

Sag C-544/07

Uwe Rüffler

mod

Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af

Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu)

»Artikel 18 EF – indkomstskattelovgivning – fradrag i indkomstskatten af bidrag til sygeforsikring betalt i beskatningsmedlemsstaten – afslag på fradrag af bidrag betalt i en anden medlemsstat«

Sammendrag af dom

1. *Fri bevægelighed for personer – arbejdstagere – traktatens bestemmelser – personelt anvendelsesområde*

(Art. 39 EF)

2. *Unionsborgerskab – traktatens bestemmelser – personelt anvendelsesområde*

(Art. 17, stk. 1, EF og art. 18, stk. 1, EF)

3. *Unionsborgerskab – retten til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område – skattelovgivning*

(Art. 18 EF, Rådets forordning nr. 1408/71)

1. En person, som udelukkende har haft hele sin beskæftigelse i den medlemsstat, i hvilken den pågældende er statsborger, og som kun har gjort brug af retten til ophold i en anden medlemsstat efter at være gået på pension uden at have til hensigt på nogen måde dér at udøve lønnet beskæftigelse, kan ikke påberåbe sig den frie bevægelighed.

(jf. præmis 52)

2. En person, som efter at være gået på pension, forlader den medlemsstat, hvor den pågældende er statsborger, og hvor vedkommende har udøvet hele sin erhvervsmæssige beskæftigelse, for at bosætte sig i en anden medlemsstat, er ifølge artikel 17, stk. 1, EF unionsborger, hvorfor han dermed kan påberåbe sig de rettigheder, der er knyttet til denne status. Han udøver nemlig den ret, som ifølge artikel 18, stk. 1, EF tilkommer enhver unionsborger til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område.

(jf. præmis 55 og 56)

3. Artikel 18, stk. 1, EF er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter retten til at nedsætte indkomstskatten med erlagte sygeforsikringsbidrag gøres betinget af, at bidragene er blevet betalt i denne medlemsstat i medfør af nationale retsfor skrifter, og som indebærer, at en sådan skattefordel ikke indrømmes, når de bidrag, der skulle kunne fradrages indkomstskatten i denne medlemsstat, er blevet betalt ifølge en lovpligtig sygeforsikringsordning i en anden

medlemsstat.

En sådan lovgivning indfører en forskellig behandling af hjemmehørende skattepligtige, idet alene skattepligtige, der har betalt sygeforsikringsbidrag i beskatningsmedlemsstaten, indrømmes den omhandlede skattenedsættelse. Hvad angår beskatningen af deres indkomster i den omhandlede medlemsstat befinder de hjemmehørende skattepligtige, som betaler sygeforsikringsbidrag til en sygeforsikringsordning i denne medlemsstat, og de, der er omfattet en anden medlemsstats lovpligtige sygeforsikringsordning, sig objektivt set ikke i forskellige situationer, som ville kunne begrunde en forskelsbehandling, afhængigt af, hvor bidragene betales, eftersom de begge er ubegrænset skattepligtige i beskatningsstaten. En sådan national lovgivning, der stiller skattepligtige, som har udøvet retten til fri bevægelighed og forladt den medlemsstat, hvor de haft hele deres beskæftigelse, for at bosætte sig i den omhandlede medlemsstat, mindre fordelagtigt, udgør ligeledes en hindring for de friheder, der ifølge artikel 18, stk. 1, EF tilkommer enhver unionsborger.

Det forhold, at institutionen for lovpligtig forsikring i den anden medlemsstat kun dækker udgifterne for de ydelser, som den hjemmehørende skattepligtige, der har betalt de lovpligtige sygeforsikringsbidrag til denne institution, rent faktisk har modtaget, og det forhold, at bidragene ikke medvirker til finansieringen af denne medlemsstats sygeforsikringsordning, kan ikke begrunde en sådan restriktion. Eftersom reglerne om såvel tilslutning til en bestemt sygeforsikringsordning for de medborgere, der udnytter retten til frit ophold, som betalingen af socialsikringsbidrag til denne ordning fastlægges direkte ved bestemmelserne i forordning nr. 1408/71, kan en medlemsstat nemlig ikke behandle opholdet og beskatningen af de hjemmehørende skattepligtige, som i henhold til forordningens bestemmelser betaler bidrag til en sygeforsikringsordning i en anden medlemsstat, mindre gunstigt.

(jf. præmis 67-69, 72, 73, 78, 85 og 87 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

23. april 2009 (*)

»Artikel 18 EF – indkomstskattelovgivning – fradrag i indkomstskatten af bidrag til sygeforsikring betalt i beskatningsmedlemsstaten – afslag på fradrag af bidrag betalt i en anden medlemsstat«

I sag C-544/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen) ved afgørelse af 3. november 2007, indgået til Domstolen den 4. december 2007, i sagen:

Uwe Rüffler

mod

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas (refererende dommer), og dommerne J. Klučka, U. Lõhmus, P. Lindh og A. Arabadjiev,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- U. Rüffler, som selvmøder
- den polske regering ved M. Dowgielewicz, som befuldmægtiget
- den græske regering ved K. Georgiadis, S. Alexandriou og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og K. Herrmann, som befuldmægtigede
- EFTA-Tilsynsmyndigheden ved P. Bjørgan og L. Young, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 12 EF og 39 EF.
- 2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Uwe Rüffler, der er tysk statsborger med bopæl i Polen, og Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (skattevæsenets direktør i Wrocław, kontoret i Wałbrzych, herefter »Dyrektor«) vedrørende den polske skattemyndigheds afslag på at indrømme Uwe Rüffler fradrag i indkomstskatten af de sygeforsikringsbidrag, han har betalt i en anden medlemsstat, samtidig med, at et sådant fradrag indrømmes for de sygeforsikringsbidrag, der er betalt i Polen.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

- 3 I artikel 3, stk. 1, i Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14. juni 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. december 1996 (EFT 1997 L 28, s. 1, herefter »forordning nr. 1408/71«), angives ligebehandlingsprincippet, hvorefter

»personer, der er bosat på en medlemsstats område, og som er omfattet af denne forordning, har

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

4 Artikel 28 i forordning nr. 1408/71 med overskriften »Ret til pension eller rente i medfør af lovgivningen i en enkelt eller flere stater i tilfælde, hvor der ikke er ret til naturalydelser i bopælslandet«, bestemmer:

»1. En person, der har ret til pension eller rente efter lovgivningen i en eller flere medlemsstater, og som ikke har ret til ydelser efter lovgivningen i den medlemsstat, hvor han er bosat, har dog for sig selv og sine familiemedlemmer krav på disse ydelser, for så vidt han, om fornødent under iagttagelse af bestemmelserne i artikel 18 og bilag VI, vil være berettiget hertil efter lovgivningen i den medlemsstat eller i mindst én af de medlemsstater, som det påhviler at yde pension (rente), såfremt han var bosat i den pågældende stat. Ydelserne skal udredes på følgende vilkår:

a) Naturalydelser ydes (for den i stk. 2 omhandlede institutions regning) af institutionen på bopælsstedet, som om den pågældende var berettiget til pension eller rente i medfør af lovgivningen i den stat, hvor han er bosat, og havde ret til naturalydelserne.

b) Kontantydelser udbetales i givet fald af den kompetente institution som fastsat efter bestemmelserne i stk. 2 efter den for denne institution gældende lovgivning; efter aftale mellem den kompetente institution og institutionen på bopælsstedet kan disse ydelser dog udbetales af sidstnævnte institution for førstnævnte institutions regning efter reglerne i den kompetente stats lovgivning.

2. I de i stk. 1 omhandlede tilfælde bestemmes den institution, som det påhviler at afholde udgifterne ved naturalydelser, efter følgende regler:

a) Såfremt pensionisten (rentemodtageren) kun har ret til de nævnte ydelser i medfør af lovgivningen i én medlemsstat, påhviler udgifterne den kompetente institution i denne stat.

[...]«

5 Forordningens artikel 28a med overskriften »Ret til pension eller rente i medfør af lovgivningen i en eller flere andre medlemsstater end bopælslandet i tilfælde, hvor der er ret til ydelser i sidstnævnte land«, bestemmer:

»Såfremt en person, der har ret til pension eller rente i medfør af lovgivningen i en eller flere medlemsstater, er bosat i en medlemsstat, efter hvis lovgivning retten til naturalydelser ikke er betinget af forsikring eller beskæftigelse, og efter hvis lovgivning den pågældende ikke har ret til pension eller rente, påhviler udgifterne ved naturalydelser udredet til den pågældende og til hans familiemedlemmer den efter reglerne i artikel 28, stk. 2, bestemte institution i en af de medlemsstater, der er kompetent med hensyn til pensioner, for så vidt den nævnte pensionist (rentemodtager) og hans familiemedlemmer ville have haft ret til disse ydelser i medfør af den for nævnte institution gældende lovgivning, såfremt de var bosat i den medlemsstat, på hvis område den nævnte institution er beliggende.«

6 Artikel 95, stk. 1, i Rådets forordning (EØF) nr. 574/72 af 21. marts 1972 om regler til gennemførelse af forordning (EØF) nr. 1408/71, som ændret og ajourført ved forordning nr. 118/97, fastsætter:

»Udgifterne ved naturalydelser, der er udredet i medfør af [...] artikel 28, stk. 1, [...] [i forordning nr.

1408/71], skal af de kompetente institutioner refunderes de institutioner, der har udredt disse ydelser, på grundlag af et fikseret beløb, der i videst muligt omfang svarer til de faktiske udgifter.«

Bestemmelser i bilaterale overenskomster

7 Artikel 18, stk. 1 og 2, i overenskomst af 14. maj 2003 mellem Republikken Polen og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskat (umowa z dnia af 14.5.2003 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, Dz. U af 20.1.2005, nr. 12, punkt 90, herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«) bestemmer:

»1. Pensioner og lignende ydelser eller renter, som en person, der har fast bopæl i en kontraherende stat, modtager fra den anden kontraherende stat, beskattes udelukkende i førstnævnte stat.

2. Uanset stk. 1 er de beløb, som en person, der har fast bopæl i en kontraherende stat, modtager fra den lovpligtige socialforsikring i den anden kontraherende stat, udelukkende undergivet beskatning i sidstnævnte stat.«

Nationale bestemmelser

8 Artikel 3, stk. 1, i lov af 26. juli 1991 om indkomstskat (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U af 2000, nr. 14, punkt 176, herefter »indkomstskatteloven«) foreskriver:

»Fysiske personer med fast bopæl i Republikken Polen er undergivet skattepligt af deres samlede indkomst uanset stedet, hvorfra denne indkomst hidrører [...]«

9 Indkomstskattelovens artikel 21, stk. 1, nr. 58, litra b), bestemmer:

»De beløb, som udbetales til den forsikrede [...] fra midler, der er indbetalt til en pensionsordning for arbejdstagere [...], er fritaget for indkomstskat.«

10 Lovens artikel 27b foreskriver:

»1. Indkomstskatten [...] reduceres først med de bidrag til sygeforsikringen, som er omhandlet i lov af 27. august 2004 om sundhedspleje (ustawa z dnia 27.8.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U nr. 210, punkt 2135), og

1) som den skattepligtige i skatteåret selv har betalt i henhold til bestemmelserne i lov om sundhedspleje

2) som udbetaleren har opkrævet i henhold til bestemmelserne i lov om sundhedspleje.

Fradraget gælder ikke for bidrag, hvis beregningsgrundlag i medfør af artikel 21 [...] er skattefri indkomst (indtægter), og bidrag, hvis beregningsgrundlag udgøres af indkomst, som ikke medregnes i skatten i henhold til bestemmelserne i skatteforordningen.

2. Størrelsen af sygeforskringsbidragene, som fradrages i [indkomst]skatten [som omhandlet i stk. 1], må ikke udgøre mere end 7,75% af beregningsgrundlaget for disse bidrag.

3. Størrelsen af udgifter til de i stk.1 opregnede formål bestemmes på grundlag af bevisdokumenter, som godtgør afholdelsen heraf.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 Efter at have boet i Tyskland, hvor han arbejdede som lønmodtager, bosatte Uwe Rüffler sig i Polen, hvor han siden 2005 har haft varig bopæl sammen med sin hustru. Det fremgår ikke af sagsakterne for Domstolen, om han fik erhvervsmæssig beskæftigelse i Polen, efter at han skiftede bopæl.

12 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen bestod Uwe Rüfflers indkomst af to pensionsydelser, som han modtog i Tyskland, nemlig

- en invalidepension udbetalt af et tysk forsikringsselskab for arbejdstagere, Landesversicherungsanstalt (pensionskasse), som følge af 70% invaliditet, der udgør en udbetaling fra den lovpligtige tyske socialforsikring, og

- en erhvervspension udbetalt af selskabet Volkswagen.

13 Begge ydelser udbetales i Tyskland til en bankkonto, som Uwe Rüffler har åbnet i denne medlemsstat. De skyldige bidrag til ordningerne, herunder bidrag til sygeforsikringen, betales således i samme medlemsstat.

14 Det lovpligtige sygeforsikringsbidrag på 14,3%, som fratrækkes Uwe Rüfflers erhvervspension, overføres til den tyske sygeforsikringsinstitution, Deutsche BKK-West, Wolfsburg. Ifølge en attest fra Narodowy Fundusz Zdrowia (den polske sundhedsfond) har ægteparret Rüffler krav på sundhedsydelser i Polen i medfør af bestemmelserne i artikel 28 i forordning nr. 1408/71. Disse ydelser præsteres i Polen og betales af den tyske sygeforsikringsinstitution.

15 Uwe Rüffler er i henhold til indkomstskattelovens artikel 3, stk. 1, fuld skattepligtig i Polen.

16 Den invalidepension, som Uwe Rüffler får udbetalt fra Landversicherungsanstalt i Tyskland, beskattes i henhold til bestemmelserne i artikel 18, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten i denne medlemsstat. Den erhvervspension, som selskabet Volkswagen udbetaler i Tyskland, beskattes derimod udelukkende i Polen i henhold til artikel 18, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

17 I 2006 ansøgte Uwe Rüffler de polske skattemyndigheder om, at den indkomstskat, som han skal betale i Polen for den erhvervspension, han modtager i Tyskland, nedsættes med de sygeforsikringsbidrag, som han har betalt i Tyskland.

18 Ved afgørelse af 28. november 2006 afslog de polske skattemyndigheder ansøgningen med den begrundelse, at der ifølge indkomstskattelovens artikel 27b kun kan foretages fradrag i indkomstskatten for de sygeforsikringsbidrag, som er betalt i henhold til den polske lov om sundhedspleje. Uwe Rüffler betaler imidlertid ingen sygeforsikringsbidrag i Polen.

19 Ved skrivelse af 2. februar 2007 påklagede Uwe Rüffler afslaget til Dyrektor og gjorde gældende, at skattemyndigheden havde anvendt polsk skatteret selektivt og tilsidesat de fællesskabsretlige bestemmelser.

20 Ved skrivelse af 23. februar 2007 afslog Dyrektor at ændre skattemyndighedens afgørelse af 28. november 2006 vedrørende fortolkningen af rækkevidden og anvendelsen af den polske skattelov for så vidt angår den omstændighed, at der ikke kan foretages fradrag i den skat, der er betalt i Polen, for de sygeforsikringsbidrag, som er indbetalt i en anden medlemsstat. Herved tilsluttede Dyrektor sig den af skattemyndigheden foretagne fortolkning af indkomstskattelovens

artikel 27b, ligesom han udtalte, at den skattemyndighed, der er forpligtet at træffe afgørelse på baggrund af lovens bestemmelser, navnlig bestemmelserne om skattelettelse og fradrag, ikke må foretage en udvidende fortolkning af bestemmelserne i indkomstskattelovens artikel 27b.

21 I klagen til Dyrektor gjorde Uwe Rüffler desuden gældende, at den erhvervspension, han modtog, skulle fritages for indkomstbeskatning i medfør af indkomstskattelovens artikel 21, stk. 1, nr. 58, litra b). Dette krav blev ligeledes afslået med den begrundelse, at bestemmelsen ikke fandt anvendelse i den foreliggende sag, eftersom den udelukkende vedrørte personer tilknyttet en pensionsordning for arbejdstagere i henhold til bestemmelserne i den polske lov om pensionsordninger for arbejdstagere, dvs. »arbejdstagere« efter betydningen i polsk ret.

22 Uwe Rüffler indbragte afgørelsen af 23. februar 2007 for Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (forvaltningsdomstolen i Wrocław) og gjorde gældende, at bestemmelserne i indkomstskattelovens artikel 27b var blevet tilsidesat i afgørelsen. Han nedlagde påstand om, at denne afgørelse og skattemyndighedens afgørelse af 28. november 2006 skulle ophæves, i det omfang det herved blev fastslået, at det ikke er muligt at nedsætte indkomstskatten i Polen med sygeforsikringsbidrag betalt i en anden medlemsstat.

23 En sådan begrænset ret til nedslag i indkomstskatten, hvorefter alene skattepligtige, som har betalt sygeforsikringsbidrag til en polsk sygeforsikringsinstitution, indrømmes denne skattefordel, indebærer ifølge Uwe Rüffler forskelsbehandling af personer, der betaler indkomstskat i Polen, afhængigt af, hvor deres lovpligtige sygeforsikringsbidrag betales.

24 Uwe Rüffler har ligeledes anført, at fortolkningen af de skatteretlige bestemmelser er uforenelig med fællesskabsretten, nærmere bestemt princippet om fri bevægelighed for personer som fastsat i artikel 39 EF. Til støtte for denne opfattelse har han henvist til Domstolens dom af 30. januar 2007, Kommissionen mod Danmark (sag C-150/04, Sml. I, s. 1163).

25 Det bidrag til sygeforsikringen, som Uwe Rüffler betaler i henhold til tyske retsfor skrifter, svarer ifølge den forelæggende ret i karakter og formål til det bidrag, som polske skattepligtige betaler i henhold til polsk lov. I henhold til såvel tysk som polsk ret skal pensionsmodtagere betale et sådant sygeforsikringsbidrag. Forskellen består i bidragenes størrelse, som i Forbundsrepublikken Tyskland udgør 14,30% mod 9% i Polen, og i betalingspligtens retsgrundlag.

26 Retten er i tvivl om, hvorvidt det er berettiget at nægte fradrag i indkomstskatten for sygeforsikringsbidrag betalt i Forbundsrepublikken Tyskland i det tilfælde, hvor en hjemmehørende skal betale skat i Republikken Polen af en pension, som han modtager i Tyskland, alene af den grund, at bidraget ikke er blevet betalt i henhold til nationale polske bestemmelser, men er omfattet af sikringsordningen i Tyskland.

27 Den forelæggende ret rejser spørgsmålet, om en sådan fortolkning af indkomstskattelovens artikel 27b ikke har den følge, at de skattepligtige, som har benyttet sig af den frie bevægelighed, forskelsbehandles, idet de i beskatningslandet ikke kan nedsætte skatten med det sygeforsikringsbidrag, som de har betalt i en anden medlemsstat, forudsat, at de skattepligtige ikke allerede har fratrasket bidragene i sidstnævnte medlemsstat.

28 Det fremgår af sagsakterne for Domstolen, at Trybunał Konstytucyjny (den polske forfatningsdomstol) ved dom af 7. november 2007 (sag K 18/06, Dz. U af 2007, nr. 211, punkt 1549) fastslog, at indkomstskattelovens artikel 27b, stk. 1, var i strid med artikel 32 i den polske forfatning, sammenholdt med forfatningens artikel 2, for så vidt som bestemmelsen udelukker visse skattepligtiges mulighed for at fradrage sygeforsikringsbidrag i skatten af indkomst ved erhvervsvirksomhed, der er udøvet uden for Polen, selv om disse bidrag ikke er blevet trukket fra indkomsten i den medlemsstat, hvor virksomheden er udøvet. Ifølge denne dom har

indkomstskattelovens artikel 27b, stk. 1, været ude af kraft siden den 30. november 2008.

29 Under disse omstændigheder har Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 12, stk. 1, EF og artikel 39, stk. 1 og 2, EF fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser som [indkomstskattelovens] artikel 27b [...], hvorefter retten til at fradrage bidrag til den lovpligtige sygeforsikring i indkomstskatten kun gælder bidrag, som er blevet betalt i henhold til nationale retsfor skrifter, men ikke bidrag, som en hjemmehørende har betalt til den lovpligtige sygeforsikring i en anden medlemsstat?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

Indlæg for Domstolen

30 Den polske regering har for det første rejst tvivl om, hvorvidt det forelagte spørgsmål kan antages til realitetsbehandling, eftersom de faktiske og retlige omstændigheder i hovedsagen ikke fremgår tilstrækkelig klart af forelæggelsesafgørelsen.

31 Forelæggelsesafgørelsen indeholder således ikke nogen oplysninger, der vil kunne være af betydning for så vidt angår en skattefordel, der er forskellig fra den i hovedsagen omhandlede, nemlig en ret til fritagelse for indkomstbeskatning i medfør af indkomstskattelovens artikel 21, stk. 1, nr. 58, litra b). Ifølge denne bestemmelse er »[d]e beløb, som udbetales til den forsikrede [...] fra midler, der er indbetalt til en pensionsordning for arbejdstagere [...], fritaget for indkomstskat«.

32 I den foreliggende sag fremgår det ifølge regeringen ikke klart af forelæggelsesafgørelsen, om erhvervspensionen fra Volkswagen i Tyskland kan sidestilles med udbetalinger, som foretages af en polsk erhvervsforsikringsordning, eller om der er tale om en anden form for pensionsforsikring.

33 Den polske regering mener for det andet ikke, at det forelagte spørgsmål kan antages til realitetsbehandling, eftersom en præjudiciel afgørelse ikke er nødvendig med henblik på at afgøre tvisten i hovedsagen som omhandlet i artikel 234 EF. Tvisten i hovedsagen skal nemlig alene afgøres på baggrund af national ret.

34 Hvis erhvervspensionen fra Volkswagen i Tyskland betragtes som svarende til de udbetalinger, som foretages af en polsk erhvervsforsikringsordning, skal de ifølge den polske regering anses for at være omfattet af anvendelsesområdet for indkomstskattelovens artikel 21, stk. 1, nr. 58, litra b), eftersom bestemmelsen ikke er begrænset til kun at finde anvendelse på udbetalinger fra en polsk erhvervspensionsordning. Hvis dette er tilfældet, skal Uwe Rüffles pensionsindkomst fritages for skat i Polen.

35 Den polske regering har endvidere anført, at indkomstskattelovens artikel 27b, stk. 1, sidste afsnit, udelukker en sådan nedsættelse af skatten med sygeforsikringsbidragene som krævet af Uwe Rüffler i hovedsagen, når sygeforsikringsbidragene kan henføres til indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af lovens artikel 21. Hvis den tyske pension udgør en sådan skattefri indkomst, er det følgelig ikke muligt i medfør af indkomstskattelovens artikel 27b, stk. 1, sidste afsnit, at nedsætte indkomstskatten med et tilsvarende sygeforsikringsbeløb, uden at det i denne henseende har betydning, i hvilken stat disse bidrag er blevet betalt. Tvisten i hovedsagen skal derfor alene afgøres på baggrund af national ret.

Domstolens bemærkninger

36 Det skal påpeges, at det inden for rammerne af proceduren indført ved artikel 234 EF ifølge fast retspraksis udelukkende tilkommer den nationale ret, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af fællesskabsretten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (jf. bl.a. dom af 13.3.2001, sag C-379/98, *PreussenElektra*, Sml. I, s. 2099, præmis 38, af 4.12.2008, sag C-221/07, *Zablocka-Weyhermüller*, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 20, og af 10.3.2009, sag C-169/07, *Hartlauer*, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 24).

37 Domstolen har imidlertid ligeledes fastslået, at den under særlige omstændigheder med henblik på at efterprøve sin egen kompetence er beføjet til at undersøge de omstændigheder, hvorunder den nationale domstol har forelagt sagen (jf. i denne retning dom af 16.12.1981, sag 244/80, *Foglia*, Sml. s. 3045, præmis 21, *PreussenElektra*-dommen, præmis 39, og dom af 21.1.2003, sag C-318/00, *Bacardi-Martini og Cellier des Dauphins*, Sml. I, s. 905, præmis 42).

38 Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. *PreussenElektra*-dommen, præmis 39, og *Zablocka-Weyhermüller*-dommen, præmis 20).

39 Hvad angår det af *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* forelagte spørgsmål fremgår det tydeligt af forlæggelsesafgørelsen, at tvisten i hovedsagen og det omhandlede præjudicielle spørgsmål kun vedrører spørgsmålet om retten til at nedsætte skatten med sygeforsikringsbidragene, og ikke afslaget på at fritage erhvervspensionen for beskatning.

40 Det krav, som Uwe Rüffler gjorde gældende hos den underordnede skattemyndighed i forbindelse med sin klage, og som Dyrektor forkastede i relation til spørgsmålet om, hvorvidt den oppebårne erhvervspension skal fritages for indkomstskat i Polen, er ikke gengivet i sagen for den forelæggende ret. Denne sag vedrører nemlig spørgsmålet om ophævelse af Dyrektors afgørelse, for så vidt som det fastslås, at det for sagsøgeren i hovedsagen ikke er muligt at opnå en nedsættelse af skatten i henhold til indkomstskattelovens artikel 27b.

41 Domstolen er desuden af den opfattelse, at den har fået tilstrækkelige oplysninger vedrørende Uwe Rüfflers situation og karakteren af de bidrag og den erhvervspension, som udbetales i Tyskland, til at kunne give den forelæggende ret en saglig korrekt besvarelse.

42 I forlæggelsesafgørelsen har den forelæggende ret nemlig angivet, at den erhvervspension, som udbetales i Tyskland, er omfattet af de i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 18, stk. 1, omhandlede »[p]ensioner og lignende ydelser eller renter, som en person, der har fast bopæl i en kontraherende stat, modtager [...]«. Ifølge den forelæggende ret svarer de sygeforsikringsbidrag, som fratrækkes erhvervspensionen, og som Uwe Rüffler betaler i henhold til tyske retsfor skrifter, efter deres karakter og formål til det bidrag, som polske skattepligtige betaler i henhold til polsk lov.

43 Heraf følger, at det ikke klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, at problemet er af

hypotetisk karakter, eller at Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål.

44 Det forelagte spørgsmål kan derfor antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

Indlæg for Domstolen

45 Uwe Rüffler, den græske regering, Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og EFTA-Tilsynsmyndigheden er af den opfattelse, at fællesskabsretten er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning, eller skattemyndighedens fortolkning heraf, begrænser retten til at fradrage sygeforskringsbidrag i indkomstskatten til de sygeforskringsbidrag, der betales til en national sygeforskringsordning.

46 Ifølge den græske regering og EFTA-Tilsynsmyndigheden er artikel 12 EF og 39 EF til hinder for, at den medlemsstat, hvori den skattepligtige har bopæl og er ubegrænset skattepligtig, nægter vedkommende at nedsætte skatten med de bidrag, som vedkommende har betalt til en sygeforskringsinstitution i en anden medlemsstat, når den skattepligtige ikke har fratrasket disse bidrag i den anden stat, hvor han oppebærer sin skattepligtige indkomst. En sådan behandling indebærer forskelsbehandling af skattepligtige, som udøver retten til fri bevægelighed, og som i beskætningsstaten ikke kan nedsætte skatten med de bidrag, der er betalt til en lovpligtig sygeforskringsinstitution i en anden medlemsstat.

47 Af de oplysninger, der fremgår af forelæggelsesafgørelsen, har Kommissionen udledt dels, at Uwe Rüffler ikke udøvede nogen form for erhvervsmæssig beskæftigelse på det for sagen relevante tidspunkt, dels at han siden 2005 har haft bopæl i Polen som pensionist med ret til pension på baggrund af lønnet beskæftigelse i Tyskland. Kommissionen er desuden af den opfattelse, at eftersom der ikke foreligger nogen form for forbindelse mellem Uwe Rüfflers ophold i Polen og udøvelse af en erhvervsmæssig beskæftigelse, skal hans sag ikke afgøres i henhold til artikel 39 EF. Hovedsagen skal afgøres på baggrund af artikel 12 EF, sammenholdt med artikel 18 EF.

48 Ifølge Kommissionen er en national bestemmelse såsom indkomstskattelovens artikel 27b i strid med artikel 12, første afsnit, EF og artikel 18, stk. 1, EF, når det i medfør heraf kun er muligt at nedsætte indkomstskatten med de sygeforskringsbidrag, der er betalt til en polsk sygeforskringsordning, hvorved man fra bestemmelsens anvendelsesområde udelukker de bidrag, der er betalt til en lovpligtig sygeforskringsordning i en anden medlemsstat, hvori den i Polen skattepligtige indkomst er oppebåret.

49 Den polske regering mener ikke, at det forelagte spørgsmål kan antages til realitetsbehandling, hvorfor den ikke har udtalt sig vedrørende sagens realitet.

Domstolens bemærkninger

– Om de relevante bestemmelser i EF-traktaten

50 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Uwe Rüffler siden 2005 har haft fast bopæl i Polen sammen med sin hustru i sin egenskab af pensionist med ret til pension på baggrund af lønnet beskæftigelse i Tyskland. Ifølge forelæggelsesafgørelsen bestod Uwe Rüfflers indkomst på det tidspunkt, hvor tvisten i hovedsagen opstod, udelukkende af en pension og en invalidepension, som blev udbetalt i Tyskland. Uwe Rüffler udøvede således ikke nogen form for erhvervsmæssig beskæftigelse på det tidspunkt, hvor tvisten i hovedsagen opstod.

51 Det fremgår endvidere ikke af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at Uwe Rüffler tidligere skulle have arbejdet i Polen, eller at han var rejst dertil med henblik på at søge arbejde.

52 Domstolen har allerede i dom af 9. november 2006, Turpeinen (sag C-520/04, Sml. I, s. 10685, præmis 16), fastslået, at personer, som udelukkende har haft hele deres beskæftigelse i den medlemsstat, i hvilken de er statsborgere, og som kun har gjort brug af retten til ophold i en anden medlemsstat efter at være gået på pension uden at have til hensigt på nogen måde dér at udøve lønnet beskæftigelse, ikke kan påberåbe sig den frie bevægelighed.

53 Således som de faktiske omstændigheder fremgår af forelæggelsesafgørelsen, ses dette at være tilfældet for så vidt angår Uwe Rüffler.

54 Da hovedsagen ikke falder ind under anvendelsesområdet for artikel 39 EF, må der tages stilling til, hvilken traktatbestemmelse der finder anvendelse på en situation som Uwe Rüfflers.

55 Uwe Rüffler er i sin egenskab af tysk statsborger ifølge artikel 17, stk. 1, EF unionsborger, hvorfor han dermed eventuelt kan påberåbe sig de rettigheder, der er knyttet til denne status, herunder den ret til at færdes og opholde sig frit, som er fastsat i artikel 18, stk. 1, EF (jf. i denne retning dom af 22.5.2008, sag C-499/06, Nerkowska, Sml. I, s. 3993, præmis 22, og Zablocka-Weyhermüller-dommen, præmis 26).

56 En situation som den, Uwe Rüffler befinder sig i, henhører under den ret til fri bevægelighed og ophold, der tilkommer unionsborgere i medlemsstaterne. En person, som efter at være gået på pension, forlader den medlemsstat, hvor den pågældende er statsborger, og hvor vedkommende har udøvet hele sin erhvervsmæssige beskæftigelse, for at bosætte sig i en anden medlemsstat, udøver nemlig den ret, som ifølge artikel 18, stk. 1, EF tilkommer enhver unionsborger til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område (jf. i denne retning Turpeinen-dommen, præmis 16-19).

57 Selv om den forelæggende ret ikke har henvist til artikel 18 EF i det præjudicielle spørgsmål, hindrer en sådan omstændighed imidlertid ikke Domstolen i at forsyne den nationale ret med alle de elementer til fortolkning af fællesskabsretten, som kan være til nytte ved pådømmelsen af den for retten verserende sag, uanset om retten har henvist hertil ved affattelsen af sit spørgsmål (jf. i denne retning dom af 12.12.1990, sag C-241/89, SARPP, Sml. I, s. 4695, præmis 8, af 21.2.2006, sag C-152/03, Ritter-Coulais, Sml. I, s. 1711, præmis 29, og af 26.4.2007, sag C-392/05, Alevizos, Sml. I, s. 3505, præmis 64).

58 Uwe Rüfflers sag skal derfor undersøges på baggrund af den ret, som tilkommer enhver unionsborger til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, og som følger af artikel 18 EF.

59 Hvad endelig angår artikel 12 EF fastsætter dennes første afsnit, at inden for traktatens anvendelsesområde og med forbehold af dennes særlige bestemmelser er al forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, forbudt. Det fremgår desuden af fast retspraksis, at det principielle forbud mod forskelsbehandling i artikel 12 EF kræver, at ensartede situationer ikke må

behandles forskelligt, medmindre en sådan behandling er objektivt begrundet (jf. dom af 12.7.2005, sag C-403/03, Schempp, Sml. I, s. 6421, præmis 28).

– Om foreneligheden med artikel 18 EF

60 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 18 EF er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter retten til at nedsætte indkomstskatten med erlagte sygeforsikringsbidrag gøres betinget af, at bidragene er blevet betalt i denne medlemsstat i medfør af nationale retsfor skrifter, og som indebærer, at en sådan skattefordel ikke indrømmes, når de bidrag, der skulle kunne fradrages indkomstskatten i denne medlemsstat, er blevet betalt ifølge en lovpligtig sygeforsikringsordning i en anden medlemsstat.

61 Det skal indledningsvis bemærkes, at den forelæggende ret inden for rammerne af dette spørgsmål har taget udgangspunkt i, at der i skattemæssig henseende ikke er blevet taget hensyn til de sygeforsikringsbidrag, som indkomstskatten i hovedsagen begæres nedsat med, i den medlemsstat, hvori de blev betalt.

62 Som det fremgår af Domstolens praksis, er unionsborgerskabets formål at skabe den grundlæggende status for medlemsstaternes statsborgere, idet det gør det muligt for dem blandt disse statsborgere, som befinder sig i samme situation, inden for traktatens materielle anvendelsesområde at blive undergivet samme retlige behandling, uanset deres nationalitet og med forbehold af udtrykkeligt fastsatte undtagelser i denne henseende (jf. bl.a. dom af 29.4.2004, sag C-224/02, Pusa, Sml. I, s. 5763, præmis 16, af 11.9.2007, sag C-76/05, Schwarz og Gootjes-Schwarz, Sml. I, s. 6849, præmis 86, og af 16.12.2008, sag C-524/06, Huber, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 69).

63 Blandt de situationer, der henhører under fællesskabsrettens anvendelsesområde, er de, der er knyttet til udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder, bl.a. de, der er knyttet til udøvelsen af retten til at færdes og opholde sig på medlemsstaternes område i henhold til artikel 18 EF (jf. Pusa-dommen, præmis 17, og Schwarz og Gootjes-Schwarz-dommen, præmis 87).

64 Da en unionsborger i alle medlemsstaterne skal undergives samme retlige behandling som den, der tilkommer statsborgere fra disse medlemsstater, der befinder sig i samme situation, ville det være uforeneligt med retten til fri bevægelighed, hvis vedkommende i værtsmedlemsstaten fik en mindre gunstig behandling end den, han eller hun ville få, hvis der ikke var gjort brug af beføjelserne efter traktaten for så vidt angår borgernes bevægelighed (jf. analogt vedrørende behandlingen i den medlemsstat, hvor unionsborgeren er statsborger, Pusa-dommen, præmis 18, og Schwarz og Gootjes-Schwarz-dommen, præmis 88, samt dom af 11.9.2007, sag C-318/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 6957, præmis 127).

65 Disse beføjelser ville nemlig ikke få fuld virkning, såfremt en statsborger i en medlemsstat kunne blive foranlediget til at opgive at benytte sig af dem på grund af hindringer for hans ophold i værtsmedlemsstaten forårsaget af nationale bestemmelser, der straffer ham alene på grund af den omstændighed, at han har udnyttet disse beføjelser (jf. i denne retning Pusa-dommen, præmis 19, og dom af 18.10.2006, sag C-192/05, Tas-Hagen og Tas, Sml. I, s. 10451, præmis 30, samt Zablocka-Weyhermüller-dommen, præmis 34).

66 Det skal således afgøres, om der via en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede indføres en forskellig behandling af fællesskabsborgere, der befinder sig i samme situation, som er ufordelagtig for dem, der gjort brug af retten til fri bevægelighed, og, hvis dette er tilfældet, om en sådan forskellig behandling i givet fald kan begrundes.

67 En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede indfører en forskellig behandling af hjemmehørende skattepligtige afhængigt af, om de sygeforsikringsbidrag, som giver ret til fradrag i indkomstskatten i Polen, er blevet betalt ifølge en lovpligtig national sygeforsikringsordning. Ifølge denne lovgivning indrømmes alene skattepligtige, der har betalt sygeforsikringsbidrag i beskatningsmedlemsstaten, en skattenedsættelse som den i hovedsagen omhandlede.

68 Hvad angår beskatningen af de hjemmehørende skattepligtige indkomster i Polen skal det imidlertid bemærkes, at de, som betaler sygeforsikringsbidrag til en polsk sygeforsikringsordning, og de, der er omfattet en anden medlemsstats lovpligtige sygeforsikringsordning, objektivet set ikke befinder sig i forskellige situationer. Dermed kan forskelsbehandlingen, afhængigt af, hvor bidragene betales, anses for ubegrundet.

69 Situationen for en pensioneret skattepligtig såsom Uwe Rüffler, der er bosat i Polen, og som modtager pensionsydelse fra en lovpligtig sygesikringsordning i en anden medlemsstat, og situationen for en polsk pensionist, der ligeledes har bopæl i Polen, men som får udbetalt sin pension af en polsk sygeforsikringsordning, er nemlig ens for så vidt angår principperne for beskatning, da de begge er ubegrænset skattepligtige i Polen.

70 Derfor skal beskatningen af deres indkomster i denne medlemsstat også foretages efter samme principper, og de bør begge kunne opnå samme skattefordel, hvilket inden for rammerne i hovedsagen vil sige en skattenedsættelse.

71 Det skal derudover fremhæves, at de bidrag, som Uwe Rüffler betaler i Tyskland, er omfattet af den lovpligtige tyske sygeforsikringsordning. Disse bidrag trækkes fra hans indkomst, dvs. hans erhvervspension og invalidepension, og overføres til den tyske sygeforsikringsinstitution. Efter at Uwe Rüffler flyttede til Polen, fik han fortsat erhvervspension og invalidepension fra Tyskland, og i henhold til artikel 28 og 28a i forordning nr. 1408/71 har han ret til sundhedsydelse i Polen, som senere dækkes af den tyske sygeforsikring.

72 Det må antages, at eftersom den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning gør indrømmelsen af en skattefordel for sygeforsikringsbidragene betinget af, at disse er blevet betalt til en polsk sygeforsikringsinstitution, og indebærer, at skattepligtige, som har betalt bidrag til en institution i en anden medlemsstat, nægtes denne fordel, stiller den skattepligtige, der ligesom Uwe Rüffler har udøvet retten til fri bevægelighed og forladt den medlemsstat, hvor de haft hele deres beskæftigelse, for at bosætte sig i Polen, mindre fordelagtigt.

73 En national lovgivning af en sådan art, som stiller visse statsborgere fra medlemsstaterne ringere, blot fordi de gør brug af deres ret til frit at færdes i en anden medlemsstat, udgør en hindring for de friheder, der ifølge artikel 18, stk. 1, EF tilkommer enhver unionsborger.

74 En sådan hindring er kun berettiget i henhold til fællesskabsretten, såfremt den er begrundet i objektive hensyn, der er uafhængige af de berørte personers nationalitet og står i rimeligt forhold til det formål, der lovligt tilstræbes med den nationale lovgivning (dom af 18.7.2006, sag C-406/04, De Cuyper, Sml. I, s. 6947, præmis 40, samt Tas-Hagen og Tas-dommen, præmis 33, og Zablocka-Weyhermüller-dommen, præmis 37).

75 Det må herefter klarlægges, om der foreligger objektive hensyn, der kan begrunde en skattemæssig forskelsbehandling som den i hovedsagen omhandlede.

76 Den polske regering er ikke fremkommet med nogen argumenter i denne henseende.

77 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt den omstændighed, at de

skattepligtige, som betaler deres obligatoriske sygeforsikringsbidrag til udenlandske sygeforsikringsinstitutioner, ikke bidrager til finansieringen af den polske sygeforsikringsordning, eftersom den udenlandske institution udelukkende dækker – dvs. overfører penge til den polske sundhedsfond – omkostningerne for de sundhedsydelser, som disse skattepligtige rent faktisk har modtaget i Polen, er tilstrækkelig til objektivt at begrunde den skattemæssige forskelsbehandling, der følger af indkomstskattelovens artikel 27b.

78 En sådan form for begrundelse kan ikke tiltrædes. Det forhold, at den tyske institution for den lovpligtige forsikring kun dækker udgifterne for de ydelser, som Uwe Rüffler rent faktisk har modtaget, og det forhold, at bidragene ikke medvirker til finansieringen af den polske sygeforsikringsordning, medmindre Uwe Rüffler modtager sådanne sundhedsydelser, kan ikke begrunde en restriktion som den i hovedsagen omhandlede.

79 Som den forelæggende ret, Kommissionen og EFTA-Tilsynsmyndigheden med rette har anført, følger den omstændighed, at den tyske sygeforsikringsinstitution refunderer den polske sundhedsfond udgifterne for de sundhedsydelser, som de i Polen bosatte tyske statsborgere har modtaget, af de fællesskabsretlige bestemmelser om koordineringen af de sociale sikringsordninger, navnlig af artikel 28 og 28a i forordning nr. 1408/71, sammenholdt med artikel 95 i forordning nr. 574/72, som ændret og ajourført ved Rådets forordning nr. 118/97.

80 I hovedsagen bliver situationen bl.a. den, at selv om en tysk statsborger som Uwe Rüffler ikke betaler sine sygeforsikringsbidrag direkte til den polske sundhedsfond, udgør de sundhedsydelser, han modtager, ikke nogen byrde for det polske sundhedssystem.

81 Den afledte ret, hvormed medlemsstaternes sociale sikringsordninger koordineres, har til formål at beskytte de sociale rettigheder, som tilkommer de personer, der flytter inden for Den Europæiske Union, og at sikre, at deres ret til at modtage sociale sikringsydelser ikke påvirkes af selve den omstændighed, at de har udnyttet deres ret til fri bevægelighed. Hvad angår den skattemæssige behandling af disse ydelser kan fællesskabsborgere nemlig blive afskrækket fra netop at udøve nævnte frihed, såfremt medlemsstaterne frit kan forskelsbehandle personer, som modtager sociale sikringsydelser fra en anden medlemsstats sundhedssystem.

82 I denne forbindelse fastslog Domstolen i dom af 27. juni 1996, Asscher (sag C-107/94, Sml. I, s. 3089, præmis 64), at anvendelsen af mindre fordelagtig skattebehandling – dvs. en højere skattesats – på de skattepligtige, som ikke er hjemmehørende, og som ikke betaler til den nederlandske sociale sikringsordning, er i strid med traktatens artikel 52, og at den ikke kan retfærdiggøres afhængigt af, om de skattepligtige er tilsluttet en bestemt national sikringsordning eller ej. Herved understregede Domstolen, at den medlemsstat, hvori de sociale bidrag skal betales, fastlægges ved anvendelsen af den ordning, som er indført ved forordning nr. 1408/71. Det forhold, at visse skattepligtige ikke er tilsluttet en bestemt socialsikringsordning, og dermed, at der ikke af deres indkomst i den omhandlede medlemsstat opkræves sociale bidrag, kan alene, såfremt det er begrundet, og med henblik på fastlæggelsen af den anvendelige lovgivning, følge af den almindelige og bindende ordning, som er fastlagt ved Rådets forordning nr. 1408/71 (jf. i denne retning Asscher-dommen, præmis 60).

83 Domstolen har præciseret, at den omstændighed, at medlemsstaterne ikke er beføjet til at afgøre, i hvilket omfang deres egen lovgivning eller en anden medlemsstats lovgivning skal anvendes, idet de er forpligtet til at overholde de gældende fællesskabsretlige bestemmelser, er til hinder for, at en medlemsstat ved fiskale foranstaltninger i virkeligheden søger at afbøde virkningerne af, at visse personer ikke er tilsluttet og ikke betaler bidrag til statens socialsikringsordning (Asscher-dommen, præmis 61).

84 Som Kommissionen og EFTA-Tilsynsmyndigheden har anført, gælder denne argumentation

tilsvarende i relation til den begrænsede ret til skattenedsættelse, der gør sig gældende for de i hovedsagen omhandlede skattepligtige, som ikke betaler bidrag.

85 Eftersom reglerne om såvel tilslutning til en bestemt sygeforsikringsordning for de medborgere, der udnytter retten til frit ophold, som betalingen af socialsikringsbidrag til denne ordning fastlægges direkte ved bestemmelserne i forordning nr. 1408/71, kan en medlemsstat følgelig ikke behandle opholdet og beskatningen af de hjemmehørende skattepligtige, som i henhold til forordningens bestemmelser betaler bidrag til en sygeforsikringsordning i en anden medlemsstat, mindre gunstigt.

86 Da en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion af artikel 18 EF, der ikke er objektivt begrundet, er det ikke nødvendigt at afgøre, om den er forenelig med artikel 12 EF.

87 Følgelig skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 18, stk. 1, EF er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter retten til at nedsætte indkomstskatten med erlagte sygeforsikringsbidrag gøres betinget af, at bidragene er blevet betalt i denne medlemsstat i medfør af nationale retsfor skrifter, og som indebærer, at en sådan skattefordel ikke indrømmes, når de bidrag, der skulle kunne fradrages i indkomstskatten i denne medlemsstat, er blevet betalt ifølge en lovpligtig sygeforsikringsordning i en anden medlemsstat.

Sagens omkostninger

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

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

Artikel 18, stk. 1, EF er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter retten til at nedsætte indkomstskatten med erlagte sygeforsikringsbidrag gøres betinget af, at bidragene er blevet betalt i denne medlemsstat i medfør af nationale retsfor skrifter, og som indebærer, at en sådan skattefordel ikke indrømmes, når de bidrag, der skulle kunne fradrages indkomstskatten i denne medlemsstat, er blevet betalt ifølge en lovpligtig sygeforsikringsordning i en anden medlemsstat.

Underskrifter

* Processprog: polsk.