla heeft tegen de aan haar opgelegde aanslag zonder succes beroep ingesteld bij de rechtbank Zeeland-West-Brabant (Nederland), en ook haar hoger beroep bij het gerechtshof 's-Hertogenbosch (Nederland) werd ongegrond verklaard. Zowel de rechtbank als het gerechtshof heeft zich gebogen over de vraag of Zyla recht had op de volledige heffingskorting, en daarmee over de vraag of artikel 2.6a van de Regeling Wfsv zich verdraagt met artikel 45 VWEU.

24. Volgens het gerechtshof was er geen sprake van discriminatie. Het was namelijk van oordeel dat er geen beroep kon worden gedaan op het arrest Schumacker, maar wel op het arrest Blanckaert¹². Artikel 2.6a van de Regeling Wfsv kon, aldus het gerechtshof, zijn rechtvaardiging vinden in het objectieve verschil tussen de situatie van een verzekerde voor de Nederlandse volksverzekeringen en die van degene die niet krachtens dat stelsel is verzekerd.

9 Voluit: „Regeling ter uitvoering van de Wet financiering sociale verzekeringen”.

10 Ter terechtzitting heeft de Nederlandse regering gewezen op een vergissing in de eerdere processtukken, aangezien Zyla blijkbaar naar haar herkomstland is teruggekeerd op 21 juli 2013. Met deze aanwijzing kunnen de door de verwijzende rechter verstrekte en in het volgende punt weergegeven bedragen wellicht beter worden begrepen.

11 De toelichting van de Nederlandse rechter is op dit punt niet erg duidelijk. Ter terechtzitting heeft de verdediging van Zyla verklaard dat zij geen betaalde arbeid in Polen heeft verricht. Ook al zou zij wel inkomsten hebben genoten, dan nog betrof het in elk geval onvoldoende inkomsten om premieplichtig te zijn en in Polen gebruik te kunnen maken van de sociale verzekeringen.

12 Arrest van 8 september 2005 (C-512/03, EU:C:2005:516; hierna: „arrest Blanckaert”).

25. Voor de Hoge Raad blijft Zyla bij haar standpunt dat artikel 2.6a van de Regeling Wfsv leidt tot een onaanvaardbaar verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen en dat dit een belemmering vormt voor het vrije verkeer van werknemers als bedoeld in artikel 45 VWEU.

26. De verwijzende rechter stelt voorop dat ook ingezetenen die niet voor de Nederlandse volksverzekeringen zijn verzekerd, geen recht hebben op het premiedeel van de heffingskorting. Er is dus naar zijn oordeel geen rechtstreeks verband met de woonplaats. Voorts merkt de verwijzende rechter op dat de omstandigheid dat Zyla heeft verzocht te worden behandeld als binnenlands belastingplichtige, slechts gevolgen heeft voor de heffing van inkomstenbelasting en niet meebrengt dat zij voor de volksverzekeringen verzekerd en premieplichtig is.

27. Volgens de verwijzende rechter kunnen bij de beoordeling van de kwestie twee benaderingen worden gevolgd, welke benaderingen tot een verschillende oplossing leiden. Er kan een beroep worden gedaan op het arrest Blanckaert, waarin het Hof heeft geoordeeld dat de situatie van een verzekerde voor de Nederlandse volksverzekeringen en die van degene die niet in dat stelsel verzekerd is, objectief verschillende situaties zijn.¹³ Dit verschil in situatie vormde (in het licht van het vrije kapitaalverkeer) een rechtvaardiging voor de nationale regeling op grond waarvan de heffingskortingen volksverzekeringen waren voorbehouden aan de belastingplichtigen die verzekerd zijn voor de Nederlandse volksverzekeringen.¹⁴

28. Naar oordeel van de verwijzende rechter is evenwel ook een andere benadering mogelijk, waarbij het premiedeel van de heffingskorting kan worden aangemerkt als een persoonlijke tegemoetkoming van fiscale aard. Het door het Nederlandse recht voorgeschreven tijdsevenredig toekennen van dit deel van de heffingskorting aan een persoon die zijn volledige inkomsten in Nederland heeft verworven, zou dan neerkomen op een onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen dat in strijd is met het vrije verkeer van personen, aangezien een persoon die het gehele jaar ingezetene van die lidstaat is en het gehele jaar verzekerd is voor de volksverzekeringen, wel aanspraak zou hebben op het volledige premiedeel van de heffingskorting.¹⁵ Met betrekking tot deze andere benadering wijst de verwijzende rechter er ook op dat het in aanmerking nemen van persoonlijke en gezinsomstandigheden van de belastingplichtige ten aanzien van een heel belastingjaar dient te geschieden¹⁶, ofschoon het tijdsevenredig in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie niet uitgesloten is¹⁷.

29. Tegen deze achtergrond heeft de verwijzende rechter de volgende prejudiciële vraag voorgelegd aan het Hof:

„Moet artikel 45 VWEU aldus worden uitgelegd dat die bepaling in de weg staat aan een regeling van een lidstaat die meebrengt dat een werknemer die op grond van verordening 1408/71 dan wel verordening 883/2004 gedurende een gedeelte van een kalenderjaar voor volksverzekeringen in de desbetreffende lidstaat is verzekerd, bij de heffing van premie voor die verzekeringen alleen aanspraak heeft op een gedeelte van het premiedeel van de algemene heffingskorting dat is bepaald in tijdsevenredigheid naar de periode van verzekering, indien die werknemer gedurende het resterende gedeelte van het kalenderjaar niet in die lidstaat is verzekerd voor de volksverzekeringen, en hij in dat resterende gedeelte van het kalenderjaar in een andere lidstaat woonachtig is en (nagenoeg) zijn gehele jaarinkomen heeft verworven in de eerstbedoelde lidstaat?”

¹³ Ibidem, punt 50.

¹⁴ Ibidem, punt 37.

¹⁵ In dit verband wordt verwezen naar het arrest Schumacker.

¹⁶ Blijkens het arrest van 18 juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406).

¹⁷ De verwijzende rechter verwijst hierbij naar het arrest van 9 februari 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102).

II. Procedure bij het Hof

30. Het verwijzingsarrest is ter griffie van het Hof ingekomen op 18 mei 2017. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Zyla, de Nederlandse regering en de Europese Commissie, die alle hebben deelgenomen aan de terechtzitting van 30 mei 2018.

III. Samenvatting van de argumenten van partijen

31. Volgens Zyla is het arrest Blanckaert niet van toepassing. Zij erkent weliswaar de geldigheid van de daarin geformuleerde uitgangspunten, maar is van mening dat die rechtspraak op haar grenzen stuit in een situatie waarin geen enkele lidstaat rekening houdt met de draagkracht en persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.¹⁸

32. Zyla brengt in herinnering dat in een dergelijk geval de discriminatie is gelegen in het feit dat in de woonlidstaat noch in de werklidstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van degene die het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn volledige gezinsinkomen verwerft in een andere lidstaat dan zijn woonstaat.¹⁹ Dat is hier volgens Zyla precies het geval indien haar niet de volledige heffingskorting zou worden verleend, aangezien Polen noch Nederland rekening zou houden met haar persoonlijke en gezinssituatie.

33. De Nederlandse regering betoogt dat de situatie van een werknemer die in Nederland woont en verzekerd en premieplichtig is voor de volksverzekeringen, verschilt van de situatie van een niet-ingezetene die niet langer inkomsten uit arbeid in die lidstaat heeft. Zij onderbouwt haar betoog als volgt:

- ten eerste is op grond van artikel 11, lid 3, onder a), van verordening nr. 883/2004 de sociale zekerheidswetgeving van de werkstaat van toepassing. Zyla keerde, toen zij ophield met werken en vertrok uit Nederland, terug naar haar herkomstland, met als gevolg dat zij sedertdien niet meer onder de Nederlandse sociale zekerheidswetgeving viel en niet langer premieplichtig was;
- ten tweede wordt het verschil in behandeling bij de toekenning van een belastingvoordeel als het onderhavige gerechtvaardigd vanwege het objectieve verschil tussen de situatie van degene die in het stelsel van sociale zekerheid van een lidstaat verzekerd is en die van degene die niet in dat stelsel verzekerd is.

34. Volgens de Nederlandse regering is het arrest Schumacker hier niet relevant omdat:

- in dat arrest draagkracht een belangrijke factor was, terwijl de premieheffing van de volksverzekeringen geen draagkrachtheffing is;
- als een werknemer aan de sociale zekerheidswetgeving van een lidstaat is onderworpen, een andere lidstaat geen premies voor sociale verzekeringen mag heffen.²⁰ Aangezien Nederland na het vertrek van Zyla niet langer bevoegd is om haar te onderwerpen aan premieheffing, kan van de Nederlandse autoriteiten niet worden verlangd dat zij rekening houden met aftrekposten of andere tegemoetkomingen waarvoor zij als Nederlandse verzekerde en premieplichtige wel in aanmerking zou zijn gekomen.

¹⁸ Zyla refereert aan het arrest van 16 oktober 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punten 49, 50 en 59-62).

¹⁹ Arrest van 18 juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁰ Arrest van 26 februari 2015, De Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, punten 40 en 41).

35. De Commissie stelt om te beginnen dat van een inbreuk op artikel 7, lid 2, van verordening nr. 492/2011 geen sprake is, aangezien Zyla slechts als werknemer in de zin van artikel 45 VWEU kon worden beschouwd zolang zij in Nederland als werkneemster actief was, en zij deze status bij terugkeer in Polen weer heeft verloren.

36. De Commissie betoogt evenwel dat artikel 2.6a van de Regeling Wfsv hoofdzakelijk op personen met een andere nationaliteit dan de Nederlandse wordt toegepast. Gesteld wordt dat deze personen bij beëindiging van de arbeidsverhouding vaker Nederland verlaten, terwijl Nederlanders, ook als zij stoppen met werken, in hun land blijven en dus in aanmerking komen voor een integrale korting op de premie volksverzekeringen. Wie daarentegen, zoals Zyla, slechts een deel van het jaar verzekerd en premieplichtig is, betaalt uiteindelijk verhoudingsgewijs meer premie, hetgeen een belemmering van het vrije verkeer van werknemers oplevert.

37. De Commissie pleit voor een analoge toepassing van de rechtspraak volgens welke het vereiste dat de verzekerde blijft wonen in de lidstaat waar sociale premie wordt betaald, het vrije verkeer van werknemers belemmert indien de werknemer ervan wordt weerhouden om dat land te verlaten doordat hij meer sociale premie zou moeten betalen²¹, of indien aan de werknemer het recht op teruggave van te veel betaalde belasting wordt ontzegd, iets waarop de binnenlandse belastingplichtige wel recht heeft²². Ten slotte voert de Commissie aan dat het arrest Schumacker hier van toepassing is, aangezien Zyla het grootste deel van haar inkomen in een andere lidstaat dan de woonstaat heeft verworven en er geen rekening is gehouden met haar persoonlijke en gezinssituatie.

IV. Juridische beoordeling

A. Opmerkingen vooraf

38. In de eerste plaats wijs ik erop dat tussen partijen niet wordt betwist dat artikel 45 VWEU van toepassing is. Deze zaak betreft een Pools staatsburger die naar Nederland ging om werkzaamheden in loondienst te verrichten, zodat geen sprake lijkt te zijn van een andere vrijheid van verkeer dan die van werknemers.²³

39. Het staat tevens vast dat Zyla was aan te merken als werknemer in de zin van de rechtspraak van het Hof.²⁴ Theoretisch kan de vraag gesteld worden of de omstandigheid dat zij naar haar lidstaat van herkomst is teruggekeerd en er geen arbeid of andere activiteiten heeft verricht, tot gevolg kan hebben dat haar situatie onder de werkingssfeer van het vrije verkeer van personen van artikel 21 VWEU valt.²⁵ Zyla meent evenwel, doordat zij in Nederland heeft gewerkt, recht te hebben op de volledige heffingskorting, wat maakt dat haar vordering rechtstreeks ziet op artikel 45 VWEU.

40. In de tweede plaats moet, aangezien er Unieregelgeving ter zake van het vrije verkeer van werknemers bestaat, de aan de orde zijnde nationale regeling worden getoetst aan die regelgeving (in casu aan verordening nr. 883/2004 en verordening nr. 492/2011) dan wel rechtstreeks aan het primaire recht, dus aan artikel 45 VWEU.

21 Arrest van 26 januari 1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punten 39 en 40).

22 Arrest van 8 mei 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punt 16).

23 Zie arrest van 28 februari 2013, Petersen en Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Onder „werknemer” wordt verstaan „iedere persoon die reële en daadwerkelijke arbeid verricht, [waarbij] het kenmerk van de arbeidsverhouding [is], dat iemand gedurende een bepaalde tijd voor een ander en onder diens gezag prestaties levert en als tegenprestatie een beloning ontvangt” (arrest van 8 juni 1999, Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, punt 13).

25 Zie mijn conclusie in de zaak Kohll en Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86, punt 42).

41. Zoals de Commissie opmerkt, bevat verordening nr. 883/2004 in de praktijk slechts een geheel van collisieregels om te voorkomen dat een werknemer die van zijn recht op vrij verkeer van werknemers in de Unie gebruikmaakt, helemaal niet of tweemaal onder de nationale sociale verzekeringswetgeving valt.²⁶ De geldigheid van de aan de orde zijnde nationale regeling moet dus worden bekeken in het licht van artikel 4 van verordening nr. 883/2004, dat gelijke behandeling voorschrijft en met name discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt.

42. Evenzo is in artikel 7, lid 2, van verordening nr. 492/2011 bepaald dat een Uniewerknemer die gebruikmaakt van het vrije verkeer binnen de Unie, recht heeft op dezelfde sociale en fiscale voordelen. Dit artikel is dus niet meer dan een weergave van het gelijkheidsbeginsel, zonder dat er sprake is van een inhoudelijke versterking, ook al heeft het Hof verklaard dat het mede indirecte discriminatie omvat.²⁷

43. Aangezien de toepassing van de twee verordeningen geen noemenswaardige gevolgen heeft voor de onderhavige zaak, kan dus rechtstreeks een beroep worden gedaan op de in artikel 45 VWEU neergelegde vrijheid, met dien verstande dat bij de beoordeling of er in het licht van die bepaling sprake is van discriminatie, af en toe gerefereerd kan worden aan die verordeningen.

44. In de derde en laatste plaats is in het hoofdgeding (en ook de prejudiciële verwijzing) hoofdzakelijk aan de orde welke gevolgen moeten worden verbonden aan de arresten Blanckaert en Schumacker:

- volgens het eerste arrest is de band van een in een lidstaat wonende persoon met zijn sociale zekerheidsstelsel een voldoende onderscheidende factor die maakt dat zijn situatie niet kan worden gelijkgesteld met die van een persoon die die lidstaat heeft verlaten en naar een andere lidstaat is gegaan. Het standpunt van de Nederlandse regering in deze zaak sluit aan bij deze benadering;
- volgens het tweede arrest kan van de heffingslidstaat worden verlangd dat er rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie (met name wat belastingvoordelen betreft) van personen die niet in dat land wonen, maar aldaar het grootste deel van hun inkomen verwerven, wanneer zij op basis van hun inkomen in hun woonlidstaat geen gebruik kunnen maken van vergelijkbare voordelen. Zyla onderbouwt haar standpunt met een beroep op deze doctrine.

45. Gelet op het voorgaande kan bij de beoordeling van het geschil geen van beide arresten buiten beschouwing worden gelaten. De vraag in hoeverre de genoemde arresten relevant zijn voor de toetsing van de nationale regeling aan artikel 45 VWEU, moet, daar er geen wettelijke maatstaf in het secundaire recht voorhanden is²⁸, worden beoordeeld conform de te volgen procedure voor toetsing aan de verkeersvrijheden.

B. Beoordeling van de vraag

1. Vermeende discriminatie op grond van nationaliteit

46. Is er bij de aan de orde zijnde maatregel sprake van discriminatie op grond van nationaliteit tussen werknemers van de lidstaten voor wat betreft de werkgelegenheid, beloning en overige arbeidsvoorwaarden?²⁹

²⁶ Zie naar analogie arrest van 26 februari 2015, De Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, punt 37).

²⁷ Arrest van 20 juni 2002, Commissie/Luxemburg (C-299/01, EU:C:2002:394).

²⁸ Dit is de gebruikelijke handelwijze. Zie bijvoorbeeld arrest van 15 september 2005, Ioannidis (C-258/04, EU:C:2005:559, punten 35-37).

²⁹ Arrest van 2 maart 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punt 32).

47. In beginsel blijkt mijns inziens noch uit de tekst, noch uit de strekking van artikel 2.6a van de Regeling Wfsv dat er sprake is van een oogmerk om burgers uit andere lidstaten van de Unie rechtstreeks te discrimineren (door hen te benadelen). De tijdsevenredige vermindering geldt voor alle werknemers die, ongeacht hun nationaliteit, gedurende een kortere periode dan een kalenderjaar in Nederland verzekerd en premieplichtig waren.

48. Kan deze vermindering daarentegen indirecte discriminatie opleveren? Van indirecte discriminatie is sprake wanneer een maatregel naar zijn aard migrerende werknemers meer kan treffen dan nationale werknemers (in dit geval Nederlandse werknemers) en derhalve eerstgenoemden meer in het bijzonder dreigt te benadelen.³⁰

49. In deze zaak kan slechts van indirecte discriminatie worden gesproken indien:

- om te beginnen ervan wordt uitgegaan dat migrerende werknemers de betrokken lidstaat vaker voor het einde van het belastingjaar verlaten, hetgeen mijns inziens niet zonder meer kan worden aangenomen en in elk geval niet is aangetoond;
- voorts wordt aangenomen dat onderdanen van andere lidstaten door de tijdsevenredige vermindering ingevolge de Regeling Wfsv specifiek worden benadeeld³¹, hetgeen vereist dat wordt nagegaan of er sprake is van een beperking van het vrije verkeer.

2. Mogelijke belemmering van het vrije verkeer van werknemers

50. Met de bepalingen van het VWEU met betrekking tot het vrije verkeer van personen wordt beoogd om het de burgers van de Unie gemakkelijker te maken om beroepsactiviteiten uit te oefenen op het grondgebied van de Unie. Deze bepalingen staan dus in de weg aan regelingen die deze burgers zouden kunnen benadelen wanneer zij in een andere lidstaat dan hun lidstaat van herkomst een activiteit willen uitoefenen. Hieruit volgt dat artikel 45 VWEU in de weg staat aan nationale maatregelen die de uitoefening van de betrokken fundamentele vrijheid door burgers van de Unie kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken.³²

51. Artikel 2.6a van de Regeling Wfsv zou een dergelijke maatregel kunnen behelzen indien de daarin vervatte regeling werknemers benadeelt die op grond van artikel 45 VWEU gebruikmaken van het recht van vrij verkeer.

a) Nadeel

52. Als ik het goed begrepen heb, heeft de aan de orde zijnde maatregel de volgende structuur³³: de heffingskorting waarop eenieder per belastingjaar recht heeft, valt uiteen in twee delen, namelijk een belastingdeel en een premiedeel. Het premiedeel, waarvoor alleen premieplichtigen in Nederland in aanmerking komen, kan variëren op basis van de tijdsevenredige verdeling als bedoeld in artikel 2.6a van de Regeling Wfsv.

30 Arrest van 18 december 2014, Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194, punt 35).

32 Arrest van 18 juli 2017, Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het Unierecht kan, gelet op de verschillen tussen de regelingen en wetgevingen van de lidstaten, een werknemer evenwel niet waarborgen dat verhuizing van de ene lidstaat naar een andere op sociaal gebied neutraal is (punt 34 van dat arrest).

33 Ik baseer mij hier op de door de Nederlandse regering gegeven toelichting in de punten 4 en 17 tot en met 19 van haar schriftelijke opmerkingen. Ter terechtzitting heeft deze regering bevestigd dat de in geding zijnde wettelijke regeling, met uitzondering van de tijdsevenredige berekening van de heffingskorting, dezelfde is als die in het arrest Blanckaert.

53. Dit zou erop kunnen wijzen dat er bij de vermindering van het premiedeel sprake is van een sociaal voordeel, aangezien de aan de orde zijnde maatregel specifiek en rechtstreeks ziet op de financiering van de sociale verzekeringen.³⁴ Anderzijds gaat het echter om een maatregel die betrekking heeft op de aangifte en aanslag inkomstenbelasting en gebaseerd is op de bevoegdheid tot belastingheffing van de Nederlandse Staat. Hieruit zou dus kunnen worden afgeleid dat de gevolgen die de maatregel heeft voor het vrije verkeer van werknemers ook moeten worden getoetst aan de jurisprudentie omtrent fiscale maatregelen.³⁵

54. Vanwege de nauwe band met de premieplicht ben ik van mening dat de heffingskorting veeleer is aan te merken als sociale maatregel, ook al wordt de maatregel toegepast door middel van belastingheffing. De Nederlandse belastingdienst hanteert weliswaar een gecombineerde heffing voor de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen, waardoor de heffingskortingen volksverzekeringen „kunnen [...] worden omgezet in belastingkortingen”³⁶, maar de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen behouden hun eigen karakter.

55. Mijns inziens is het in elk geval zo dat de tijdsevenredige vermindering in werkelijkheid geen nadeel oplevert. Staat de toepassing van die vermindering, zoals het geval lijkt te zijn, volledig in verhouding tot de periode van premieplicht, zodat er geen asymmetrisch verschil tussen de aftrekbare bedragen is (personen voor wie de aan de orde zijnde regeling gevolgen heeft, betalen verhoudingsgewijs dus niet meer premie), dan is er geen sprake van een nadeel.³⁷

56. De in geding zijnde heffingskorting strekt indirect tot compensatie van de financiële inspanningen die de premieplichtige zich heeft moeten getroosten. Voor degene die recht heeft op de heffingskorting is er dus sprake van een positief effect op de jaarlijks te betalen premies. Vanuit dit perspectief is er geen bezwaar dat de uit de heffingskorting voortvloeiende verlaging van de te betalen premies evenredig is aan de periode van premieplicht. Ter terechtzitting heeft de Nederlandse regering aangegeven dat met de regeling werd beoogd werknemers te stimuleren om te blijven werken. Zij krijgen immers een voordeel naar rato van de periode dat zij daadwerkelijk hebben gewerkt. Bij de bepaling van het eindbedrag in de aangifte IB/PVV wordt de symmetrie tussen de betaalde premies en de uiteindelijke korting in elk geval gehandhaafd: hoe meer premie is betaald (doordat er twaalf maanden is gewerkt), hoe groter de korting wordt, en omgekeerd.

b) Vergelijkbaarheid van de situaties

57. Zelfs als zou worden aangenomen dat de tijdsevenredige vermindering van het premiedeel van de heffingskorting nadelige gevolgen heeft voor niet-ingezetenen, omdat er sprake zou zijn van een geringer effect op hun belastingaangifte (wat niet het geval is), zou er rekening moeten worden gehouden met de rechtspraak van het Hof volgens welke:

- er sprake is van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties³⁸;
- van discriminatie tussen ingezetenen en niet-ingezetenen slechts sprake is indien de twee categorieën belastingplichtigen zich, gelet op doel en inhoud van de betrokken nationale bepalingen, in een vergelijkbare situatie bevinden, ook al zijn zij woonachtig in verschillende lidstaten³⁹.

34 Arrest van 26 februari 2015, De Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Zie in die zin arrest van 2 maart 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punten 41-44).

36 Arrest Blanckaert, punten 15-17.

37 Zie arrest van 13 juli 2016, Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Zie arrest van 18 juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Arrest van 9 februari 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

58. Uit de rechtspraak volgt ook dat de vergelijkbaarheid van de situaties moet worden beoordeeld los van de vraag of de aan de orde zijnde maatregel slechts een sociaal voordeel oplevert⁴⁰ dan wel als belastingregeling is aan te merken⁴¹.

59. Kan op basis van de genoemde criteria daadwerkelijk worden gesteld dat wie niet langer in Nederland werkt, omdat hij naar een andere lidstaat is gegaan, en om die reden niet meer premieplichtig is, zich in dezelfde situatie bevindt als iemand die nog steeds in Nederland woont en werkt of aldaar stopt met werken?

60. Wat de premieplicht betreft, geldt het beginsel dat slechts de wetgeving van één lidstaat toepasselijk is, welk beginsel onder meer in artikel 11, lid 1, van verordening nr. 883/2004 is neergelegd.⁴² Conform dit beginsel geldt ten aanzien van personen op wie het sociale zekerheidsrecht van toepassing is, de wettelijke regeling van één enkele lidstaat. Zoals de Commissie in een andere context heeft aangegeven, is het doel van de genoemde bepaling niet om het materiële recht van de lidstaten te harmoniseren, maar om een stelsel van conflictregels in te stellen, met als gevolg dat de nationale wetgever niet langer bevoegd is om de draagwijdte en de toepassingsvoorwaarden van zijn eigen nationale wettelijke regeling op dat gebied te bepalen.⁴³ Het Hof had zich reeds in vergelijkbare bewoordingen in die zin uitgelaten in een arrest van 26 februari 2015⁴⁴, dat betrekking heeft op verordening (EEG) nr. 1408/71⁴⁵, de voorloper van verordening nr. 883/2004.

61. Uit het voorgaande volgt dat een lidstaat de regels met betrekking tot de toepassing van het sociale zekerheidsrecht niet aldus kan wijzigen dat ook personen die in een andere lidstaat wonen en geen arbeid tegen betaling verrichten op zijn grondgebied, onder zijn sociale zekerheidsstelsel vallen. Zou hij dit wel doen, dan zou er sprake zijn van schending van artikel 11, lid 3, onder e), van verordening nr. 883/2004 en daarmee van het beginsel dat slechts de wetgeving van één lidstaat toepasselijk is.

62. Deze regel schrijft niet voor dat een persoon *ingezetene* moet zijn van de lidstaat waar hij werkt, maar wel dat die persoon aldaar *verzekerd* moet zijn wanneer op het grondgebied van die staat betaalde arbeid wordt verricht. Is die op het verzekerd zijn gebaseerde band er niet, dan kan die lidstaat geen sociale verzekeringspremies heffen ten aanzien van die persoon. Wanneer die band niet aanwezig is of – zoals in casu – slechts tijdelijk is, verkeren de werknemer die het hele jaar in Nederland woont, en de in een ander land (bijvoorbeeld Polen) wonende werknemer die tijdens het belastingjaar niet verzekerd en premieplichtig was in Nederland of dat slechts voor een bepaalde periode was, dan ook in verschillende situaties.⁴⁶

63. Ter terechtzitting heeft de Nederlandse regering bevestigd dat een werknemer die, na gedurende een gedeelte van het kalenderjaar in Nederland betaalde arbeid te hebben verricht, gedurende het resterende gedeelte van dat jaar werkloos is, maar in Nederland blijft wonen, aldaar het gehele jaar verzekerd en premieplichtig is. Precies hier zit het verschil met de situatie van Zyla, en om deze reden zijn de situaties niet vergelijkbaar: wie werkloos is (zoals Zyla), maar in Nederland woont, blijft premie betalen en heeft daarom recht op een korting die overeenkomt met de periode dat daadwerkelijk premie is betaald (het hele jaar).

40 Zie naar analogie arrest van 2 maart 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punt 37).

41 Arrest van 18 juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punt 24).

42 Zie punt 11 van deze conclusie.

43 Zie arrest van 4 juni 2016, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-308/14, EU:C:2016:436, punt 32).

44 Arrest van 26 februari 2015, De Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, punt 35).

45 Verordening van de Raad van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen, in de versie zoals gewijzigd en bijgewerkt bij verordening (EG) nr. 118/97 van de Raad van 2 december 1996 (PB 1997, L 28, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1606/98 van de Raad van 29 juni 1998 (PB 1998, L 209, blz. 1).

46 Op dit punt moet worden verwezen naar het arrest Blanckaert, punt 45.

64. Voorts is het conform de Nederlandse wettelijke regeling en om het met de woorden van het Hof te zeggen zo dat „verzekerden slechts bij uitzondering recht hebben op de heffingskortingen volksverzekeringen als belastingkortingen. De verzekerde kan dergelijke belastingkortingen [...] enkel verkrijgen in het geval dat hij de heffingskortingen niet met de verschuldigde premies kan verrekenen.”⁴⁷

65. Een persoon die gedurende het hele jaar premieplichtig was in Nederland kan het vermeende belastingvoordeel⁴⁸ dus slechts genieten indien de totaalsom van de werkelijk betaalde premies minder bedraagt dan de heffingskorting. Indien het premiedeel van de heffingskorting volledig wordt toegekend, zonder dat in aanmerking wordt genomen hoelang iemand *daadwerkelijk* verzekerd was, is het omgekeerd zo dat personen die slechts enkele maanden van het belastingjaar verzekerd waren, het overgebleven bedrag gemakkelijker kunnen aftrekken: aangezien zij in absolute termen minder premie hebben betaald, is het waarschijnlijker dat zij door de volledige korting af te trekken een groter overgebleven bedrag zouden krijgen. In dat geval zouden verschillende situaties op dezelfde manier worden behandeld daar, zoals reeds is opgemerkt, „verzekerden slechts bij uitzondering recht hebben op de heffingskortingen volksverzekeringen als belastingkortingen”.

66. Hieruit volgt dat de tijdsevenredige verdeling van artikel 2.6a van de Regeling Wfsv, zelfs indien er sprake zou zijn van benadeling van personen die zich in de situatie van Zyla bevinden, wordt toegepast in omstandigheden die niet vergelijkbaar zijn met die van personen die gedurende het gehele belastingjaar premieplichtig zijn. Dat er gedurende een gedeelte van het jaar geen band met het sociale zekerheidsstelsel is, is dus voldoende om te constateren dat de situatie van personen die gedurende kortere perioden premieplichtig zijn, niet kan worden vergeleken met die van personen die die band wel gedurende het hele belastingjaar hebben.

67. Ik kom dan ook tot de slotsom dat geen sprake is van strijdigheid met artikel 45 VWEU, artikel 4 van verordening nr. 883/2004 of artikel 7, lid 2, van verordening nr. 492/2011. Geen van die bepalingen staat in de weg aan een regeling als in artikel 2.6a van de Regeling Wfsv.

c) Relevantie van het arrest Schumacker

68. De gegeven beoordeling zou niet volledig zijn indien geen toetsing aan het door Zyla genoemde arrest Schumacker plaatsvindt.

69. Zoals ik heb aangegeven, is volgens dat arrest „[i]n het geval van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn gehele gezinsinkomen verwerft in een andere lidstaat dan de woonstaat, [...] de discriminatie gelegen in het feit dat met de persoonlijke en de gezinssituatie van deze niet-ingezetene noch in de woonstaat noch in de staat waarin hij werkzaam is, rekening wordt gehouden”.⁴⁹

70. Op het eerste gezicht lijkt dit hier het geval te zijn. In het geval van Zyla ontbreekt echter nog steeds de objectieve vergelijkbaarheid van de situaties⁵⁰, hetgeen volgens het arrest Schumacker een rechtvaardigingsgrond kan zijn voor een eventueel verschil in behandeling.⁵¹

47 Arrest Blanckaert, punt 47.

48 Het belastingbedrag wordt verminderd doordat de korting op het premiedeel wordt afgetrokken van het bedrag van de over dat jaar verschuldigde premies.

49 Arrest Schumacker, punt 38.

50 Ik verwijs naar de punten 57 e.v. van deze conclusie.

51 Arrest Schumacker, punt 37.

71. Ik ben het in elk geval niet eens met de door de Commissie voorgestane analoge toepassing van het arrest Schumacker. In die zaak woonde de betrokken belastingplichtige ten tijde van de feiten uitsluitend in België en had hij uitsluitend in Duitsland gewerkt. De woonplaats bleef onveranderd. Zyla daarentegen was gedurende het gedeelte van 2013 dat zij inkomsten uit arbeid had, woonachtig in Nederland. De plaats waar de inkomsten werden ontvangen en de woonplaats kwamen dus overeen totdat zij naar Polen vertrok, waar zij dat jaar niet meer heeft gewerkt. Het feitencomplex van deze zaak staat er dus aan in de weg dat de criteria van het arrest Schumacker analoog worden toegepast.

3. *Subsidiair: eventuele rechtvaardiging*

72. Artikel 2.6a van de Regeling Wfsv, op grond waarvan het premiedeel van de heffingskorting tijdsevenredig wordt verminderd voor personen zoals Zyla, die slechts gedurende een gedeelte van het belastingjaar premie hebben betaald, is in lijn met het stelsel voor de financiering van de sociale verzekeringen, welk stelsel vervlochten is met de aanslag voor de inkomstenbelasting.

73. Korting vindt immers tijdsevenredig plaats, naar rato van de periode in het belastingjaar dat is gewerkt: de korting is volledig voor wie het hele jaar premie heeft betaald, en wordt tijdsevenredig verminderd voor wie slechts enkele maanden premieplichtig was. De Nederlandse autoriteiten trachten aldus de financiële inspanningen die voor premieplichtigen voortvloeien uit de bronbelasting over – of maandelijkse betaling van – sociale premies naar verhouding te compenseren middels een vermindering van de jaarlijks te betalen belasting en premies.

74. Aangezien Nederland ingevolge het reeds genoemde, in de Unierechtelijke bepalingen met betrekking tot het sociale zekerheidsrecht opgenomen beginsel dat slechts de wetgeving van één lidstaat toepasselijk is⁵², niet bevoegd is om bronbelasting te heffen over de sociale premies die voor werknemers, zoals Zyla, in een andere lidstaat zijn betaald, weerspiegelt de heffingskorting van de aan de orde zijnde regeling een symmetrische logica.⁵³ Wordt geen tijdsevenredige korting op het premiedeel van de heffingskorting toegepast, dan zouden personen in een situatie als die van Zyla ten onrechte worden bevoordeeld, aangezien zij met de volledige korting op het premiedeel een compensatie zouden krijgen die onevenredig is ten opzichte van die van personen die gedurende het gehele belastingjaar premieplichtig waren. Dit zou niet stroken met het doel om de financiële inspanningen die voortvloeien uit het betalen van premies verhoudingsgewijs te verlichten. Er is dus een verband tussen de heffingskorting en de initiële heffing (het betalen van sociale premies).

75. Bovendien gaat het in overeenstemming met de in de rechtspraak geformuleerde vereisten⁵⁴ om een vermindering van de heffingskorting die wordt toegepast op dezelfde persoon en dezelfde heffing. Er is dan ook sprake van een rechtstreeks, persoonlijk en feitelijk verband tussen de elementen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale regeling⁵⁵, waarbij de vermindering van de heffingskorting bepalend is voor de op objectieve omstandigheden gebaseerde afstemming tussen de heffing en de heffingskorting. Aangezien wordt voldaan aan de in de jurisprudentie gestelde vereisten, kan dus alleen maar worden geoordeeld dat de tijdsevenredige vermindering van de heffingskorting als bedoeld in artikel 2.6a van de Regeling Wfsv rechtvaardiging vindt in de noodzaak de samenhang van de Nederlandse regeling te verzekeren.

⁵² Zie met name punt 60 van deze conclusie.

⁵³ Zie naar analogie arrest van 1 december 2011, Commissie/België (C-250/08, EU:C:2011:793, punt 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁵⁴ Ibidem, punt 76 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁵⁵ Arrest van 17 december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

76. Als er bij de in geding zijnde maatregel sprake is van symmetrie (en niets in de stukken wijst erop dat dit niet het geval is), en de toepassing van de maatregel dus volledig evenredig is aan de duur van de in Nederland gewerkte periode, wordt de verzekerde op wie de maatregel wordt toegepast niet benadeeld. Hij heeft nog steeds recht op de heffingskorting, maar naar rato van de periode dat hij premieplichtig was, voordat hij Nederland verliet.

77. De maatregel is, ongeacht de tijdsevenredigheid, dan ook *geschikt* ter bereiking van het doel waarop hij is gebaseerd, en *noodzakelijk* om de premies nauwkeurig aan te passen aan de periode dat geen premie is betaald in de lidstaat. Zoals ik reeds heb aangegeven, wordt het premiedeel van de belastingplichtige op wie de tijdsevenredige vermindering wordt toegepast, niet zwaarder belast dan dat van een persoon die gedurende het hele jaar premieplichtig was: eerstgenoemde persoon zal voor de periode dat hij premieplichtig was, niet meer betalen dan laatstgenoemde persoon.

78. Artikel 2.6a van de Regeling Wfsv is, voor zover kan worden uitgegaan van een beperking van het vrije verkeer van werknemers als bedoeld in artikel 45 VWEU, dus gerechtvaardigd door de noodzaak om de fiscale samenhang van het betrokken stelsel te waarborgen en is evenredig aan het nagestreefde doel.

V. Conclusie

79. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vraag van de Hoge Raad der Nederlanden als volgt te beantwoorden:

„Wanneer een werknemer gedurende een gedeelte van het kalenderjaar voor de volksverzekeringen was verzekerd in een lidstaat, aldaar nagenoeg zijn gehele inkomen voor dat belastingjaar heeft verworven en daarna naar een andere lidstaat is vertrokken, waar hij het resterende gedeelte van het jaar woonachtig was, staat artikel 45 VWEU niet in de weg aan een regeling als in het hoofdgeding, op grond waarvan de eerstbedoelde lidstaat, bij de aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen, het premiedeel van de algemene heffingskorting tijdsevenredig vermindert naar rato van de periode dat de werknemer premieplichtig was.”