Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 11 lipca 2018 r.[1]

Sprawa C-272/17

K.M. Zyla
przy udziale:
Staatssecretaris van Financiën

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy, Niderlandy)]

Pytanie prejudycjalne – Swoboda przepływu pracowników – Równość traktowania – Podatek dochodowy – Składki na zabezpieczenie społeczne – Obniżka kwot podlegających pobraniu na poczet podatku dochodowego i zabezpieczenia społecznego – Pracownik, który zmienia miejsce zamieszkania w ciągu roku kalendarzowego – Proporcjonalność obniżki w stosunku do okresu ubezpieczenia

1. Chroniona przez art. 45 TFUE swoboda przepływu pracowników sprzeciwia się środkom mogącym mieć efekt odstraszający wobec obywateli, którzy chcieliby wyjechać ze swojego państwa członkowskiego w celu podjęcia pracy w innym państwie członkowskim. Chroni również, przynajmniej w zakresie stosunków prawnych powstałych w związku ze stosunkiem pracy, tych, którzy po świadczeniu pracy najemnej za wynagrodzeniem w państwie, do którego się przemieścili, wracają do swojego państwa pochodzenia[2].

2. W ramach środków odstraszających mogą znajdować się środki o charakterze podatkowym oraz środki związane ze składkami na zabezpieczenie społeczne. Jakkolwiek zazwyczaj przepisy regulujące podatek dochodowy od osób fizycznych oraz przepisy określające zabezpieczenie społeczne mają swoje własne tryby określania wymiaru, w Niderlandach zeznanie roczne[3] (wraz z obliczeniem kwot) dotyczące dochodów podlegających opodatkowaniu i składek na zabezpieczenie społeczne jest dokonywane jednocześnie.

3. Obywatelka polska, K.M. Zyla, w 2013 r. przez prawie pół roku pracowała w Niderlandach, gdzie uiszczała składki na niderlandzkie zabezpieczenie społeczne oraz płaciła podatek dochodowy. Z informacji zawartych w aktach sprawy wynika, że po powrocie do Polski, w drugiej połowie roku, nie uzyskiwała dochodów dostatecznych ani do uiszczania składek na zabezpieczenie społeczne, ani do zapłaty podatku dochodowego w tym kraju.

4. Niderlandzkie organy podatkowe przy obliczaniu określonej w ustawie obniżki uiszczonych już przez K.M. Zylę składek na zabezpieczenie społeczne zastosowały obniżenie pro rata temporis, proporcjonalnie do okresu (sześciu miesięcy), przez który uiszczała ona składki w Niderlandach.

1 Język oryginału: hiszpański.

2 Wyrok z dnia 26 maja 2016 r., Kohll i Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:361, pkt 24–26 i przytoczone tam orzecznictwo).

3 Zwane dalej „zeznaniem podatkowym IB/PVV”.

5. Przedmiotem sporu przed sądami niderlandzkimi jest to, czy art. 45 TFUE, zgodnie z jego wykładnią dokonaną przez Trybunał w dziedzinie podatków bezpośrednich [4], zobowiązuje organy niderlandzkie do wzięcia pod uwagę sytuacji osobistej i rodzinnej K.M. Zyly w Polsce w celu przyznania jej całości spornej obniżki, a nie tylko części proporcjonalnej do czasu przepracowanego w Niderlandach.

6. Spór pomiędzy K.M. Zylą (niezgadzającą się z ustalonym wymiarem) a niderlandzkimi organami podatkowymi dotarł do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów), który przedkłada niniejsze pytanie prejudycjalne.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Rozporządzenie (UE) nr 492/2011 [5]

7. Artykuł 7 tego rozporządzenia stanowi:

„1. Pracownik będący obywatelem państwa członkowskiego nie może być, na terytorium innego państwa członkowskiego, traktowany – ze względu na swą przynależność państwową – odmiennie niż pracownicy krajowi pod względem warunków zatrudnienia i pracy, w szczególności warunków wynagrodzenia, zwolnienia oraz, w przypadku utraty pracy, powrotu do pracy lub ponownego zatrudnienia.

2. Pracownik taki korzysta z takich samych przywilejów socjalnych i podatkowych, jak pracownicy krajowi.

[…]”.

2. Rozporządzenie (WE) nr 883/2004 [6]

8. Zgodnie z art. 3 tego rozporządzenia:

„1. Niniejsze rozporządzenie stosuje się do całego ustawodawstwa odnoszącego się do następujących działów zabezpieczenia społecznego:

a) świadczeń z tytułu choroby;

b) świadczeń z tytułu macierzyństwa i równoważnych świadczeń dla ojca;

c) świadczeń z tytułu inwalidztwa;

d) świadczeń z tytułu starości;

[…]”.

4 Wyrok z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31; zwany dalej „wyrokiem Schumacker”).

5 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Unii (Dz.U. 2011, L 141, s. 1).

6 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U. 2004, L 166, s. 1).

9. Zgodnie z art. 4 cytowanego rozporządzenia:

„O ile niniejsze rozporządzenie nie stanowi inaczej, osoby, do których stosuje się niniejsze rozporządzenie korzystają z tych samych świadczeń i podlegają tym samym obowiązkom na mocy ustawodawstwa każdego państwa członkowskiego, co jego obywatele".

10. Artykuł 5 wspomnianego rozporządzenia stanowi:

„O ile niniejsze rozporządzenie nie stanowi inaczej oraz w świetle specjalnych wprowadzonych przepisów wykonawczych, zastosowanie mają następujące przepisy:

a) w przypadkach, w których na podstawie ustawodawstwa właściwego państwa członkowskiego otrzymywanie świadczeń z zabezpieczenia społecznego i inny dochód ma pewne skutki prawne, odpowiednie przepisy tego ustawodawstwa mają zastosowanie także do otrzymywanych świadczeń równoważnych nabytych na podstawie prawodawstwa innego państwa członkowskiego lub dochodów osiągniętych w innym państwie członkowskim;

[…]".

11. W tytule II rozporządzenia nr 883/2004 („Określanie mającego zastosowanie ustawodawstwa") art. 11 ust. 1 stanowi:

„Osoby, do których stosuje się niniejsze rozporządzenie, podlegają ustawodawstwu tylko jednego państwa członkowskiego. Ustawodawstwo takie określane jest zgodnie z przepisami niniejszego tytułu".

12. Artykuł 11 ust. 3 tego rozporządzenia przewiduje:

„Zgodnie z przepisami art. 12 do 16:

a) osoba wykonująca w państwie członkowskim pracę najemną lub pracę na własny rachunek podlega ustawodawstwu tego państwa członkowskiego;

[…]

e) każda inna osoba, do której nie mają zastosowania przepisy lit. a) do d)[7] podlega ustawodawstwu państwa członkowskiego, w którym ma miejsce zamieszkania […]".

B. Przepisy krajowe

13. W Niderlandach podatek dochodowy uregulowany został w „Wet op de inkomstenbelasting 2001" (zwanej dalej „ustawą IB"), natomiast finansowanie zabezpieczenia społecznego określone zostało w „Wet financiering sociale verzekeringen" (zwanej dalej „WFW").

14. Jak wynika z art. 8.1 ustawy IB, w celu ustalenia wysokości „podatku łącznego" dodaje się kwotę podatku od dochodu z pracy (i innych źródeł, jak nieruchomości czy oszczędności) oraz kwotę składek na zabezpieczenie społeczne, w częściach, do których mają zastosowanie odpowiednie stawki. Z obu tych tytułów dokonuje się następnie, po ustaleniu podatku łącznego, również łącznej obniżki.

15. Zgodnie z art. 8.10 ustawy IB podatnik może zostać objęty „obniżką standardową".

7 Litery b), c) i d) odnoszą się, odpowiednio, do urzędników, do bezrobotnych oraz do osób powołanych do służby w siłach zbrojnych w państwie członkowskim.

16. Jak stanowi art. 9 WFW, składki na zabezpieczenie społeczne[8] obliczane są poprzez odjęcie „obniżki standardowej" od kwoty składek uiszczonej w każdym okresie podatkowym.

17. Artykuł 12 WFW wyjaśnia, w jaki sposób przeprowadzana jest obniżka odnosząca się do składek na zabezpieczenie społeczne. Zgodnie z art. 12 ust. 3 tego aktu do obniżki uprawniona jest osoba uiszczająca składki w ciągu całego roku kalendarzowego, a zasady obliczania tej obniżki w przypadkach, gdy osoby podlegające obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu uiszczają składki jedynie przez część roku, mają być określone w rozporządzeniu.

18. Upoważnienie to zostało wykonane rozporządzeniem wykonawczym do WFW[9]. Na podstawie jego art. 2.6a w stosunku do osób podlegających obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu jedynie przez część roku (z powodów innych niż zgon) standardowa obniżka podatku obliczana jest pro rata temporis, tzn. w sposób proporcjonalny do okresu uiszczania składek w tym roku kalendarzowym.

C. Stan faktyczny sporu i pytanie prejudycjalne

19. Obywatelka polska, K.M. Zyla, w okresie od 1 stycznia do 21 czerwca 2013 r. świadczyła pracę najemną za wynagrodzeniem w Niderlandach. W okresie tym podlegała obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu i z tego względu była zobowiązana do uiszczania składek na zabezpieczenie społeczne. Po dniu 21 czerwca 2013 r.[10] wróciła do Polski, gdzie nie stwierdzono[11], by w 2013 r. świadczyła pracę za wynagrodzeniem.

20. Z tytułu pracy świadczonej w Niderlandach w roku 2013 zainteresowana uzyskała dochód w wysokości 9401 EUR, z której to kwoty odprowadzono 1399 EUR tytułem zaliczki na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych z pracy. Składki z tytułu zabezpieczenia społecznego wyniosły w sumie 2928 EUR.

21. K.M. Zyla dokonała wyboru, decydując się na stosowanie wobec niej przepisów niderlandzkich (z ustawy IB) dotyczących podatników mających status rezydentów niderlandzkich. W tym celu złożyła zeznanie podatkowe IB/PVV za rok 2013.

22. W celu ustalenia ostatecznego wymiaru IB/PVV niderlandzkie organy podatkowe zastosowały: a) obniżkę odnośnie do podatku dochodowego w kwocie 1254 EUR; oraz b) obniżkę związaną ze składkami na zabezpieczenie społeczne w kwocie 840 EUR. Ta druga obniżka wynikała z zastosowania kryterium pro rata temporis, proporcjonalnie do okresu, w którym K.M. Zyla faktycznie uiszczała składki na zabezpieczenie społeczne w roku 2013.

23. Wymiar ten został – bezskutecznie – zaskarżony przez zainteresowaną do Rechtbank Zeeland-West-Brabant (sądu rejonowego dla Zelandii – Zachodniej Brabancji, Niderlandy), a następnie, w apelacji, do Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w Den Bosch, Niderlandy). W obu instancjach rozpatrywano, czy K.M. Zyle przysługiwało prawo do obniżki w pełnej wysokości, podając w wątpliwość zgodność art. 2.6a rozporządzenia z art. 45 TFUE.

8 Składki na zabezpieczenie społeczne regulują Algemene Ouderdomswet (ustawa w sprawie emerytur i rent), Algemene nabestaandenwet (ustawa o powszechnym systemie rent rodzinnych) oraz Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (powszechna ustawa o specjalnych kosztach leczenia).

9 „Regeling Wet financiering sociale verzekeringen" (rozporządzenie wykonawcze do ustawy o finansowaniu ubezpieczenia społecznego, zwane dalej „rozporządzeniem").

10 Podczas rozprawy rząd niderlandzki zwrócił uwagę na błąd, który wystąpił w aktach sprawy w poszczególnych instancjach, gdyż, jak się wydaje, K.M. Zyla wróciła do swojego kraju w dniu 21 lipca 2013 r. Doprecyzowanie to być może przyczyni się do lepszego zrozumienia liczb podanych przez sąd odsyłający, wskazanych w następnym punkcie.

11 Stan faktyczny przedstawiony przez sąd niderlandzki nie jest w tym zakresie jednoznaczny. W trakcie rozprawy pełnomocnik procesowy K.M. Zyly stwierdził, że nie podjęła ona żadnej pracy zarobkowej w Polsce. W każdym razie, nawet jeżeli uzyskała jakieś dochody, to nie były one wystarczające do podlegania obowiązkowi uiszczenia składek na polskie zabezpieczenie społeczne ani do uzyskiwania świadczeń z tego ubezpieczenia.

24. Sąd apelacyjny stwierdził, że nie doszło do żadnej dyskryminacji, a zatem nie można było powołać się na wyrok Schumacker, lecz przeciwnie, możliwe było powołanie się na wyrok Blanckaert [12]. Zdaniem sądu art. 2.6a rozporządzenia jest uzasadniony obiektywną różnicą pomiędzy sytuacją osoby ubezpieczonej w ramach niderlandzkiego powszechnego systemu zabezpieczenia społecznego a sytuacją osoby nieobjętej takim systemem.

25. W postępowaniu przed Hoge Raad (sądem najwyższym) K.M. Zyla nadal utrzymuje, że art. 2.6a rozporządzenia prowadzi do niedopuszczalnej różnicy w traktowaniu pomiędzy rezydentami oraz nierezydentami i że powoduje to ograniczenie swobodnego przepływu pracowników w rozumieniu art. 45 TFUE.

26. Sąd odsyłający opiera się na przesłance, że rezydenci nieobjęci niderlandzkim systemem zabezpieczenia społecznego nie są uprawnieni do pełnej obniżki. Nie występuje zatem związek z miejscem zamieszkania. Ponadto wniosek o traktowanie K.M. Zyly jak podatnika mającego status rezydenta wywiera wpływ jedynie odnośnie do podatku dochodowego, nie zaś do składek na zabezpieczenie społeczne.

27. Sąd odsyłający widzi możliwość dwojakiego podejścia do tej kwestii, co może skutkować przeciwstawnymi rozwiązaniami. Z jednej strony można powołać się na wyrok Blanckaert, w którym stwierdzono, że osoba ubezpieczona w ramach niderlandzkiego powszechnego systemu zabezpieczenia społecznego i osoba nieobjęta takim systemem znajdują się w obiektywnie różnych sytuacjach [13]. Te odmienne okoliczności stanowią uzasadnienie (w świetle swobodnego przepływu kapitału) krajowego przepisu zastrzegającego obniżkę składek na zabezpieczenie społeczne tylko dla tych podatników, którzy posiadają status ubezpieczonego w ramach tego systemu zabezpieczenia społecznego [14].

28. Niemniej jednak sąd odsyłający uważa za możliwe do przyjęcia drugie podejście, co oznaczałoby uznanie obniżki za osobistą ulgę podatkową. Z tej perspektywy zastosowanie pro rata temporis na podstawie ustawodawstwa niderlandzkiego wobec osoby, która cały swój dochód uzyskała w Niderlandach, stanowiłoby dokonanie sprzecznego ze swobodą przepływu osób rozróżnienia pomiędzy rezydentami i nierezydentami, gdyż płatnik podatku dochodowego, który cały rok przebywał w tym państwie członkowskim, byłby uprawniony do obniżki w pełnej wysokości [15]. Sąd odsyłający wskazuje, że w takim wypadku wzięcie pod uwagę sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika musiałoby objąć cały rok podatkowy [16], chociaż nie należy wykluczać, że mogłaby ona zostać wzięta pod uwagę pro rata temporis [17].

29. Zważywszy na te okoliczności, Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które prowadzi do tego, że pracownik, który na podstawie rozporządzenia nr 1408/71, względnie rozporządzenia nr 883/2004, przez okres odpowiadający części roku kalendarzowego jest ubezpieczony w ramach powszechnego systemu zabezpieczenia społecznego w tymże państwie członkowskim, jest przy pobieraniu składki na poczet rzeczonego zabezpieczenia uprawniony jedynie do części standardowej obniżki kwot podlegających pobraniu na poczet zabezpieczenia społecznego, która to część jest określana pro rata temporis proporcjonalnie do okresu,

12 Wyrok z dnia 8 września 2005 r. (C-512/03, EU:C:2005:516; zwany dalej „wyrokiem Blanckaert”).

13 Ibidem, pkt 50.

14 Ibidem, pkt 37.

15 W związku z wyrokiem Schumacker.

16 Zgodnie z wyrokiem z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406).

17 Sąd odsyłający odnosi się tu do wyroku z dnia 9 lutego 2017 r., X (C-283/15, EU:C:2017:102).

w którym pracownik ów był ubezpieczony, jeżeli przez pozostałą część roku kalendarzowego pracownik ów nie jest objęty powszechnym ubezpieczeniem społecznym w odnośnym państwie i w okresie tym zamieszkuje w innym państwie członkowskim, a w odnośnym roku kalendarzowym cały (względnie niemal cały) dochód uzyskał w pierwszym z wymienionych państw członkowskich?".

II. Postępowanie przed Trybunałem

30. Postanowienie odsyłające wpłynęło do Trybunału w dniu 18 maja 2017 r., a uwagi na piśmie przedłożyły K.M. Zyla, rząd niderlandzki i Komisja, które uczestniczyły w rozprawie przeprowadzonej w dniu 30 maja 2018 r.

III. Zwięzłe przedstawienie argumentacji stron

31. Zdaniem K.M. Zyly wyrok Blanckaert nie ma zastosowania. Jakkolwiek uznaje ona zasadność jego postulatów, twierdzi, że granicę dla tego orzecznictwa stanowi sytuacja, w której żadne państwo członkowskie nie uwzględnia zdolności podatkowej oraz sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika [18].

32. K.M. Zyla wskazuje, że w takich przypadkach dyskryminacja polega na tym, że sytuacja osobista i rodzinna osoby, która zasadniczą część swoich dochodów lub niemal całość swoich dochodów rodzinnych uzyskuje w państwie członkowskim innym niż państwo rezydencji, nie jest uwzględniana ani w państwie członkowskim rezydencji, ani w państwie członkowskim zatrudnienia [19]. Tak byłoby i w jej przypadku wobec nieprzyznania spornej obniżki w całości, gdyż ani Polska, ani Niderlandy nie uwzględniały jej sytuacji osobistej i rodzinnej.

33. Zdaniem rządu niderlandzkiego sytuacja pracownika zamieszkującego w Niderlandach różni się od sytuacji nierezydenta, który nie otrzymuje już wynagrodzenia za pracę najemną lub pracę na własny rachunek w tym państwie członkowskim. Stanowisko swoje opiera on na następujących argumentach:

– po pierwsze, art. 11 ust. 3 lit. a) rozporządzenia nr 883/2004 łączy ustawodawstwo mające zastosowanie w zakresie zabezpieczenia społecznego z państwem członkowskim zatrudnienia. K.M. Zyla po wyjeździe z Niderlandów i zaprzestaniu świadczenia pracy w tym kraju wróciła do swojego państwa pochodzenia, a zatem nie podlegała już, od dnia wyjazdu, niderlandzkiemu powszechnemu systemowi zabezpieczenia społecznego i od tego momentu zaprzestała uiszczania składek na zabezpieczenie społeczne;

– po drugie, różnica w traktowaniu przy przyznawaniu ulgi podatkowej znajduje swoje uzasadnienie w obiektywnie różnych okolicznościach, w których znajdują się, odpowiednio, osoba objęta ubezpieczeniem w ramach systemu zabezpieczenia społecznego państwa członkowskiego i osoba takim systemem nieobjęta.

34. Rząd niderlandzki neguje także znaczenie wyroku Schumacker w niniejszej sprawie, gdyż:

– w sprawie tej oceniany był jedynie czynnik związany ze zdolnością podatkową, podczas gdy uiszczanie składek na zabezpieczenie społeczne nie ma związku z tą zdolnością;

– fakt, że pracownik podlega systemowi zabezpieczenia społecznego państwa członkowskiego miejsca zatrudnienia, oznacza, że inne państwo członkowskie nie może od tego pracownika żądać składek na zabezpieczenie społeczne z tego samego tytułu [20]. Wziąwszy pod uwagę, że od opuszczenia przez

18 Powołuje się na wyrok z dnia 16 października 2008 r., Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 49, 50, 59–62).

19 Wyrok z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, pkt 40, 41).

K.M. Zylę Niderlandów owo państwo członkowskie utraciło wobec niej prawo do opodatkowywania, nie można wymagać od jego organów, aby stosowały obniżki lub inne ulgi, które przysługiwałyby K.M. Zyle, gdyby nadal była ubezpieczona w ramach niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego.

35. Komisja na wstępie wyklucza niezgodność przepisów krajowych z art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 492/2011, gdyż K.M. Zyla mogła być uważana za pracownika w rozumieniu art. 45 TFUE jedynie w okresie zatrudnienia w Niderlandach, który to przymiot utraciła po powrocie do Polski.

36. Zdaniem Komisji art. 2.6a rozporządzenia stosuje się zasadniczo do osób posiadających obywatelstwo inne niż niderlandzkie. Są to osoby, które najczęściej wyjeżdżają z Niderlandów po ustaniu stosunku pracy, podczas gdy obywatele Niderlandów pozostają w swoim kraju, nawet jeśli przestają pracować, dzięki czemu mogą dokonać odliczenia całej obniżki kwot podlegających pobraniu na poczet podatku dochodowego i zabezpieczenia społecznego. Natomiast te osoby, które tak jak K.M. Zyla opłacały składki tylko przez część roku, ostatecznie będą musiały zapłacić więcej tytułem zabezpieczenia społecznego, co stanowiłoby przeszkodę w swobodzie przepływu pracowników.

37. Komisja opowiada się za analogicznym zastosowaniem orzecznictwa, które przeszkody w swobodzie przepływu pracowników upatruje w uregulowaniach zniechęcających pracowników do opuszczenia państwa, w którym opłacane są składki na zabezpieczenie społeczne, poprzez nałożenie na nich większego obciążenia w zakresie zabezpieczenia społecznego [21] lub pozbawiających ich prawa do zwrotu nadpłaty podatku, do której mają prawo podatnicy-rezydenci [22]. Komisja stwierdza wreszcie, że zastosowanie ma wyrok Schumacker, jako że zasadniczą część dochodu K.M. Zyla uzyskała w państwie członkowskim innym niż państwo rezydencji i nie wzięto pod uwagę jej sytuacji osobistej i rodzinnej.

IV. Ocena prawna

A. Uwagi wstępne

38. Po pierwsze, chciałbym zauważyć, że zastosowanie art. 45 TFUE nie jest przedmiotem sporu między stronami. Wziąwszy pod uwagę, że mamy do czynienia z obywatelką polską, która przeprowadziła się do Niderlandów w celu świadczenia pracy najemnej, wydaje się, że niniejsza sprawa nie podlega swobodom przepływu innym niż swoboda chroniąca pracowników [23].

39. Nie ulega także wątpliwości, że K.M. Zyla była pracownikiem w rozumieniu orzecznictwa Trybunału [24]. Można by teoretycznie rozważać, czy jej powrót do państwa członkowskiego pochodzenia i niepodjęcie pracy ani żadnej innej działalności nie sprawia, że jej sytuacja wchodziłaby w zakres swobody przepływu osób z art. 21 TFUE [25]. Niemniej jednak, skoro K.M. Zyla podnosi prawo do zastosowania obniżki w całości z uwagi na czas przepracowany w Niderlandach, jej żądanie jest bezpośrednio związane z art. 45 TFUE.

21 Wyrok z dnia 26 stycznia 1999 r., Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, pkt 39, 40).

22 Wyrok z dnia 8 maja 1990 r., Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, pkt 16).

23 Zobacz wyrok z dnia 28 lutego 2013 r., Petersen i Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Przez „pracownika" rozumie się każdą osobę, „która wykonuje działalność skuteczną i rzeczywistą, […] cechą charakteryzującą stosunek pracy jest fakt, że dana osoba przez pewien czas, na rzecz innej osoby i pod jej zwierzchnictwem, świadczy pracę, za którą otrzymuje wynagrodzenie" (wyrok z dnia 8 czerwca 1999 r., Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, pkt 13).

25 Zobacz opinia w sprawie Kohll i Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86, pkt 42).

40. Po drugie, istnienie przepisów Unii ustanowionych w celu rozwinięcia tej swobody wymaga przeanalizowania zgodności spornych przepisów krajowych czy to z tymi przepisami Unii (w tym przypadku z rozporządzeniem nr 883/2004 oraz z rozporządzeniem nr 492/2011), czy też bezpośrednio z prawem pierwotnym, tj. z art. 45 TFUE.

41. Jak stwierdza Komisja, rozporządzenie nr 883/2004 zawiera w zasadzie jedynie zestaw przepisów kolizyjnych mających na celu uniknięcie sytuacji, w której pracownik korzystający ze swobody przepływu pracowników w Unii znajduje się w zakresie zastosowania ustawodawstwa różnych państw członkowskich albo też nie jest objęty żadnym z nich [26]. Sporny przepis krajowy należałoby zatem ocenić w świetle art. 4 rozporządzenia nr 883/2004, który wzywa do równego traktowania, w szczególności do niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową.

42. W ten sam sposób art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 492/2011 przyznaje pracownikowi przemieszczającemu się na obszarze Unii prawo do korzystania z takich samych przywilejów socjalnych i podatkowych. Dokonuje on zatem jedynie odwzorowania zasady równego traktowania bez nadania jej bardziej zasadniczej treści, mimo że Trybunał orzekł, iż obejmuje on dyskryminację pośrednią [27].

43. Ponieważ zastosowanie obu tych rozporządzeń nie pociąga za sobą niczego znaczącego dla istoty sprawy, można bezpośrednio przystąpić do analizy swobody chronionej w art. 45 TFUE, z zastrzeżeniem, że analiza ewentualnej dyskryminacji w świetle tego przepisu może zawierać pewne odesłania do tych rozporządzeń.

44. Po trzecie (i ostatnie), spór krajowy (a także samo odesłanie prejudycjalne) koncentrował się w znacznej części na znaczeniu, jakie mają dla niego wyroki Blanckaert i Schumacker:

– zgodnie z pierwszym z tych wyroków związek rezydenta państwa członkowskiego z jego systemem zabezpieczenia społecznego jest wystarczającym elementem rozróżniającym sytuację tego rezydenta i sytuację osoby, która wyjechała z państwa członkowskiego w celu osiedlenia się w innym. To podejście wspiera stanowisko rządu holenderskiego w sprawie.

– zgodnie z drugim z tych wyroków państwo członkowskie dokonujące opodatkowania może zostać wezwane do wzięcia pod uwagę sytuacji osobistej i rodzinnej (w szczególności do celów związanych z ulgami podatkowymi) osób, które chociaż nie zamieszkują w tym państwie, to uzyskują w nim zasadniczą część dochodów, w sytuacji gdy uzyskiwane przez nie dochody w państwie członkowskim rezydencji nie umożliwiają im uzyskania podobnych przywilejów. Wyrok ten, na poparcie swojego stanowiska, przywołuje K.M. Zyla.

45. Rozwiązanie przedstawionego w ten sposób sporu nie może pominąć żadnego z tych wyroków, których znaczenie dla oceny zgodności przepisów krajowych z art. 45 TFUE będzie musiało zostać ustalone, wobec braku parametrów prawnych prawa wtórnego [28], przy zastosowaniu metodologii właściwej dla analizy swobód przepływu.

26 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, pkt 37).

27 Wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Luksemburg (C-299/01, EU:C:2002:394).

28 Jest to zwyczajny sposób postępowania. Zobacz przykładowo wyrok z dnia 15 września 2005 r., Ioannidis (C-258/04, EU:C:2005:559, pkt 35–37).

B. Analiza pytania prejudycjalnego

1. Domniemana dyskryminacja ze względu na przynależność państwową

46. Czy sporny środek pociąga za sobą dyskryminację ze względu na przynależność państwową między pracownikami z państw członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy [29]?

47. Co do zasady nie uważam, aby brzmienie lub duch art. 2.6a zawierały elementy wskazujące na zamiar dyskryminacji bezpośredniej (poprzez stworzenie niekorzystnej sytuacji) obywateli innych państw członkowskich Unii. Obniżka pro rata temporis jest stosowana wobec wszystkich pracowników – bez względu na ich przynależność państwową – którzy uiszczali składki na zabezpieczenie społeczne w ramach niderlandzkiego powszechnego systemu zabezpieczenia społecznego w okresie krótszym niż rok kalendarzowy.

48. Czy jednak przepis ten mógłby zostać uznany za dyskryminujący pośrednio? Za takie mogą zostać uznane przepisy, które ze swej natury dotykają bardziej obywateli innych państw członkowskich niż obywateli krajowych (w niniejszej sprawie obywateli Niderlandów), i w konsekwencji istnieje ryzyko postawienia tych pierwszych w gorszej sytuacji [30].

49. W niniejszej sprawie domniemana dyskryminacja wymagałaby:

– przyjęcia wstępnego założenia, że pracownicy migrujący częściej wyjeżdżają z tego państwa członkowskiego przed zakończeniem roku podatkowego, czego, jak sądzę, tak po prostu nie można założyć i co w żadnym wypadku nie zostało wykazane;

– uznania, że obywatele innych państw członkowskich znajdują się w szczególnej niekorzystnej sytuacji, podlegając na podstawie rozporządzenia [31] obniżce proporcjonalnej, co wymaga przeprowadzenia rozważań co do istnienia ograniczenia.

2. Ograniczenie swobodnego przepływu pracowników?

50. Celem postanowień traktatu FUE odnoszących się swobodnego przepływu osób jest ułatwienie obywatelom Unii wykonywania działalności zawodowej na obszarze Unii. Postanowienia te stoją zatem na przeszkodzie działaniom, które mogłyby postawić w niekorzystnej sytuacji obywateli Unii pragnących wykonywać działalność zawodową na obszarze państwa członkowskiego innego niż ich państwo pochodzenia. W konsekwencji art. 45 TFUE stoi na przeszkodzie jakiemukolwiek przepisowi krajowemu, który może zakłócać lub czynić mniej atrakcyjnym korzystanie przez obywateli Unii z tej podstawowej swobody [32].

51. Taki skutek miałby art. 2.6a rozporządzenia, gdyby wyrażona w nim zasada działała na niekorzyść pracowników objętych ochroną na mocy art. 45 TFUE.

29 Wyrok z dnia 2 marca 2017 r., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, pkt 32).

30 Wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Zobacz w tym względzie opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194, pkt 35).

32 Wyrok z dnia 18 lipca 2017 r., Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo). Należy jednak pamiętać, że prawo Unii nie może zagwarantować pracownikowi, że przeniesienie się do państwa członkowskiego innego niż państwo jego pochodzenia będzie obojętne z punktu widzenia ochrony socjalnej, […] z uwagi na rozbieżności między systemami i ustawodawstwami państw członkowskich w tej dziedzinie" (pkt 34 tego wyroku).

a) W przedmiocie sytuacji niekorzystnej

52. Jeśli dobrze zrozumiałem, sporny środek skonstruowany jest w następujący sposób [33]: obniżka, do której uprawniona jest każda osoba w każdym roku fiskalnym, dzieli się na dwie części: a) jedna odnosi się do dochodów podlegających opodatkowaniu, b) druga związana jest ze składkami na zabezpieczenie społeczne. Z drugiej części obniżki korzystają jedynie osoby ubezpieczone w ramach systemu zabezpieczenia społecznego i może ona podlegać zróżnicowaniu zgodnie z wynikającą z art. 2.6a rozporządzenia zasadą pro rata temporis.

53. Ta ostatnia obserwacja mogłaby sugerować, że obniżka w odniesieniu do kwot składek na zabezpieczenie społeczne posiada charakter przywileju socjalnego, wziąwszy pod uwagę, że dotyka szczególnie i bezpośrednio finansowania zabezpieczenia społecznego [34]. Jednak z innego punktu widzenia chodziłoby o środek wpisujący się w zeznanie podatkowe i ustalenie wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych, którego podstawy znajdują się w prawie do nakładania podatków przez państwo niderlandzkie. Należałoby zatem rozważyć, czy oceny wpływu tego środka na swobodny przepływ pracowników nie trzeba dokonać także w świetle orzecznictwa dotyczącego środków podatkowych [35].

54. Wziąwszy pod uwagę bliski związek spornej obniżki ze składkami na zabezpieczenie społeczne skłaniam się do stwierdzenia, że ma ona raczej charakter socjalny, nawet jeżeli w celu jej realizacji stosowane są techniki podatkowe. Chociaż pobór podatku dochodowego i składek na zabezpieczenie społeczne jest dokonywany przez organy niderlandzkie łącznie w taki sposób, że obniżki mające zastosowanie do składek na zabezpieczenie społeczne „mogą przeistoczyć się w obniżki podatku” [36], to zarówno jedne, jak i drugie zachowują swoją własną naturę.

55. W każdym razie nie uważam, aby w rzeczywistości system obniżki pro rata temporis pociągał za sobą niekorzystną sytuację. Jeśli, jak się wydaje, zastosowanie tej obniżki jest dokładnie proporcjonalne do okresu uiszczania składek w taki sposób, że w podlegających odliczeniu kwotach nie występuje asymetria (tzn. że osoba, wobec której zastosowano sporny przepis, nie uiszcza składek w proporcjonalnie większej wysokości), to niekorzystna sytuacja nie wystąpi [37].

56. Celem spornej obniżki jest zrekompensowanie, w sposób pośredni, wysiłku ekonomicznego, który dla podatnika stanowi uiszczanie składek na zabezpieczenie społeczne. Stąd też obniżka tych składek wpływa, w pozytywny dla beneficjenta sposób, na obciążenie roczne. Z tego punktu widzenia nie ma żadnych przeszkód, aby ulga w tym obciążeniu była skorelowana z okresem uiszczania składek na zabezpieczenie społeczne. Rząd niderlandzki wskazał w toku rozprawy, że celem tego przepisu było zachęcenie pracownika do kontynuowania działalności zawodowej poprzez przyznanie ulgi zawsze w zależności od faktycznie przepracowanego czasu. Jak by nie było, zależność pomiędzy składkami na zabezpieczenie społeczne a ich obniżką jest utrzymana przy ustalaniu ostatecznej kwoty podatku w zeznaniu IB/PVV: im większe są składki (ponieważ obejmują 12 miesięcy), tym większa będzie obniżka, i odwrotnie.

33 Opieram się na wyjaśnieniach rządu niderlandzkiego zawartych w pkt 4 i 17–19 uwag. Na rozprawie rząd ten potwierdził identyczność rozpatrywanego tu uregulowania z uregulowaniem przedstawionym w wyroku Blanckaert, z wyjątkiem części dotyczącej obliczania odliczenia pro rata temporis.

34 Wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 2 marca 2017 r., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, pkt 41–44).

36 Wyrok Blanckaert, pkt 15, 16.

37 Zobacz wyrok z dnia 13 lipca 2016 r., Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

b) W przedmiocie porównywalności sytuacji

57. Gdyby przyjąć natomiast, do celów czysto dialektycznych, że obniżka w odniesieniu do kwot składek na zabezpieczenie społeczne pro rata temporis stanowi dla nierezydentów sytuację niekorzystną z powodu mniejszego wpływu na ich zeznanie podatkowe (chociaż tak nie jest), należałoby wziąć pod uwagę orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym:

– dyskryminacja polega na stosowaniu różnych reguł do porównywalnych sytuacji lub też na stosowaniu tej samej reguły do różnych sytuacji [38];

– do dyskryminacji pomiędzy rezydentami i nierezydentami może dojść jedynie wówczas, gdy niezależnie od ich miejsca zamieszkania w różnych państwach członkowskich obydwie kategorie podatników znajdują się w sytuacji podobnej w świetle przedmiotu i treści mających zastosowanie przepisów krajowych [39].

58. Z orzecznictwa wynika również, że analiza porównywalności sytuacji musi być przeprowadzona niezależnie od tego, czy sporny środek stanowi jedynie przywilej socjalny [40] czy wchodzi w zakres podatkowy [41].

59. Stosownie do tych wytycznych, czy faktycznie można twierdzić, że osoba, która nie świadczy już pracy w Niderlandach ze względu na przemieszczenie się do innego państwa członkowskiego i z tego powodu zaprzestała uiszczania składek na zabezpieczenie społeczne, znajduje się w tej samej sytuacji co osoba nadal zamieszkująca w Niderlandach i nadal tam pracująca lub taka, która przestała pracować?

60. W zakresie składek na zabezpieczenie społeczne zastosowanie znajduje zasada stosowania ustawodawstwa tylko jednego państwa członkowskiego w dziedzinie zabezpieczenia społecznego, zawarta między innymi w art. 11 ust. 1 rozporządzenia nr 883/2004 [42]. Na jej podstawie osoby znajdujące się w zakresie zastosowania przepisów z dziedziny zabezpieczenia społecznego podlegają ustawodawstwu tylko jednego państwa członkowskiego. Jak przy innej okazji wskazała Komisja, celem tego przepisu nie jest harmonizacja prawa materialnego państw członkowskich, ale raczej ustanowienie systemu norm kolizyjnych, skutkujących pozbawieniem ustawodawcy krajowego możliwości określenia zakresu i przesłanek stosowania jego własnego ustawodawstwa krajowego w tym obszarze [43]. Trybunał sformułował ten sam pogląd w podobny sposób w wyroku z dnia 26 lutego 2015 r. [44], w związku z rozporządzeniem nr 1408/71 [45], poprzedzającym rozporządzenie nr 883/2004.

61. Z powyższego wynika, że państwo członkowskie nie może zmienić zasad podlegania ustawodawstwu z zakresu zabezpieczenia społecznego w znaczeniu objęcia swoim systemem zabezpieczenia społecznego rezydentów innego państwa członkowskiego niewykonujących żadnej działalności zarobkowej na jego terytorium. Gdyby tak uczyniło, naruszyłoby art. 11 ust. 3 lit. e) rozporządzenia nr 883/2004, i co za tym idzie, zasadę stosowania ustawodawstwa tylko jednego państwa członkowskiego w dziedzinie zabezpieczenia społecznego.

38 Zobacz wyrok z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., X (C-283/15, EU:C:2017:102, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 2 marca 2017 r., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, pkt 37).

41 Wyrok z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 24).

42 Zobacz pkt 11 niniejszej opinii.

43 Zobacz wyrok z dnia 4 czerwca 2016 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-308/14, EU:C:2016:436, pkt 32).

44 Wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, pkt 35).

45 Rozporządzenie Rady (EWG) nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych i ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie, w wersji zmienionej i zaktualizowanej przez rozporządzenie Rady (WE) nr 118/97 z dnia 2 grudnia 1996 r. (Dz.U. 1997, L 28, s. 1), zmienione rozporządzeniem Rady (WE) nr 1606/98 z dnia 29 czerwca 1998 r. (Dz.U. 1998, L 209, s. 1).

62. Zasada ta nie wprowadza kryterium związanego z *zamieszkaniem* w państwie członkowskim zatrudnienia, lecz kryterium powiązane z *podległością osoby systemowi zabezpieczenia społecznego* poprzez wykonywanie działalności zarobkowej na terytorium tego państwa. Jeżeli takie powiązanie nie występuje, to państwo członkowskie nie jest uprawnione do nakładania na taką osobę obowiązku uiszczania składek na zabezpieczenie społeczne. Stąd też w braku tego powiązania lub – tak jak w niniejszej sprawie – gdy występuje ono tylko tymczasowo, pracownik mieszkający w Niderlandach przez cały rok znajduje się w innej sytuacji niż pracownik mieszkający w innym kraju (na przykład w Polsce), który nie uiszczał składek na zabezpieczenie społeczne w Niderlandach lub uiszczał je przez pewien czas w tym samym roku podatkowym [46].

63. Rząd niderlandzki potwierdził w toku rozprawy, że pracownik, który wykonywał działalność zarobkową w Niderlandach przez część roku kalendarzowego, a następnie nadal tam zamieszkuje, ale pozostaje bezrobotny przez dalszą część roku, podlega systemowi zabezpieczenia społecznego i jest zobowiązany do uiszczania składek na zabezpieczenie społeczne przez cały rok. Taka jest właśnie różnica względem sytuacji K.M. Zyly, uniemożliwiająca stwierdzenie porównywalności sytuacji: bezrobotni – jak ona – mieszkający w Niderlandach nadal uiszczają składki, a co za tym idzie – korzystają z obniżki stosownej do w rzeczywistości uiszczonych składek (rocznych).

64. Ponadto zgodnie z ustawodawstwem niderlandzkim, mówiąc słowami Trybunału, „osoby należące do tego systemu korzystają jedynie wyjątkowo z obniżek podatków z tytułu ubezpieczeń społecznych. […] [J]edynie w przypadku kiedy osoba należąca do tego systemu nie może dokonać odliczenia obniżek składek od należnych składek, może ona rościć sobie prawo do otrzymania tychże obniżek podatku” [47].

65. W takim wypadku osoba, która uiszczała składki na niderlandzkie zabezpieczenie społeczne w ciągu całego roku, będzie mogła skorzystać z przewidzianej ulgi podatkowej [48], jeśli suma uiszczonych składek byłaby mniejsza od obniżki. I odwrotnie, gdyby osobom ubezpieczonym w ramach niderlandzkiego powszechnego systemu tylko przez kilka miesięcy w ciągu roku podatkowego przyznać uprawnienie do obniżki w całości, bez uwzględnienia *rzeczywistego* okresu ubezpieczenia, to łatwiej byłoby im taką nadwyżkę odliczyć – z racji tego, że w wartościach bezwzględnych uiściły mniej, prawdopodobnie uzyskałyby dodatkową nadwyżkę. Doszłoby wówczas do takiego samego traktowania osób znajdujących się w różnych sytuacjach, gdyż, powtarzam, ubezpieczeni w tym systemie zabezpieczenia społecznego „korzystają jedynie wyjątkowo z obniżek podatków z tytułu ubezpieczeń społecznych”.

66. Z tego względu zastosowanie określonego w art. 2.6a rozporządzenia kryterium pro rata temporis, choć można by je zakwalifikować jako stwarzające niekorzystną sytuację dla osób takich jak K.M. Zyla, następuje w okolicznościach, które nie są porównywalne z sytuacją osób, które podlegały obowiązkowi uiszczania składek na zabezpieczenie społeczne przez cały rok. Brak związku z zabezpieczeniem społecznym przez część roku jest zatem wystarczający, aby uznać, że sytuacja osób uiszczających składki na zabezpieczenie społeczne w skróconym okresie i sytuacja osób, które związek z ubezpieczeniem społecznym utrzymały przez cały rok podatkowy, nie są sytuacjami porównywalnymi.

67. Podsumowując, nie dostrzegam żadnego naruszenia art. 45 TFUE ani art. 4 rozporządzenia nr 883/2004, ani też art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 492/2011. Żaden z tych przepisów nie sprzeciwia się takiej normie jak ta zawarta w art. 2.6a rozporządzenia.

46 W tym miejscu stosowny jest cytat z wyroku Blanckaert, pkt 45.

47 Wyrok Blanckaert, pkt 47.

48 Kwota podatku ulega zmniejszeniu poprzez odjęcie obniżki w odniesieniu do kwot składek na zabezpieczenie społeczne od kwot składek należnych w ciągu roku.

c) Znaczenie wyroku Schumacker

68. Dokonana analiza byłaby niepełna bez skonfrontowania jej z wyrokiem Schumacker, przywołanym przez K.M. Zylę na poparcie jej stanowiska.

69. Jak wskazałem powyżej, zgodnie z tym wyrokiem, „jeśli chodzi o osobę będącą nierezydentem, która uzyskuje w państwie członkowskim innym aniżeli państwo zamieszkania istotną część swoich dochodów lub niemal całość swoich dochodów rodzinnych, dyskryminacja polega na tym, że sytuacja osobista i rodzinna nierezydenta nie jest uwzględniana ani w państwie członkowskim rezydencji, ani w państwie członkowskim zatrudnienia”[49].

70. Na pierwszy rzut oka wydawałoby się, że w takiej właśnie sytuacji znajduje się K.M. Zyla. Nadal jednak brakuje obiektywnej porównywalności sytuacji[50], który to brak jest w wyroku Schumacker uznawany za wystarczające uzasadnienie ewentualnego odmiennego traktowania[51].

71. Nie zgadzam się w każdym razie ze wspieranym przez Komisję analogicznym zastosowaniem wyroku Schumacker. W tamtej sprawie podatnik przez cały rozpatrywany czas mieszkał wyłącznie w Belgii, uzyskując dochód ze swojej działalności jedynie w Niemczech, nie doszło więc do zmiany miejsca zamieszkania. Tymczasem K.M. Zyla przez część roku kalendarzowego mieszkała w Niderlandach, gdzie uzyskiwała dochody ze stosunku pracy, będąc rezydentem tego państwa członkowskiego. Miejsce uzyskiwania dochodu i miejsce zamieszkania były wówczas tożsame aż do momentu jej powrotu do Polski, gdzie w tamtym roku nie podjęła już pracy. Okoliczności wyjściowe nie pozwalają zatem na analogiczne przeniesienie postulatów wyroku Schumacker na grunt niniejszej sprawy.

3. Tytułem ewentualnym: w przedmiocie ewentualnego uzasadnienia

72. Artykuł 2.6a rozporządzenia, nakazujący stosowanie zasady pro rata temporis przy ustalaniu obniżki w odniesieniu do kwot składek na zabezpieczenie społeczne wobec osób, które, podobnie jak K.M. Zyla, uiszczały te składki jedynie przez część roku podatkowego, jest spójny z systemem finansowania zabezpieczenia społecznego, związanym z ustalaniem wymiaru podatku dochodowego.

73. Obniżka ta jest stosowana w istocie w sposób proporcjonalny do czasu przepracowanego w roku podatkowym: wynosi 100% dla tych, którzy uiszczali składki przez cały rok, i ulega zmniejszeniu pro rata temporis względem tych, którzy składki płacili przez kilka miesięcy. Organy niderlandzkie skłaniają się w ten sposób do proporcjonalnego złagodzenia wysiłku ekonomicznego podatnika, który wynika z pobrania podatku u źródła – lub z comiesięcznej płatności – składek na zabezpieczenie społeczne, poprzez zmniejszenie zobowiązań rocznych.

74. Wziąwszy pod uwagę, że na podstawie wspomnianej zasady stosowania ustawodawstwa tylko jednego państwa członkowskiego w dziedzinie zabezpieczenia społecznego[52] Niderlandy nie dysponują uprawnieniem do pobrania u źródła składek na zabezpieczenie społeczne uiszczanych przez pracowników najemnych, takich jak K.M. Zyla, w innym państwie członkowskim, konfiguracja obniżki podatkowej ustanowionej przez sporne przepisy krajowe odzwierciedla logikę, która jest symetryczna[53]. Gdyby ten upust nie był stosowany pro rata temporis, osoby znajdujące się w takiej sytuacji jak K.M. Zyla uzyskiwałyby bezpodstawną korzyść, gdyż ich obniżka w odniesieniu do składek na zabezpieczenie społeczne stanowiłaby rekompensatę nieproporcjonalną do składek uiszczonych przez

49 Wyrok Schumacker, pkt 38.

50 Odsyłam do pkt 57 i nast. niniejszej opinii.

51 Wyrok Schumacker, pkt 37.

52 Zobacz w szczególności pkt 60 niniejszej opinii.

53 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 1 grudnia 2011 r., Komisja/Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

pełen rok podatkowy, co stałoby w sprzeczności z celem, jakim jest złagodzenie wysiłku ekonomicznego wynikającego z zapłaty składek na zabezpieczenie społeczne. Istnieje zatem związek pomiędzy obniżką podatkową a początkowym obciążeniem (płatnością składek na zabezpieczenie społeczne).

75. Stosownie do orzecznictwa, które tego wymaga[54], byłoby to zmniejszenie obniżki przyznane tej samej osobie i w ramach tego samego obciążenia. Istnieje zatem bezpośredni, osobisty i materialny związek pomiędzy będącymi przedmiotem sporu w postępowaniu głównym elementami systemu opodatkowania[55], w którym zmniejszenie obniżki jest osią gwarantującą skorelowanie obciążenia i obniżki w zależności od obiektywnych okoliczności. Po spełnieniu niezbędnych warunków wynikających z orzecznictwa można jedynie uznać, że ustanowiony w art. 2.6a rozporządzenia system obniżki jest uzasadniony koniecznością zapewnienia spójności niderlandzkiego systemu normatywnego.

76. Tak długo, jak środek ten działa w sposób symetryczny (a w aktach nie znajdują się elementy mogące podawać to w wątpliwość), to znaczy idealnie proporcjonalnie do czasu przepracowanego w Niderlandach, nie zachodzi niekorzystne traktowanie ubezpieczonego, wobec którego środek ów jest stosowany, a ubezpieczony zachowuje uprawnienie do obniżki, choć stosownie do okresu opłacania składek przed wyjazdem z Niderlandów.

77. Sporny środek jest zatem, pomimo czasowego ograniczenia, *adekwatny* do swojego celu i *konieczny* do ścisłego dostosowania składek na zabezpieczenie społeczne do okresu bezskładkowego w państwie członkowskim. Jak już wskazałem, nie skutkuje on większym obciążeniem podatnika, wobec którego jest stosowany proporcjonalnie, w porównaniu z osobami, które uiszczały składki przez cały rok: podatnik ów nie zapłaci więcej niż tamte osoby za czas, gdy był związany z systemem zabezpieczenia społecznego.

78. Podsumowując, przepis art. 2.6a rozporządzenia – przy założeniu, że stanowiłby ograniczenie swobodnego przepływu pracowników określonego w art. 45 TFUE – byłby uzasadniony koniecznością zapewnienia spójności podatkowej i jest proporcjonalny do zamierzonego celu.

V. Wnioski

79. Mając na uwadze powyższe, proponuję Trybunałowi, aby na pytanie przedstawione przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) odpowiedział w następujący sposób:

W sytuacji gdy pracownik był ubezpieczony w ramach powszechnego systemu zabezpieczenia społecznego przez okres odpowiadający części roku kalendarzowego w państwie członkowskim, w którym uzyskał niemal cały dochód w odnośnym roku podatkowym, a następnie przemieścił się do innego państwa członkowskiego, w którym zamieszkiwał przez pozostałą część tego roku, art. 45 TFUE nie sprzeciwia się spornemu w postępowaniu głównym przepisowi, na podstawie którego to pierwsze państwo członkowskie procentowo ogranicza w ramach wymiaru podatku dochodowego standardową obniżkę kwot odnośnie do składek na zabezpieczenie społeczne w zależności od okresu, w którym pracownik uiszczał te składki.

54 Ibidem, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo.

55 Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).