Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 11. juli 2018 [1]

Sag C-272/17

K.M. Zyla
procesdeltager:
Staatssecretaris van Financiën

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol))

»Præjudiciel forelæggelse – arbejdskraftens frie bevægelighed – ligebehandling – indkomstskat – bidrag til den sociale sikringsordning – fradrag for indkomstskat og bidrag til den sociale sikringsordning – arbejdstager, der skifter bopæl i løbet af et kalenderår – forholdsmæssigt fradrag, der fastsættes på grundlag af forsikringsperioden«

1. Arbejdskraftens frie bevægelighed, der er omfattet af artikel 45 i EUF-traktaten, er til hinder for foranstaltninger, der afholder statsborgere fra at forlade deres hjemland for at arbejde i en anden medlemsstat. Den beskytter ligeledes personer, der har haft lønnet beskæftigelse i det land, de flyttede til, og som vender tilbage til deres hjemland, i det mindste for så vidt angår de retsforhold, som er opstået som følge af denne beskæftigelse [2].

2. Disse afskrækkende foranstaltninger kan bl.a. være af skattemæssig karakter og vedrøre bidrag til sociale sikringsordninger. Selv om reglerne for indkomstskat for fysiske personer og reglerne for social sikring bestemmer, at denne skat og disse bidrag som regel opkræves særskilt, angives (og beregnes) den skattepligtige indkomst og bidragene til den sociale sikringsordning i Nederlandene samlet i den årlige angivelse af indkomstskat og bidrag [3].

3. K.M. Zyla, som er polsk statsborger, arbejdede i næsten halvdelen af 2013 i Nederlandene, hvor hun betalte bidrag til den nederlandske sociale sikringsordning samt indkomstskat. Da hun vendte tilbage til Polen, oppebar hun i den anden halvdel af året ifølge sagsakterne ikke en indkomst, der var tilstrækkelig til at betale bidrag til den polske sociale sikringsordning eller polsk indkomstskat.

4. Da de nederlandske skattemyndigheder beregnede den lovbestemte nedsættelse af de af K.M. Zyla indbetalte bidrag til den sociale sikringsordning, anvendte de en nedsættelse pro rata temporis på grundlag af den periode (seks måneder), hvor hun havde betalt bidrag i Nederlandene.

1 – Originalsprog: spansk.

2 – Dom af 26.5.2016, Kohll og Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:361, præmis 24-26 og den deri nævnte retspraksis).

3 – Ikke relevant for den danske sprogversion.

5. Tvisten ved de nationale retter drejer sig om, hvorvidt artikel 45 TEUF, således som Domstolen har fortolket den i forbindelse med direkte beskatning [4], medfører, at de nederlandske myndigheder skal tage hensyn til K.M. Zylas personlige og familiemæssige forhold i Polen og anerkende hende den omtvistede nedsættelse i sin helhed og ikke blot i forhold til den tid, hun har arbejdet i landet.

6. Tvisten mellem K.M. Zyla (som er uenig i den opkrævning, der er blevet foretaget) og de nederlandske skattemyndigheder er nået til Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol), som har forelagt dette præjudicielle spørgsmål.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Forordning (EU) nr. 492/2011 [5]

7. Artikel 7 foreskriver:

»1. En arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, må ikke på grund af sin nationalitet behandles anderledes på de øvrige medlemsstaters område end indenlandske arbejdstagere med hensyn til beskæftigelses- og arbejdsvilkår, navnlig for så vidt angår aflønning, afskedigelse og, i tilfælde af arbejdsløshed, genoptagelse af beskæftigelse i faget eller genansættelse.

2. Arbejdstageren nyder samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.

[…]«

2. Forordning (EU) nr. 883/2004 [6]

8. Artikel 3 bestemmer:

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

a) ydelser ved sygdom

b) ydelser ved moderskab og dermed ligestillede ydelser ved faderskab

c) ydelser ved invaliditet

d) ydelser ved alderdom

[…]«

9. Artikel 4 har følgende ordlyd:

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

4 – Dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, herefter »Schumacker-dommen«).

5 – Europa-Parlamentets og Rådets forordning af 5.4.2011 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Unionen (EUT 2011, L 141, s. 1).

6 – Europa-Parlamentets og Rådets forordning af 29.4.2004 om koordinering af de sociale sikringsordninger (EUT 2004, L 166, s. 1).

10. Artikel 5 bestemmer:

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

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

[…]«

11. I afsnit II (»Fastlæggelse af, hvilken lovgivning der skal anvendes«) bestemmer artikel 11, stk. 1:

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

12. Artikel 11, stk. 3, fastsætter:

»3. Med forbehold af artikel 12-16:

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

[…]

e) er alle andre personer, som ikke falder ind under litra a)-d)[7], omfattet af lovgivningen i bopælsmedlemsstaten […]«

B. Nationale bestemmelser

13. I Nederlandene er indkomstskatten underlagt »Wet op de inkomstenbelasting 2001« (lov om indkomstskat af 2001) og finansieringen af den sociale sikringsordning »Wet financiering sociale verzekeringen« (lov om finansiering af de sociale sikringsordninger).

14. Det fremgår af artikel 8.1 i lov om indkomstskat, at den »kombinerede skat« består af skatten på indtægter fra arbejde (samt fra andre kilder, heriblandt bolig og opsparing) og bidrag til sociale sikringsordninger, hvorpå de gældende satser anvendes. Når den kombinerede skat er beregnet, foretages der en ligeledes kombineret nedsættelse med disse to størrelser.

15. I henhold til artikel 8.10 i lov om indkomstskat kan den skattepligtige person opnå et »standardfradrag«.

16. I henhold til artikel 9 i lov om finansiering af de sociale sikringsordninger beregnes bidragene til de sociale sikringsordninger[8] ved at trække »standardfradraget« fra de indbetalte bidrag i hver skatteperiode.

7 – Litra b), c) og d) omhandler henholdsvis tjenestemænd, arbejdsløse og personer, der indkaldes til militærtjeneste i en medlemsstat.

8 – Bidragene er underlagt Algemene Ouderdomswet (almindelig lov om alderspension), Algemene Nabestaandenwet (almindelig lov om efterladtepension) og Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (almindelig lov om særlige udgifter i forbindelse med sygdom).

17. Artikel 12 i lov om finansiering af de sociale sikringsordninger beskriver, hvordan fradraget for bidrag til de sociale sikringsordninger fungerer. I stk. 3 præciseres det, at fradraget indrømmes til personer, som har betalt bidrag hele kalenderåret, samt at reglerne for beregningen heraf skal fastlægges i en bekendtgørelse, når de skattepligtige personer kun indbetaler bidrag i en del af året.

18. Ved bekendtgørelsen om gennemførelse af lov om finansiering af de sociale sikringsordninger [9] opfyldtes dette mandat. Bekendtgørelsens artikel 2.6a bestemmer, at hvad angår personer, der ikke har været pligtige at betale bidrag til den sociale sikringsordning i en del af kalenderåret (bortset fra i tilfælde af dødsfald), nedsættes skattefradragets bidragsandel tilsvarende i forhold til længden af perioden med bidragspligt i kalenderåret.

C. Sagens baggrund og det præjudicielle spørgsmål

19. K.M. Zyla, polsk statsborger, havde i perioden fra den 1. januar 2013 til den 21. juni 2013 lønnet beskæftigelse i Nederlandene. I denne periode var hun forsikret og bidragspligtig efter den almindelige sociale sikringsordning. Efter den 21. juni [10] vendte hun tilbage til Polen, hvor hun ifølge de foreliggende oplysninger [11] ikke havde lønnet beskæftigelse i 2013.

20. Den pågældende modtog for sin beskæftigelse i Nederlandene i 2013 9 401 EUR, hvoraf 1 399 EUR blev indeholdt i lønskat. Hendes bidrag til den sociale sikringsordning udgjorde 2 928 EUR.

21. K.M. Zyla valgte at være underlagt de nederlandske regler (i lov om indkomstskat) for indenlandske skattepligtige. I denne forbindelse indsendte hun sin angivelse af indkomstskat og bidrag for 2013.

22. Ved fastsættelsen af den endelige indkomstskat og bidrag til den sociale sikringsordning anvendte de nederlandske skattemyndigheder: a) nedsættelsen med hensyn til indkomstskat, som beløb sig til 1 254 EUR, og b) nedsættelsen med hensyn til bidrag til den sociale sikringsordning, som beløb sig til 840 EUR. Sidstnævnte beløb blev fastsat, henset til kriteriet pro rata temporis, i forhold til den periode, hvor K.M. Zyla reelt havde betalt bidrag til den sociale sikringsordning i 2013.

23. K.M. Zyla anfægtede, uden at få medhold, opkrævningen ved Rechtbank Zeeland-West-Brabant (retten i første instans for Zeeland-West-Brabant, Nederlandene) og iværksatte appel ved Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appeldomstol for 's-Hertogenbosch, Nederlandene). I begge instanser blev det diskuteret, om K.M. Zyla havde ret til den fulde nedsættelse, idet der blev rejst tvivl om, hvorvidt bekendtgørelsens artikel 2.6a er forenelig med artikel 45 TEUF.

24. Appeldomstolen konkluderede, at der ikke forelå nogen form for forskelsbehandling, idet det ikke var muligt at påberåbe Schumacker-dommen, men derimod Blanckaert-dommen [12]. Appeldomstolen var af den opfattelse, at bekendtgørelsens artikel 2.6a var begrundet i den objektive forskel mellem situationen for en person, der er forsikret efter den nederlandske sociale sikringsordning, og en person, som ikke er forsikret i denne.

9 – »Regeling Wet financiering sociale verzekeringen« (herefter »bekendtgørelsen«).

10 – Den nederlandske regering påpegede i retsmødet, at der i de tidligere instanser var sket en fejl, eftersom K.M. Zyla åbenbart vendte tilbage til sit hjemland den 21.7.2013. Denne præcisering kan måske føre til en bedre forståelse af tallene fra den forelæggende ret, som fremgår af det følgende punkt.

11 – De af den nederlandske forelæggende ret forelagte kendsgerninger er ikke så tydelige desangående. I retsmødet gjorde K.M. Zylas forsvarer gældende, at hun ikke havde nogen form for lønnet beskæftigelse i Polen. Såfremt hun havde oppebåret indkomst, havde hun under alle omstændigheder ikke kunnet betale til og opnå ydelser fra den polske sociale sikringsordning.

12 – Dom af 8.9.2005 (C-512/03, ECLI:EU:C:2005:516, herefter »Blanckaert-dommen«).

25. K.M. Zyla har ved Hoge Raad (øverste domstol) gjort gældende, at bekendtgørelsens artikel 2.6a fører til en urimelig forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, og at dette er en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed i henhold til artikel 45 TEUF.

26. Den forelæggende ret har lagt til grund, at hjemmehørende, der ikke er forsikret efter den nederlandske sociale sikringsordning, ikke har ret til den fulde nedsættelse. Der foreligger således ikke nogen direkte forbindelse til bopælen. Desuden har anmodningen om, at K.M. Zyla behandles som en indenlandsk skattepligtig, kun betydning for hendes indkomstskat og ikke hendes bidrag til den sociale sikringsordning.

27. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at spørgsmålet kan anskues fra to vinkler, hvilket giver modsatrettede løsninger. På den ene side kan Blanckaert-dommen gøres gældende, hvorefter en person, der er forsikret i den nederlandske sociale sikringsordning, og en person, som ikke er forsikret i denne, befinder sig i objektivt forskellige situationer [13]. Disse forskellige situationer retfærdiggør (henset til kapitalens frie bevægelighed) den nationale lovgivning, som forbeholder nedsættelsen af socialforsikringsbidrag skattepligtige, som er forsikrede i denne ordning [14].

28. Den forelæggende ret er imidlertid af den opfattelse, at der er et andet muligt synspunkt, hvorefter denne nedsættelse betragtes som en personlig skattemæssig fordel. I dette tilfælde svarer anvendelsen pro rata temporis af den nederlandske lovgivning på en person, der har oppebåret al sin indkomst i Nederlandene, til en sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, hvilket er i strid med den frie bevægelighed for personer, idet en person, der er pligtig at betale indkomstskat, og som har haft bopæl i denne medlemsstat hele året, ville have ret til den fulde nedsættelse [15]. Med hensyn til denne situation har den forelæggende ret anført, at hensynet til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold bør omfatte hele skatteåret [16], omend det ikke kan udelukkes, at der kan tages hensyn til disse forhold pro rata temporis [17].

29. På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 45 TEUF fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter en arbejdstager, der på grundlag af forordning nr. 1408/71 eller forordning nr. 883/2004 har været forsikret efter den almindelige sociale sikringsordning i den pågældende medlemsstat i en del af kalenderåret, med hensyn til bidraget til denne forsikringsordning kun er berettiget til en del af det skattemæssige standardfradrags bidragsandel, der fastsættes i forhold til forsikringsperiodens længde, såfremt arbejdstageren i resten af kalenderåret ikke har været forsikret efter den almindelige sociale sikringsordning i medlemsstaten, og i resten af kalenderåret har haft bopæl i en anden medlemsstat og har erhvervet (så godt som) hele sin årlige indtægt i den førstnævnte medlemsstat?«

II. Retsforhandlingerne for Domstolen

30. Forelæggelsesafgørelsen indgik til Domstolens Justitskontor den 18. maj 2017. K.M. Zyla, den nederlandske regering og Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg og deltog i retsmødet den 30. maj 2018.

13 – Ibidem, præmis 50.

14 – Ibidem, præmis 37.

15 – Med henvisning til Schumacker-dommen.

16 – Jf. dom af 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406).

17 – Med henvisning til dom af 9.2.2017 (C-283/15, EU:C:2017:102).

III. Sammenfatning af parternes anbringender

31. Ifølge K.M. Zyla kan Blanckaert-dommen ikke gøres gældende i denne sag. Selv om hun anerkender gyldigheden af grundtankerne heri, er hun af den opfattelse, at denne retspraksis kommer til kort, når der opstår en situation, hvor ingen medlemsstat tager hensyn til den skattepligtiges skatteevne og personlige og familiemæssige forhold [18].

32. K.M. Zyla har henvist til, at forskelsbehandlingen i sådanne tilfælde for så vidt angår en person, som oppebærer den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele husstandens indkomst i en anden medlemsstat end bopælsstaten, består i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesmedlemsstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold [19]. Dette ville være tilfældet for hende, såfremt hun ikke indrømmes den fulde omtvistede nedsættelse, eftersom der hverken i Polen eller i Nederlandene tages hensyn til hendes personlige og familiemæssige situation.

33. Ifølge den nederlandske regering er situationen for en skattepligtig arbejdstager, der er hjemmehørende i Nederlandene, forskellig fra situationen for en ikke-hjemmehørende skattepligtig arbejdstager, som ikke længere oppebærer indkomst fra lønnet beskæftigelse eller selvstændig virksomhed i denne medlemsstat. Den nederlandske regering har lagt følgende til grund for sit synspunkt:

– For det første bestemmer artikel 11, stk. 3, litra a), i forordning nr. 883/2004, at beskæftigelsesmedlemsstatens lovgivning om social sikring finder anvendelse. Eftersom K.M. Zyla forlod og ikke længere arbejdede i Nederlandene og derefter vendte tilbage til sit hjemland, var hun ikke omfattet af den nederlandske sociale sikringsordning fra datoen for hendes udrejse, idet hun ophørte med at betale bidrag der.

– For det andet består begrundelsen for forskelsbehandlingen, som medfører en skattemæssig fordel såsom den omtvistede, i en forskel i de objektive omstændigheder, som gør sig gældende for henholdsvis en person, der er forsikret i den sociale sikringsordning i en medlemsstat, og en person, som ikke er forsikret i denne.

34. Den nederlandske regering har afvist, at Schumacker-dommen er relevant i denne sag, fordi

– det afgørende element i nævnte sag var skatteevnen, og betalingen af bidrag til den sociale sikringsordning ikke berøres af denne evne

– den omstændighed, at arbejdstageren er underlagt beskæftigelsesmedlemsstatens lovgivning, forhindrer, at den anden medlemsstat kan opkræve bidrag for den samme virksomhed [20]. Eftersom Nederlandene efter K.M. Zylas udrejse herfra havde mistet sine beskatningsbeføjelser, kan det ikke kræves af landets myndigheder, at de anvender nedsættelser eller andre fordele, som den pågældende havde kunnet drage fordel af, hvis hun fortsat havde været forsikret efter den nederlandske sociale sikringsordning.

35. Kommissionen har indledningsvis afvist, at den nationale lovgivning er i strid med artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 492/2011, eftersom K.M. Zyla kun kunne betragtes som arbejdstager som omhandlet i artikel 45 TEUF, mens hun havde beskæftigelse i Nederlandene, og hun mistede denne status, da hun vendte tilbage til Polen.

18 – Med henvisning til dom af 16.10.2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 49, 50 og 59-62).

19 – Dom af 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

20 – Dom af 26.2.2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, præmis 40 og 41).

36. Ifølge Kommissionen finder bekendtgørelsens artikel 2.6a imidlertid hovedsageligt anvendelse på personer, som ikke er nederlandske statsborgere. Det er disse personer, som oftest forlader Nederlandene efter endt beskæftigelse, mens nederlandske statsborgere forbliver i deres land, også selv om de ophører med at arbejde, og dermed er sidstnævnte berettiget til den fulde bidragsandel af skattefradraget. Derimod ender personer såsom K.M. Zyla, som kun betaler bidrag en del af året, med at betale forholdsmæssigt mere til den sociale sikringsordning, hvilket udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed.

37. Kommissionen har opfordret til en analog anvendelse af den retspraksis, som anskuer kravet om opretholdelse af opholdsstedet i den medlemsstat, hvor der er blevet betalt bidrag til den sociale sikringsordning, som en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, hvis det afholder arbejdstageren fra at forlade denne medlemsstat, fordi han skal betale højere bidrag til sociale sikringsordninger [21], eller hvis det fratager ham retten til at få tilbagebetalt overskydende skat, hvilken den hjemmehørende skattepligtige altid har [22]. Kommissionen har endelig anført, at retspraksis fra Schumacker-dommen finder anvendelse, idet den væsentligste del af K.M. Zylas indkomst stammer fra en medlemsstat, som ikke er hendes hjemland, og at der ikke er taget hensyn til hendes personlige og familiemæssige situation.

IV. Retlig bedømmelse

A. Indledende bemærkninger

38. Før det første noterer jeg mig, at ingen af parterne har bestridt, at artikel 45 TEUF finder anvendelse. Idet der er tale om en polsk statsborger, som flyttede til Nederlandene for at udøve lønnet beskæftigelse, forekommer det ikke, at der er tale om en underkategori af andre former for fri bevægelighed end den, der beskytter arbejdstagerne [23].

39. Der hersker heller ingen tvivl om, at K.M. Zyla var en arbejdstager i henhold til Domstolens praksis [24]. Der kan i teorien opstå tvivl om, hvorvidt hjemrejsen til oprindelsesstaten, hvor den pågældende ikke udøvede nogen form for beskæftigelse eller aktivitet, indebærer, at hendes situation henhører under den frie bevægelighed for personer i artikel 21 TEUF [25]. Idet den pågældende imidlertid påberåber sig retten til den fulde nedsættelse på grund af den tid, hun arbejdede i Nederlandene, er hendes krav direkte forbundet med artikel 45 TEUF.

40. For det andet kræver den omstændighed, at der foreligger EU-bestemmelser, der er vedtaget i henhold til denne frihed, at der foretages en undersøgelse af foreneligheden af den omtvistede nationale lovgivning, dels med disse bestemmelser (forordning nr. 883/2004 og forordning nr. 492/2011 i dette tilfælde), dels direkte med den primære ret, dvs. artikel 45 TEUF.

21 – Dom af 26.1.1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, præmis 39 og 40).

22 – Dom af 8.5.1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, præmis 16).

23 – Jf. dom af 28.2.2013, Petersen og Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

24 – Ved »arbejdstager« forstås enhver person, »der udøver en reel og faktisk beskæftigelse, […] Kendetegnet ved et arbejdsforhold er ifølge denne praksis, at en person i en vis periode præsterer ydelser mod vederlag for en anden og efter dennes anvisninger« (dom af 8.6.1999, Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, præmis 13).

25 – Jf. mit forslag til afgørelse Kohll og Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86, punkt 42).

41. Således som Kommissionen har anført, indeholder forordning nr. 883/2004 reelt blot en række lovvalgsregler for at undgå, at den arbejdstager, der udøver sin ret til fri bevægelighed i Unionen, falder ind under anvendelsesområdet for flere medlemsstaters sociale lovgivning eller ikke er dækket af nogen af disse [26]. Dermed må gyldigheden af den omtvistede nationale bestemmelse vurderes i betragtning af artikel 4 i forordning nr. 883/2004, som opfordrer til ligebehandling og forbyder forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

42. I henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 492/2011 nyder arbejdstagere i Unionen, der bevæger sig frit inden for dette område, samme sociale og skattemæssige fordele. Således gengiver artiklen blot ligebehandlingsprincippet uden at give det et større materielt indhold, selv om Domstolen har udtalt, at det omfatter indirekte forskelsbehandling [27].

43. Eftersom anvendelsen af de to nævnte forordninger ikke tilføjer noget af betydning, for så vidt det er relevant i den foreliggende sag, kan den i artikel 45 TEUF fastlagte frihed behandles direkte, uden at dette er til hinder for, at en analyse af en eventuel forskelsbehandling i betragtning af denne bestemmelse omfatter henvisninger til disse forordninger.

44. For det tredje og sidste har den nationale sag (og anmodningen om præjudiciel afgørelse) i vid udstrækning drejet sig om, hvorvidt Blanckaert-dommen og Schumacker-dommen har betydning for sagen.

– Ifølge Blanckaert-dommen er den omstændighed, at en hjemmehørende person i en medlemsstat er forsikret i medlemsstatens sociale sikringsordning, et element, der er tilstrækkeligt divergerende til, at vedkommendes situation ikke kan sidestilles med en person, der har forladt denne medlemsstat for at bosætte sig i en anden. Den nederlandske regering er fortaler for denne anskuelse af sagen.

– Ifølge Schumacker-dommen kan det kræves, at beskatningsstaten tager hensyn til den personlige og familiemæssige situation (navnlig med henblik på skattefordele) for personer, der ikke har bopæl i det pågældende land, og som oppebærer den væsentligste del af deres indkomst her, når den skattepligtiges indkomst i bopælsmedlemsstaten ikke gør det muligt for vedkommende at opnå lignende fordele. K.M. Zyla har slået til lyd for dette synspunkt.

45. Således kan der i løsningen på tvisten ikke ses bort fra nogen af de to sager, som må være relevante for undersøgelsen af den nationale lovgivnings forenelighed med artikel 45 TEUF, idet der ikke foreligger et retligt kriterium i den afledte ret [28], hvilket er i overensstemmelse med metoden for analyse af den frie bevægelighed.

B. Undersøgelse af spørgsmålet

1. Den påståede forskelsbehandling på grundlag af nationalitet

46. Indebærer den omtvistede foranstaltning forskelsbehandling på grundlag af nationalitet af medlemsstaternes arbejdstagere for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår [29]?

26 – Jf. analogt dom af 26.2.2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, præmis 37).

27 – Dom af 20.6.2002, Kommissionen mod Luxembourg (C-299/01, EU:C:2002:394).

28 – Dette er den sædvanlige procedure. Jf. f.eks. dom af 15.9.2005, Ioannidis (C-258/04, EU:C:2005:559, præmis 35-37).

29 – Dom af 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, præmis 32).

47. Jeg har i princippet ikke bemærket noget i hverken ordlyden af eller formålet med bekendtgørelsens artikel 2.6a, der vidner om et ønske om direkte at forskelsbehandle (og skabe en ulempe for) statsborgere fra de øvrige EU-medlemsstater. Nedsættelsen pro rata temporis gør sig gældende for alle arbejdstagere uafhængig af nationalitet, som har betalt bidrag til den nederlandske sociale sikringsordning i en periode på mindre end et kalenderår.

48. Kan dette imidlertid ikke anses for at være indirekte forskelsbehandling? Denne kvalificering gør sig gældende for bestemmelser, der efter selve deres karakter er egnet til i højere grad at berøre vandrende arbejdstagere end indenlandske statsborgere (fra Nederlandene i denne sag) og dermed risikerer navnlig at stille de førstnævnte ringere [30].

49. I denne sag kræver den påståede forskelsbehandling, at

– det indledningsvist formodes, at vandrende arbejdstagere i højere grad forlader denne medlemsstat inden skatteårets afslutning, hvilket efter min opfattelse ikke kan antages uden videre og under alle omstændigheder ikke er blevet godtgjort.

– det accepteres, at statsborgere fra de øvrige medlemsstater, idet de er genstand for denne forholdsmæssige nedsættelse i medfør af bekendtgørelsen [31], stilles ringere, hvilket forudsætter en undersøgelse af, om der foreligger en restriktion.

2. Foreligger der en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed?

50. Bestemmelserne i EUF-traktaten om den frie bevægelighed for personer har til formål at gøre det muligt for unionsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse på hele Unionens område. Disse bestemmelser indeholder således et forbud mod foranstaltninger, som kan stille disse borgere ringere, såfremt de ønsker at udøve beskæftigelse på en anden medlemsstats område. Følgelig er artikel 45 TEUF til hinder for enhver national foranstaltning, som kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for unionsborgerne at udøve de ved denne bestemmelse sikrede grundlæggende friheder [32].

51. Bekendtgørelsens artikel 2.6a har denne virkning, såfremt den regel, som den indeholder, stiller arbejdstagere, der flytter med henvisning til artikel 45 TEUF, ringere.

a) Ulempen

52. Hvis jeg har forstået det ret, fungerer den omtvistede foranstaltning således [33]: Den nedsættelse, som enhver person har ret til hvert skatteår, består af to dele den første vedrører den skattepligtige indkomst, og den anden bidragene til den sociale sikringsordning. Det er den anden del, som kun personer, der er forsikret efter denne sociale sikringsordning, er berettiget til, og som kan variere på grundlag af pro rata temporis-vilkåret i bekendtgørelsens artikel 2.6a.

30 – Dom af 18.12.2014, Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

31 – Jf. i denne retning generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194, punkt 35).

32 – Dom af 18.7.2017, Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis). Det skal ikke desto mindre tages i betragtning, at EU-retten ikke kan garantere en arbejdstager, at en flytning fra en medlemsstat til en anden har neutrale virkninger på det sociale område, henset til de forskelle, der er mellem medlemsstaternes ordninger og lovgivninger (nævnte doms præmis 34).

33 – Jeg henholder mig her til den nederlandske regerings forklaringer i punkt 4 og 17-19 i dens skriftlige indlæg. I retsmødet bekræftede den nederlandske regering, at den i denne sag omtvistede lovgivning er identisk med den i Blanckaert-dommen omhandlede med undtagelse af beregningen pro rata temporis af nedsættelsen.

53. Denne sidste bemærkning kan foranledige en antagelse, hvorefter nedsættelsen med bidragene til den sociale sikringsordning udgør en social fordel, idet den specifikt og direkte er rettet mod finansieringen af den sociale sikring [34]. Ud fra et andet synspunkt er der imidlertid tale om en foranstaltning, der vedrører angivelse og opkrævning af indkomstskat for fysiske personer, som henhører under den nederlandske stats udøvelse af beskatningsbeføjelsen. Det er imidlertid muligt, at dens virkning på arbejdskraftens frie bevægelighed også skal bedømmes under hensyntagen til retspraksis vedrørende skattemæssige foranstaltninger [35].

54. På grund af den tætte forbindelse til bidragene er jeg snarere tilbøjelig til at betragte den omtvistede nedsættelse som en foranstaltning af social karakter, selv om dens gennemførelse er af skatteteknisk karakter. Selv om indkomstskatten og bidragene til den sociale sikringsordning opkræves samlet af de nederlandske skattemyndigheder, således at nedsættelserne af sidstnævnte »kan […] blive til et skattenedslag« [36], bevarer de begge deres egen karakter.

55. Jeg er under alle omstændigheder ikke af den opfattelse, at ordningen med nedsættelse pro rata temporis i praksis medfører en ulempe. Hvis anvendelsen af nedsættelsen stemmer fuldstændig overens med den periode, hvor der er indbetalt bidrag, sådan som det forekommer at være tilfældet, således at der ikke opstår asymmetrier i de fradragsberettigede beløb (dvs. at personer, der berøres af den omtvistede bestemmelse, ikke betaler forholdsmæssigt mere), forekommer der ingen ulempe [37].

56. Den omtvistede nedsættelse har til formål indirekte at kompensere den økonomiske indsats, som bidragene til den sociale sikringsordning udgør for den skattepligtige. Deraf følger det, at nedsættelsen af sidstnævnte påvirker den årlige byrde for den skattepligtige positivt. Ud fra dette synspunkt er der intet til hinder for, at mindskelsen af denne byrde står i forhold til den periode, hvor der er blevet betalt bidrag. I retsmødet gjorde den nederlandske regering gældende, at formålet med lovgivningen var at tilskynde arbejdstagerne til at opretholde deres erhvervsmæssige beskæftigelse ved at give dem en fordel i forhold til den tid, de reelt set har arbejdet. Hvorom alting er, opretholdes paralleliteten mellem bidragene og deres nedsættelse, når det endelige beløb på angivelsen af indkomstskat og bidrag skal betales: Hvis bidragene er større (fordi de er blevet betalt i tolv måneder), er fradraget større, og omvendt.

b) Spørgsmålet, om situationerne er sammenlignelige

57. Hvis det derimod teoretisk anerkendtes, at nedsættelsen med bidragene til den sociale sikringsordning pro rata temporis er en ulempe for ikke-hjemmehørende på grund af dens ringere indvirkning på sidstnævntes indkomstangivelse (hvilket ikke er tilfældet), ville der skulle tages hensyn til Domstolens praksis, hvorefter:

– Forskelsbehandling kan kun bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer [38].

– Der vil kun kunne foreligge en forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, hvis det, uanset at de har bopæl i forskellige medlemsstater, godtgøres, at de to kategorier af skattepligtige under hensyn til formålet med og indholdet af de pågældende nationale bestemmelser befinder sig i en sammenlignelig situation [39].

34 – Dom af 26.2.2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

35 – Jf. i denne retning dom af 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, præmis 41-44).

36 – Blanckaert-dommen, præmis 15 og 16.

37 – Jf. dom af 13.7.2016, Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

38 – Jf. dom af 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

39 – Dom af 9.2.2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

58. Det fremgår ligeledes af retspraksis, at undersøgelsen af, hvorvidt situationerne er sammenlignelige, skal ske, uanset om den omtvistede foranstaltning blot udgør en social fordel [40] eller henhører under skatteområdet [41].

59. Kan det, henset til disse retningslinjer, reelt set fastslås, at en person, der ikke længere arbejder i Nederlandene, idet vedkommende er flyttet til en anden medlemsstat, og derfor er ophørt med at betale bidrag til den sociale sikringsordning, befinder sig i den samme situation, som en person, der har bevaret sin bopæl i Nederlandene og fortsat arbejder der eller er ophørt med at arbejde?

60. Bidrag til sociale sikringsordninger er underlagt princippet om ensartethed, som bl.a. følger af artikel 11, stk. 1, i forordning nr. 883/2004 [42]. I henhold til dette princip er personer, som er omfattet af anvendelsesområdet for reglerne for social sikring, alene undergivet lovgivningen i én medlemsstat. Således som Kommissionen har anført i en anden sammenhæng, er formålet med denne artikel ikke at harmonisere medlemsstaternes materielle ret, men snarere at skabe en ordning med lovvalgsregler, således at den nationale lovgiver herefter ikke er beføjet til at fastlægge rækkevidden af og anvendelsesbetingelserne for national lovgivning på området [43]. Domstolen har givet udtryk for det samme synspunkt i lignende vendinger i dom af 26. februar 2015 [44] med hensyn til forordning nr. 1408/71 [45], forgængeren til forordning nr. 883/2004.

61. Det fremgår af ovenstående, at en medlemsstat ikke kan ændre reglerne for, hvem der er omfattet af den sociale lovgivning, ved at lade personer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og som ikke har lønnet beskæftigelse på førstnævnte medlemsstats område, forsikre i dens sociale sikringsordning. Dette ville indebære en tilsidesættelse af artikel 11, stk. 3, litra e), i forordning nr. 883/2004 og dermed princippet om ensartethed.

62. Denne regel indeholder ikke et kriterium om *bopæl* i beskæftigelsesmedlemsstaten, men derimod om, *at personen skal være forsikret i den sociale sikringsordning* i kraft af en lønnet beskæftigelse i nævnte medlemsstat. Såfremt sidstnævnte forbindelse ikke er til stede, har denne medlemsstat ikke beføjelser til at pålægge den pågældende at betale bidrag til den sociale sikringsordning. Deraf følger det, at når denne forbindelse ikke er til stede, eller når den – således som det er tilfældet her – blot er midlertidig, befinder en arbejdstager, der har bopæl i Nederlandene i løbet af et helt år, sig i en situation, der er forskellig fra situationen for en arbejdstager, der har bopæl i et andet land (f.eks. Polen), og som ikke har betalt bidrag i Nederlandene, eller som har betalt bidrag i en vis periode i løbet af det samme skatteår [46].

63. I retsmødet bekræftede den nederlandske regering, at en arbejdstager, der efter at have haft lønnet beskæftigelse i Nederlandene i en del af kalenderåret bevarer sin bopæl i dette land, men er arbejdsløs resten af dette år, er forsikret efter den sociale sikringsordning og forpligtet til at betale bidrag til den nederlandske sociale sikringsordning hele året. Dette er netop forskellen fra K.M. Zylas omstændigheder, som er til hinder for, at de to situationer kan betragtes som sammenlignelige: arbejdsløse – såsom hende – med bopæl i Nederlandene fortsætter med at betale bidrag og opnår derfor den tilsvarende nedsættelse med de (årlige) bidrag, som reelt er blevet betalt.

40 – Jf. analogt dom af 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, præmis 37).

41 – Dom af 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 24).

42 – Jf. punkt 11 i dette forslag til afgørelse.

43 – Jf. dom af 4.6.2016, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-308/14, EU:C:2016:436, præmis 32).

44 – Dom af 26.2.2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, præmis 35).

45 – Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14.6.1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet, som ændret og ajourført ved Rådets forordning (EF) nr. 118/97 af 2.12.1996 (EFT 1997, L 28, s. 1), ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1606/98 af 29.6.1998 (EFT 1998, L 209, s. 1).

46 – Her er det relevant at henvise til Blanckaert-dommen, præmis 45.

64. Den nederlandske lovgivning bestemmer desuden – med Domstolens ord – at »forsikrede i [den sociale sikringsordning] kun undtagelsesvis er berettigede til skattenedslag for sociale forsikringer. Det er således kun i tilfælde af, at en forsikret ikke kan godskrive bidragsnedsættelsen i de bidrag, der skal betales, at han kan gøre krav på at få sådanne skattenedslag […]« [47].

65. Hvis dette er tilfældet, opnår en person, der har betalt bidrag til den nederlandske sociale sikringsordning hele året, kun den påståede skattefordel [48], såfremt summen af den pågældendes reelle bidrag er mindre end fradraget. I modsat fald, såfremt den fulde nedsættelse med bidragene til den sociale sikringsordning indrømmes uden hensyntagen til den *reelle* forsikringsperiode til personer, der har været forsikrede efter den nederlandske sociale sikringsordning i nogle måneder i løbet af et skatteår, vil disse personer have lettere ved at fradrage dette overskydende beløb: Eftersom den pågældende har bidraget mindre i absolutte tal, er det mere sandsynligt, at denne nedsættelse vil give vedkommende et for stort fradrag. I så fald ville to forskellige situationer blive behandlet ens, idet forsikrede i denne ordning, »kun undtagelsesvis er berettigede til skattenedslag for sociale forsikringer«.

66. Dermed anvendes kriteriet pro rata temporis i bekendtgørelsens artikel 2.6a – selv hvis det kan betragtes som en ulempe for personer, som befinder sig i K.M. Zylas situation – under omstændigheder, som ikke er sammenlignelige med omstændighederne for personer, som i løbet af et helt skatteår er forpligtet til at betale bidrag til den sociale sikringsordning. Den manglende tilknytning til den sociale sikringsordning i en del af året er således tilstrækkelig til, at det kan konstateres, at en situation, hvor en person betaler bidrag i kortere perioder, ikke er sammenlignelig med en situation, hvor en person bevarer denne tilknytning hele skatteåret.

67. Når alt kommer til alt, foreligger der efter min opfattelse ingen tilsidesættelse af hverken artikel 45 TEUF, artikel 4 i forordning nr. 883/2004 eller artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 492/2011. Ingen af disse bestemmelser er til hinder for en lovgivning som den i bekendtgørelsens artikel 2.6a omhandlede.

c) Spørgsmålet, om retspraksis fra Schumacker-dommen er relevant

68. Den analyse, som jeg har beskrevet, er ikke fyldestgørende, medmindre den stilles op mod retspraksis fra Schumacker-dommen, som K.M. Zyla har påberåbt sig.

69. Således som jeg har nævnt, følger det af denne dom, at »forskelsbehandlingen for så vidt angår en ikke-hjemmehørende, som oppebærer den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele husstandens indkomst i en anden medlemsstat end bopælsstaten, [består] i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold« [49].

70. Dette forekommer umiddelbart at være den situation, K.M. Zyla befinder sig i. Der mangler dog fortsat den omstændighed, at situationer skal være objektivt sammenlignelige [50], og denne mangel blev i Schumacker-dommen accepteret som begrundelse for en eventuel forskelsbehandling [51].

71. Jeg kan under alle omstændigheder ikke tilslutte mig den af Kommissionen foreslåede analoge anvendelse af Schumacker-dommen. I den pågældende sag boede den skattepligtige i den for de faktiske omstændigheder relevante periode udelukkende i Belgien og oppebar udelukkende indkomst for sin beskæftigelse i Tyskland, uden at der skete en ændring af det sædvanlige opholdssted. K.M. Zyla havde derimod bopæl i Nederlandene den del af kalenderåret 2013, hvor hun oppebar indkomst

47 – Blanckaert-dommen, præmis 47.

48 – Skattebeløbet nedsættes, idet nedsættelsen med bidrag til den sociale sikringsordning fratrækkes det samlede betalte bidrag for året.

49 – Schumacker-dommen, præmis 38.

50 – Her henviser jeg til punkt 57 ff. i dette forslag til afgørelse.

51 – Schumacker-dommen, præmis 37.

for sin beskæftigelse, mens hun havde bopæl i denne medlemsstat. Altså var beskæftigelsesstedet og bopælsstedet det samme, indtil hun flyttede til Polen, hvor hun ikke havde beskæftigelse den resterende del af det pågældende år. De divergerende omstændigheder er således til hinder for, at grundtankerne i Schumacker-dommen anvendes analogt i denne sag.

3. Subsidiært: spørgsmålet om en eventuel begrundelse

72. Idet bekendtgørelsens artikel 2.6a anvender reglen pro rata temporis på skattenedsættelsen med bidragene til den sociale sikringsordning på personer, der ligesom K.M. Zyla kun har betalt bidrag i en del af et skatteår, er den i overensstemmelse med ordningen for finansiering af den sociale sikringsordning, som hviler på opkrævningen af indkomstskat.

73. Dette fradrag finder forholdsmæssig anvendelse på den tid, den pågældende har arbejdet i løbet af skatteåret: Procentsatsen er 100% for personer, der har betalt bidrag hele året, og nedsættes pro rata temporis for personer, der har betalt bidrag i nogle måneder. De nederlandske myndigheder ønsker således en forholdsmæssig reduktion af den økonomiske indsats, som påhviler den skattepligtige som følge af indeholdelsen af kildeskat – eller de månedlige betalinger – af bidragene til den sociale sikringsordning ved at mindske de årlige forpligtelser.

74. I medfør af princippet om ensartethed, som er nævnt ovenfor, har Nederlandene i henhold til de EU-retlige bestemmelser om social sikring [52] ikke ret til at indeholde kildeskat af bidrag til den sociale sikringsordning, som arbejdstagere såsom K.M. Zyla har betalt i en anden medlemsstat, og dermed afspejler mønstret i denne skattenedsættelse, som er fastlagt i den omtvistede lovgivning, en logisk symmetri [53]. Såfremt nedslaget pro rata temporis ikke blev anvendt, ville personer i K.M. Zylas situation uretmæssigt opnå en fordel, eftersom deres nedsættelse med bidrag til den sociale sikringsordning ville blive kompenseret uforholdsmæssigt i forhold til personer, der bidrager hele skatteåret, hvilket er i strid med målet om en forholdsmæssig mindskelse af den økonomiske indsats ved betalingen af bidrag. Der er således en forbindelse mellem skattenedsættelsen og den oprindelige byrde (betaling af bidrag til den sociale sikringsordning).

75. I overensstemmelse med den retspraksis i henhold til hvilken dette kræves [54], skal der desuden være tale om en skattefordel, som indrømmes en og samme skatteyder og inden for samme beskatning. Der er således en direkte personel og materiel sammenhæng mellem leddene i den omtvistede beskatningsmekanisme [55], idet fordelen i form af nedsættelsen udgør den kobling, der sikrer et passende forhold mellem byrden og nedsættelsen på grundlag af objektive omstændigheder. Idet de nødvendige kriterier i henhold til retspraksis er opfyldt, kan det kun fastslås, at ordningen med nedslag efter bekendtgørelsens artikel 2.6a er begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i den nederlandske lovgivning.

76. Så længe denne foranstaltning fungerer symmetrisk (og der foreligger ikke oplysninger i sagen, der giver anledning til tvivl herom), dvs. fuldstændig forholdsmæssigt afpasset til den tid, den pågældende har arbejdet i Nederlandene, medfører den ikke en ufordelagtig behandling af den forsikrede, som den finder anvendelse på, og som fortsat opnår en nedsættelse med bidrag til den sociale sikringsordning, dog i forhold til den periode vedkommende betalte bidrag inden udrejsen fra Nederlandene.

52 – Jf. især punkt 60 i dette forslag til afgørelse.

53 – Jf. analogt dom af 1.12.2011, Kommissionen mod Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, præmis 73 og den deri nævnte retspraksis).

54 – Ibidem, præmis 76 og den deri nævnte retspraksis.

55 – Dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

77. Den omtvistede foranstaltning er således *egnet* til at indfri det formål, der ligger til grund herfor, på trods af den tidsmæssige begrænsning og *nødvendig* for at bringe bidragene i fuld overensstemmelse med den tid, som den pågældende ikke har betalt bidrag i medlemsstaten. Således som jeg har anført, pålægges en skattepligtig person, hvorpå foranstaltningen anvendes forholdsmæssigt, ikke en større byrde end en person, som har betalt bidrag i et helt år: Førstnævnte betaler ikke mere end sidstnævnte for den tid, som denne var tilknyttet den sociale sikringsordning.

78. Endelig er bekendtgørelsens artikel 2.6a – under forudsætning af, at den udgør en restriktion for arbejdskraftens frie bevægelighed efter artikel 45 TEUF – begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen og tilpasset det mål, der forfølges hermed.

V. Forslag til afgørelse

79. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) forelagte spørgsmål således:

»Når en arbejdstager har været forsikret efter den almindelige sociale sikringsordning i en del af kalenderåret i en medlemsstat, hvor den pågældende har erhvervet så godt som hele sin årlige indtægt for dette skatteår, og efterfølgende er flyttet til en anden medlemsstat, hvor denne har haft bopæl i resten af kalenderåret, er artikel 45 TEUF ikke til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omtvistede, hvorefter den første medlemsstat fastsætter en procentvis generel nedsættelse med bidragene til den sociale sikringsordning i forbindelse med opkrævningen af indkomstskat, som afhænger af, hvor lang tid arbejdstageren har betalt disse bidrag.«