

Zaak C-544/07

Uwe Rüffler

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odródek Zamiejscowy w Warszawie

(verzoek van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu om een prejudiciële beslissing)

„Artikel 18 EG – Wettelijke regeling inzake inkomstenbelasting – Vermindering van inkomstenbelasting naargelang van in lidstaat van belastingheffing betaalde ziekteverzekeringspremies – Weigering van vermindering naargelang van in andere lidstaten betaalde premies”

Samenvatting van het arrest

1. *Vrij verkeer van personen – Werknemers – Verdragsbepalingen – Personele werkingssfeer*

(Art. 39 EG)

2. *Burgerschap van Europese Unie – Verdragsbepalingen – Personele werkingssfeer*

(Art. 17, lid 1, EG en 18, lid 1, EG)

3. *Burgerschap van Europese Unie – Recht om vrij op grondgebied van lidstaten te reizen en te verblijven – Belastingwetgeving*

(Art. 18 EG; verordening nr. 1408/71 van de Raad)

1. Een persoon die zijn volledige beroepswerkzaamheid heeft uitgeoefend in de lidstaat waarvan hij staatsburger is en pas na zijn pensionering gebruik heeft gemaakt van zijn recht om in een andere lidstaat te verblijven zonder de bedoeling te hebben daar een werkzaamheid in loondienst uit te oefenen, kan zich niet beroepen op het vrije verkeer van werknemers.

(cf. punt 52)

2. Een persoon die na zijn pensionering de lidstaat waarvan hij staatsburger is en waarin hij zijn volledige beroepswerkzaamheid heeft uitgeoefend, verlaat om zich in een andere lidstaat te vestigen, heeft de bij artikel 17, lid 1, EG ingevoerde status van burger van de Unie en kan zich dus beroepen op de bij deze status horende rechten. Hij maakt immers gebruik van het in artikel 18, lid 1, EG aan elke burger van de Unie toegekende recht om vrij te reizen en te verblijven op het grondgebied van de lidstaten.

(cf. punten 55-56)

3. Artikel 18, lid 1, EG staat in de weg aan een regeling van een lidstaat, volgens welke de betaalde ziekteverzekeringspremies slechts in mindering mogen worden gebracht op de inkomstenbelasting indien deze premies in deze lidstaat op basis van het nationale recht werden betaald, en waardoor de toekenning van een dergelijk belastingvoordeel wordt geweigerd wanneer de premies die kunnen worden afgetrokken van de in deze lidstaat verschuldigde

inkomstenbelasting, werden betaald in het kader van een wettelijk ziekteverzekeringssstelsel van een andere lidstaat.

Een dergelijke regeling behandelt ingezeten belastingplichtigen verschillend doordat alleen de belastingplichtigen van wie de ziekteverzekeringspremies in de lidstaat van belastingheffing werden betaald, recht hebben op de betrokken belastingvermindering. Wat de heffing van belasting over hun inkomsten in de betrokken lidstaat betreft, bevinden ingezeten belastingplichtigen die premies betalen aan het ziekteverzekeringssstelsel van deze staat, en ingezeten belastingplichtigen die vallen onder een wettelijk ziekteverzekeringssstelsel van een andere lidstaat, zich objectief gezien niet in verschillende situaties die een verklaring kunnen vormen voor een dergelijk verschil in behandeling naar de plaats waar de premies zijn betaald, aangezien zij in de lidstaat van belastingheffing onbeperkt belastingplichtig zijn. Een dergelijke nationale regeling, die de belastingplichtigen benadeelt die hun recht van vrij verkeer hebben uitgeoefend door de lidstaat waarin zij hun volledige beroepswerkzaamheid hebben uitgeoefend, te verlaten om in de betrokken lidstaat te gaan wonen, vormt een beperking van de vrijheden die elke burger van de Unie op grond van artikel 18, lid 1, EG geniet.

De omstandigheid dat het wettelijke verzekeringsorgaan van de andere lidstaat enkel de kosten draagt van de prestaties die daadwerkelijk worden verstrekt aan de ingezeten belastingplichtige die zijn ziekteverzekeringspremies aan dit orgaan betaalt, en dat de premies van deze belastingplichtige niet bijdragen aan de financiering van het ziekteverzekeringssstelsel van de betrokken lidstaat wanneer hem geen gezondheidszorgprestaties worden verstrekt, kan een dergelijke beperking niet rechtvaardigen. Aangezien de regels inzake de aansluiting bij een bepaald stelsel van sociale zekerheid van de burgers met een recht van vrij verblijf alsmede de regels inzake de betaling van de sociale premies aan dit stelsel rechtstreeks zijn vastgesteld door de bepalingen van verordening nr. 1408/71, dient immers te worden geoordeeld dat een lidstaat ingezeten belastingplichtigen die op basis van de bepalingen van deze verordening premies betalen aan een stelsel van sociale zekerheid van een andere lidstaat, op het gebied van verblijf en belastingheffing niet ongunstiger mag behandelen.

(cf. punten 67-69, 72-73, 78, 85, 87 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

23 april 2009 (*)

„Artikel 18 EG – Wettelijke regeling inzake inkomstenbelasting – Vermindering van inkomstenbelasting in verband met in lidstaat van belastingheffing betaalde ziekteverzekeringspremies – Weigering van vermindering in verband met in andere lidstaten betaalde premies”

In zaak C-544/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen) bij beslissing van 3 november 2007, ingekomen bij het Hof op 4 december 2007, in de procedure

Uwe Rüffler

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas (rapporteur), kamerpresident, J. Klučka, U. Lõhmus, P. Lindh en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- U. Rüffler, in persoon,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Dowgielewicz als gemachtigde,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis, S. Alexandriou en M. Tassopoulou als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en K. Herrmann als gemachtigden,
- de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA, vertegenwoordigd door P. Bjørgan en L. Young als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 12 EG en 39 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen U. Rüffler, een Duits onderdaan met woonplaats in Polen, en de Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu (directeur van de financiële kamer Wroc?aw, kantoor Wa?brzych; hierna: „Dyrektor”) inzake de weigering van de Poolse belastingautoriteit om Rüffler een vermindering van de inkomstenbelasting toe te kennen in verband met de door hem in een andere lidstaat betaalde ziekteverzekeringspremies, terwijl een dergelijke vermindering wel wordt toegekend aan een belastingplichtige van wie de ziekteverzekeringspremies in Polen zijn betaald.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 3, lid 1, van verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen, zoals gewijzigd en bijgewerkt bij verordening (EG) nr. 118/97 van de Raad van 2 december 1996 (PB 1997, L 28, blz. 1; hierna: „verordening nr. 1408/71”), formuleert het beginsel van gelijke behandeling volgens hetwelk:

„Personen die op het grondgebied van één der lidstaten wonen en op wie de bepalingen van deze verordening van toepassing zijn, hebben de rechten en verplichtingen voortvloeiende uit de wetgeving van elke lidstaat onder dezelfde voorwaarden als de onderdanen van die staat, behoudens bijzondere bepalingen van deze verordening.”

4 Artikel 28 van verordening nr. 1408/71, met als opschrift „Pensioenen of renten, verschuldigd op grond van de wettelijke regelingen van een of meer lidstaten, terwijl in het land van de woonplaats geen recht op prestaties bestaat”, bepaalt:

„1. De rechthebbende op een pensioen of rente verschuldigd krachtens de wettelijke regeling van een lidstaat, of op pensioenen of renten verschuldigd krachtens de wettelijke regelingen van twee of meer lidstaten, die geen recht op prestaties heeft op grond van de wettelijke regeling van de lidstaat op het grondgebied waarvan hij woont, heeft niettemin zelf, evenals zijn gezinsleden, recht op deze prestaties, voor zover hij op grond van de wettelijke regeling van de voor de pensioenverzekering bevoegde lidstaat, of van ten minste één van de voor deze verzekering bevoegde lidstaten, eventueel met inachtneming van artikel 18 en van bijlage VI recht op prestaties zou hebben, indien hij op het grondgebied van de betrokken staat woonde. De prestaties worden verleend op de volgende voorwaarden:

a) de verstrekkingen worden voor rekening van het in lid 2 bedoelde orgaan verleend door het orgaan van de woonplaats, alsof de betrokkene recht had op een pensioen of een rente krachtens de wettelijke regeling van de staat op het grondgebied waarvan hij woont, en hij recht op verstrekkingen had;

b) de uitkeringen worden in voorkomend geval verleend door het overeenkomstig lid 2 bepaalde bevoegde orgaan volgens de wettelijke regeling welke door dit orgaan wordt toegepast. Deze uitkeringen kunnen evenwel, in overleg tussen het bevoegde orgaan en het orgaan van de woonplaats, door dit laatste orgaan voor rekening van het eerste worden verleend volgens de wettelijke regeling van de bevoegde staat.

2. In de in lid 1 bedoelde gevallen komen de verstrekkingen voor rekening van het overeenkomstig de volgende regels vastgestelde orgaan:

a) indien de rechthebbende krachtens de wettelijke regeling van één lidstaat recht op bedoelde verstrekkingen heeft, komen deze voor rekening van het bevoegde orgaan van deze staat;

[...]"

5 Artikel 28 bis van dezelfde verordening, met als opschrift „Pensioenen of renten, verschuldigd op grond van de wettelijke regeling van een of meer andere lidstaten dan het land van de woonplaats, terwijl in het laatstbedoelde land recht op verstrekkingen bestaat”, bepaalt:

„Indien de rechthebbende op een pensioen of rente, verschuldigd krachtens de wettelijke regeling van een lidstaat, of op pensioenen of renten, verschuldigd krachtens de wettelijke regelingen van twee of meer lidstaten, woont op het grondgebied van een lidstaat waarvan de wettelijke regeling voor het recht op verstrekkingen geen voorwaarden stelt inzake de verzekering of de arbeid en krachtens de wettelijke regeling waarvan geen pensioen of rente verschuldigd is, komen de aan hem en aan zijn gezinsleden verleende verstrekkingen voor rekening van het overeenkomstig artikel 28, lid 2, bepaalde orgaan van een van de ter zake van pensioenen bevoegde lidstaten, voor zover de betrokken rechthebbende en zijn gezinsleden recht zouden hebben op deze verstrekkingen krachtens de wettelijke regeling die wordt toegepast door het bedoelde orgaan indien zij woonden op het grondgebied van de lidstaat waar dit orgaan is gevestigd.”

6 Artikel 95, lid 1, van verordening (EEG) nr. 574/72 van de Raad van 21 maart 1972 tot vaststelling van de wijze van toepassing van verordening (EEG) nr. 1408/71, zoals gewijzigd en bijgewerkt bij verordening nr. 118/97, luidt als volgt:

„Het bedrag van de krachtens artikel 28, lid 1, [...] van verordening [nr. 1408/71] verleende verstrekkingen wordt door de [b]evoegde organen vergoed aan de organen die genoemde verstrekkingen hebben verleend, op basis van een vast bedrag dat het bedrag van de werkelijke uitgaven zo dicht mogelijk benadert.”

Verdragsrecht

7 Artikel 18, leden 1 en 2, van de overeenkomst van 14 mei 2003 tussen de Republiek Polen en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (umowa z dnia 14 maja 2003 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, Dz. U. van 20 januari 2005, nr. 12, poz. 90; hierna: „overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting”) bepaalt:

„1. Pensioenen en soortgelijke prestaties of renten, die een in een overeenkomstsluitende staat woonachtige persoon uit een andere overeenkomstsluitende staat ontvangt, kunnen enkel in de eerste staat worden belast.

2. Afgezien van lid 1, kunnen de betalingen die een in een overeenkomstsluitende staat woonachtige persoon uit het wettelijke socialezekerheidsstelsel van een andere overeenkomstsluitende staat heeft ontvangen, alleen in die andere staat worden belast.”

Nationale regeling

8 Artikel 3, lid 1, van de wet van 26 juli 1991 op de inkomstenbelasting van natuurlijke personen (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. van 2000, nr. 14, poz. 176; hierna: „wet op de inkomstenbelasting”) bepaalt:

„Natuurlijke personen die hun vaste woonplaats op het grondgebied van de Republiek Polen

hebben, zijn over hun gehele inkomen belastingplichtig ongeacht de plaats van ontstaan van de inkomsten [...]"

9 Artikel 21, lid 1, punt 58, sub b, van de wet op de inkomstenbelasting bepaalt:

„Zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting: [...] de betalingen die een aangeslotene heeft ontvangen [...] uit de bijeengebrachte fondsen in het kader van een pensioenregeling voor werknemers.”

10 Artikel 27b van dezelfde wet luidt als volgt:

„1. Van de [...] inkomstenbelasting wordt om te beginnen het bedrag afgetrokken van de ziekteverzekeringspremies als bedoeld in de wet van 27 augustus 2004 inzake de met openbare middelen gefinancierde gezondheidszorgprestaties [ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o ?wiadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze ?rodków publicznych, Dz. U. nr. 210, poz. 2135] [...]:

1) die in het belastingjaar rechtstreeks door de belastingplichtige zijn betaald overeenkomstig de bepalingen van de wet inzake de met openbare middelen gefinancierde gezondheidszorgprestaties,

2) die in het belastingjaar door de betaler zijn ingehouden overeenkomstig de bepalingen van de wet inzake de met openbare middelen gefinancierde gezondheidszorgprestaties.

De aftrek geldt niet voor premies waarvan de berekeningsgrondslag wordt gevormd door het inkomen (inkomsten) dat op basis van artikel 21 [...] van belasting is vrijgesteld, of voor premies waarvan de berekeningsgrondslag wordt gevormd door het inkomen, waarover op basis van de bepalingen van de belastingwet geen belasting wordt geheven.

2. Het bedrag van de ziekteverzekeringspremies waarmee de [in lid 1 bedoelde inkomsten]belasting wordt verlaagd, kan niet meer dan 7,75 % van de berekeningsgrondslag van die premies bedragen.

3. De hoogte van de uitgaven voor de in lid 1 vermelde doeleinden wordt bepaald op basis van documenten waaruit blijkt dat de betrokkene die uitgaven heeft gedaan.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

11 Rüffler heeft eerst in Duitsland gewoond en daar werkzaamheden in loondienst verricht. Vervolgens is hij in Polen gaan wonen, waar hij sinds 2005 samen met zijn echtgenote zijn vaste woonplaats heeft. Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt niet dat hij in Polen een beroepsactiviteit heeft uitgeoefend sinds de overbrenging van zijn woonplaats.

12 Op het ogenblik van de feiten in het hoofdgeding waren de enige inkomsten van Rüffler twee Duitse pensioenuitkeringen, te weten:

- een invaliditeitspensioen, betaald door een Duits verzekeringsorgaan voor werknemers, het Landesversicherungsanstalt (regionale verzekeringsinstantie), op basis van 70 % arbeidsongeschiktheid; dit is een betaling door het Duitse wettelijke socialezekerheidsstelsel;
- een door de onderneming Volkswagen betaald bedrijfspensioen.

13 Deze twee uitkeringen worden op een bankrekening van Rüffler in Duitsland gestort. In diezelfde lidstaat worden dus ook de overeenkomstige premies, waaronder de ziekteverzekeringspremies, afgedragen.

14 De premie voor de wettelijke ziekteverzekering die wordt betaald over het bedrijfspensioen dat Rüffler in Duitsland ontvangt, wordt tegen het tarief van 14,3 % afgedragen aan het Duitse ziekteverzekeringsorgaan, Deutsche BKK-West te Wolfsburg. Overeenkomstig artikel 28 van verordening nr. 1408/71 hebben Rüffler en zijn echtgenote een recht – dat is bevestigd door het Narodowy Fundusz Zdrowia (Pools nationaal gezondheidsfonds) – op gezondheidszorgprestaties op het Poolse grondgebied. Deze prestaties worden in Polen verstrekt ten laste van het Duitse ziekteverzekeringsorgaan.

15 Rüffler is in Polen onbeperkt belastingplichtig overeenkomstig artikel 3, lid 1, van de wet op de inkomstenbelasting.

16 Overeenkomstig artikel 18, lid 2, van de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting wordt het invaliditeitspensioen, dat in Duitsland door het Landesversicherungsanstalt wordt uitbetaald, belast in diezelfde lidstaat. Daarentegen wordt overeenkomstig artikel 18, lid 1, over het in Duitsland door Volkswagen betaalde bedrijfspensioen uitsluitend in Polen belasting geheven.

17 In 2006 heeft Rüffler de Poolse belastingautoriteit verzocht dat het bedrag van de in Duitsland betaalde ziekteverzekeringspremies in mindering wordt gebracht op de inkomstenbelasting die hij in Polen verschuldigd is over het bedrijfspensioen dat hij in Duitsland ontvangt.

18 Bij beslissing van 28 november 2006 heeft de Poolse belastingautoriteit dit verzoek afgewezen, op grond dat volgens artikel 27b van de wet op de inkomstenbelasting enkel de ziekteverzekeringspremies kunnen worden afgetrokken die overeenkomstig de Poolse wet inzake de met openbare middelen gefinancierde gezondheidszorgprestaties zijn betaald. Rüffler betaalt evenwel geen ziekteverzekeringspremies in Polen.

19 In een schrijven van 2 februari 2007 heeft Rüffler bij de Dyrektor bezwaar gemaakt tegen deze afwijzingsbeslissing. Daarbij heeft hij aangevoerd dat de belastingautoriteit het Poolse belastingrecht selectief heeft toegepast en de bepalingen van het gemeenschapsrecht buiten beschouwing heeft gelaten.

20 Bij beslissing van 23 februari 2007 heeft de Dyrektor geweigerd de beslissing van de belastingautoriteit van 28 november 2006 inzake de uitlegging van de werkingssfeer en de toepassingswijze van het Poolse belastingrecht met betrekking tot de werkingssfeer en de toepassingswijze ervan te wijzigen, voor zover het volgens die beslissing niet mogelijk was op de in Polen betaalde belasting de in een andere lidstaat betaalde ziekteverzekeringspremies in mindering te brengen. Aldus heeft hij de door de belastingautoriteit verstrekte uitlegging van artikel 27b van de wet op de inkomstenbelasting bevestigd en gesteld dat voor de belastingautoriteiten die op basis van de rechtsvoorschriften moeten beslissen, in het bijzonder op het gebied van tegemoetkoming en belastingvermindering, een ruime uitlegging van artikel 27b van de wet op de inkomstenbelasting niet geoorloofd was.

21 Rüffler had in het kader van zijn bezwaar bij de Dyrektor ook aangevoerd dat zijn bedrijfspensioen overeenkomstig artikel 21, lid 1, punt 58, sub b, van de wet op de inkomstenbelasting van inkomstenbelasting moest worden vrijgesteld. Dit betoog werd eveneens afgewezen, op grond dat deze bepaling in casu niet van toepassing was omdat zij enkel

betrekking had op personen die zich hadden aangesloten bij een pensioenregeling voor werknemers in de zin van de bepalingen van de Poolse wet inzake pensioenregelingen voor werknemers, dus „werknemers” in de zin van de bepalingen van Pools recht.

22 Rüffler heeft daarop bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (administratieve rechtbank te Wrocław) beroep ingesteld tegen de beslissing van 23 februari 2007 op grond van strijdigheid ervan met artikel 27b van de wet op de inkomstenbelasting. Hij heeft nietigverklaring van deze beslissing en van de beslissing van de belastingautoriteit van 28 november 2006 gevorderd, voor zover volgens die beslissingen in een andere lidstaat betaalde ziekteverzekeringspremies niet in mindering kunnen worden gebracht op de in Polen verschuldigde inkomstenbelasting.

23 Door een dergelijke beperking van het recht op vermindering van de inkomstenbelasting, die ertoe leidt dat dit belastingvoordeel enkel wordt toegekend aan belastingplichtigen die hun ziekteverzekeringspremies aan een Pools verzekeringsorgaan hebben betaald, worden volgens Rüffler personen die in Polen inkomstenbelasting betalen, op discriminerende wijze onderscheiden naar de plaats waar zij hun bijdragen voor de wettelijke ziekteverzekering betalen.

24 Rüffler heeft tevens betoogd dat de uitlegging van de nationale bepalingen van belastingrecht onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht, met name met het beginsel van het vrije verkeer van personen dat is neergelegd in artikel 39 EG. Tot staving van die opvatting wordt een beroep gedaan op het arrest van het Hof van 30 januari 2007, Commissie/Denemarken (C-150/04, Jurispr. blz. I-1163).

25 De verwijzende rechter is van mening dat de ziekteverzekeringspremie die Rüffler op basis van de bepalingen van Duits recht betaalt, naar haar aard en doel identiek is aan de premie die Poolse belastingplichtigen krachtens de Poolse wet betalen. Zowel in het Duitse als in het Poolse recht moeten de rechthebbenden op een pensioen een dergelijke premie betalen. Het verschil is gelegen in de hoogte van de ziekteverzekeringspremie, te weten 14,30 % in Duitsland en 9 % in Polen, alsmede in de nationale rechtsgrondslag waaruit de betalingsplicht voortvloeit.

26 De verwijzende rechter vraagt zich af, of in een geval waarin de belastingplichtige ingezetene over het in Duitsland ontvangen pensioen in Polen inkomstenbelasting moet betalen, mag worden geweigerd, op het bedrag van deze belasting de in Duitsland betaalde ziekteverzekeringspremie in mindering te brengen, louter op grond dat die premie niet op basis van nationaal Pools recht is betaald en valt onder het Duitse socialezekerheidsstelsel.

27 Hij vraagt zich af of deze uitlegging van artikel 27b van de wet op de inkomstenbelasting geen discriminatie vormt jegens belastingplichtigen die gebruikmaken van hun recht van vrij verkeer en aan wie in de lidstaat van belastingheffing de mogelijkheid wordt ontnomen om in een andere lidstaat betaalde ziekteverzekeringspremies op de belasting in mindering te brengen, gesteld dat die belastingplichtigen deze premies niet reeds in laatstgenoemde staat hebben afgetrokken.

28 Blijkens het aan het Hof overgelegde dossier heeft het Trybunał Konstytucyjny (Pools Grondwettelijk Hof) bij arrest van 7 november 2007 (K 18/06, Dz. U. van 2007, nr. 211, poz. 1549) geoordeeld dat artikel 27b, lid 1, van de wet op de inkomstenbelasting niet in overeenstemming was met artikel 32 van de Poolse Grondwet juncto artikel 2 van dezelfde Grondwet, voor zover daarbij voor bepaalde belastingplichtigen de mogelijkheid wordt uitgesloten om de ziekteverzekeringspremies af te trekken van de inkomstenbelasting die is verschuldigd wegens een buiten het Poolse grondgebied uitgeoefende werkzaamheid, terwijl deze premies niet werden afgetrokken van het inkomen in de lidstaat op het grondgebied waarvan deze werkzaamheid werd uitgeoefend. Volgens dit arrest is artikel 27b, lid 1, van de wet op de inkomstenbelasting niet meer

van kracht sinds 30 november 2008.

29 Daarop heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de artikelen 12, eerste alinea, EG en 39, leden 1 en 2, EG aldus worden uitgelegd, dat zij zich verzetten tegen een nationale bepaling als neergelegd in artikel 27b van de wet [op de inkomstenbelasting], waarbij het recht om op de inkomstenbelasting het bedrag van de premies aan de wettelijke ziekteverzekering in mindering te brengen, wordt beperkt tot uitsluitend op basis van nationaal recht betaalde premies, in het geval dat een ingezetene van de in Polen belaste inkomsten premies aan een wettelijke ziekteverzekering in een andere lidstaat afdraagt?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Ontvankelijkheid

Bij het Hof ingediende opmerkingen

30 In de eerste plaats heeft de Poolse regering twijfels over de ontvankelijkheid van de voorgelegde vraag, op grond dat in de verwijzingsbeslissing het feitelijke en juridische kader van het geding onvoldoende wordt uiteengezet.

31 Zo ontbreekt in de verwijzingsbeslissing een gegeven dat nochtans belangrijk is in de context van een ander belastingvoordeel dan hetwelk in het hoofdgeding aan de orde is, te weten het recht op vrijstelling van inkomstenbelasting overeenkomstig artikel 21, lid 1, punt 58, sub b, van de wet op de inkomstenbelasting. Volgens deze bepaling zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting „de betalingen die een aangeslotene heeft ontvangen uit de bijeengebrachte fondsen in het kader van een pensioenregeling voor werknemers”.

32 In casu wordt in de verwijzingsbeslissing niet duidelijk vermeld of het door Volkswagen betaalde bedrijfspensioen het equivalent is in Duitsland van de betalingen die in het kader van een Poolse pensioenregeling voor werknemers worden verricht, dan wel een andere vorm van ouderdomsverzekering uitmaakt.

33 In de tweede plaats is de Poolse regering van mening dat de gestelde vraag ook niet-ontvankelijk is omdat een prejudiciële beslissing niet noodzakelijk is voor de oplossing van het hoofdgeding in de zin van artikel 234 EG. Op het hoofdgeding moet immers uitsluitend op basis van het nationale recht uitspraak worden gedaan.

34 Indien het door Volkswagen betaalde bedrijfspensioen het equivalent is in Duitsland van de betalingen die in het kader van een Poolse pensioenregeling voor werknemers worden verricht, moet dit bedrijfspensioen volgens de Poolse regering worden geacht binnen de werkingssfeer van artikel 21, lid 1, punt 58, sub b, van de wet op de inkomstenbelasting te vallen, aangezien deze bepaling niet louter ziet op betalingen krachtens een Poolse pensioenregeling voor werknemers. In een dergelijke hypothese moeten de inkomsten die Rüffler op grond van dit pensioen ontvangt, in Polen worden vrijgesteld van belasting.

35 De Poolse regering merkt vervolgens op dat volgens artikel 27b, lid 1, laatste alinea, van de wet op de inkomstenbelasting het recht waarop Rüffler in het kader van het hoofdgeding aanspraak maakt, te weten het recht om op de belasting het bedrag van de ziekteverzekeringspremies in mindering te brengen, uitgesloten is wanneer de ziekteverzekeringspremies verband houden met inkomen dat op basis van artikel 21 van dezelfde wet is vrijgesteld. Indien het Duitse pensioen een dergelijk vrijgesteld inkomen vormt, is het dus

niet mogelijk om overeenkomstig artikel 27b, lid 1, laatste alinea, van de wet op de inkomstenbelasting op het bedrag van de inkomstenbelasting het bedrag van de ziekteverzekeringspremies in mindering te brengen, waarbij het van geen belang is in welke staat deze premies werden betaald. Op het voor de nationale rechter aanhangige geding moet derhalve uitsluitend op basis van het nationale recht uitspraak worden gedaan.

Beoordeling door het Hof

36 Volgens vaste rechtspraak is het in het kader van de procedure van artikel 234 EG uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van gemeenschapsrecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie in het bijzonder arresten van 13 maart 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Jurispr. blz. I-2099, punt 38; 4 december 2008, *Zablocka-Weyhermüller*, C-221/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 20, en 10 maart 2009, *Hartlauer*, C-169/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 24).

37 Het Hof heeft echter eveneens geoordeeld dat het in uitzonderlijke omstandigheden aan hem staat om, ter toetsing van zijn eigen bevoegdheid, een onderzoek in te stellen naar de omstandigheden waaronder het door de nationale rechter is geadieerd (zie in die zin arrest van 16 december 1981, *Foglia*, 244/80, Jurispr. blz. 3045, punt 21; zie ook arrest *PreussenElektra*, reeds aangehaald, punt 39, en arrest van 21 januari 2003, *Bacardi-Martini en Cellier des Dauphins*, C-318/00, Jurispr. blz. I-905, punt 42).

38 Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is, of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die voor hem noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (reeds aangehaalde arresten *PreussenElektra*, punt 39, en *Zablocka-Weyhermüller*, punt 20).

39 Wat om te beginnen de door de *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Wrocławiu* gestelde vraag betreft, dient te worden vastgesteld dat uit de verwijzingsbeslissing duidelijk blijkt dat het hoofdgeding en de prejudiciële vraag enkel betrekking hebben op het recht om op de belasting de ziekteverzekeringspremies in mindering te brengen, en niet op de weigering om het bedrijfspensioen van belasting vrij te stellen.

40 Het argument dat *Rüffler* heeft aangevoerd in het kader van zijn bezwaar tegen de beslissing van de belastingautoriteit in eerste aanleg en dat door de *Dyrektor* werd afgewezen, volgens hetwelk zijn bedrijfspensioen in Polen dient te worden vrijgesteld van inkomstenbelasting, wordt immers niet aan de orde gesteld in het kader van het door *Rüffler* bij de verwijzende rechter ingestelde beroep. Dit beroep beoogt de nietigverklaring van de beslissing van de *Dyrektor* voor zover daarbij wordt bevestigd dat, gelet op de situatie van de verzoekende partij in het hoofdgeding, geen belastingvermindering kan worden verkregen krachtens artikel 27b van de wet op de inkomstenbelasting.

41 Verder acht het Hof zich voldoende ingelicht over de status van *Rüffler* en over de aard van de premies en het bedrijfspensioen die in Duitsland werden betaald, om een nuttig antwoord te kunnen geven aan de verwijzende rechter.

42 Deze rechter wijst immers in zijn beslissing erop dat het in Duitsland betaalde bedrijfspensioen valt onder de „pensioenen en soortgelijke prestaties of renten, die een in een overeenkomstsluitende staat woonachtige persoon [...] ontvangt” in de zin van artikel 18, lid 1, van de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting. Hij is van mening dat de ziekteverzekeringspremies die van het bedrijfspensioen worden afgetrokken en door Rüffler op basis van de bepalingen van Duits recht worden betaald, naar hun aard en doel identiek zijn aan de premies die Poolse belastingplichtigen krachtens de Poolse wet betalen.

43 Bijgevolg blijkt niet duidelijk dat de gevraagde uitlegging geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, dat het vraagstuk van hypothetische aard is, of dat het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die voor hem noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vraag.

44 De gestelde vraag is derhalve ontvankelijk.

Ten gronde

Bij het Hof ingediende opmerkingen

45 Rüffler, de Griekse regering, de Commissie van de Europese Gemeenschappen en de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA zijn van mening dat het gemeenschapsrecht zich verzet tegen een regeling van een lidstaat, of de uitlegging ervan door de belastingautoriteit, volgens welke het recht om op de inkomstenbelasting de ziekteverzekeringspremies in mindering te brengen, wordt beperkt tot uitsluitend in het kader van de nationale wettelijke ziekteverzekering betaalde ziekteverzekeringspremies.

46 Volgens de Griekse regering en de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA verzetten de artikelen 12 EG en 39 EG zich ertegen dat de lidstaat waarin de belastingplichtige zijn vaste woonplaats heeft en onbeperkt belastingplichtig is, weigert om deze belastingplichtige een belastingvermindering toe te kennen in verband met de premies die deze aan het ziekteverzekeringsorgaan van een andere lidstaat heeft betaald, voor zover de belastingplichtige deze premies niet heeft afgetrokken in deze tweede staat waarin hij zijn belastbaar inkomen ontvangt. Een dergelijke behandeling benadeelt belastingplichtigen die gebruik hebben gemaakt van het recht van vrij verkeer en aan wie in de staat van belastingheffing de mogelijkheid wordt ontnomen om op de door hen verschuldigde belasting premies in mindering te brengen die aan een wettelijk ziekteverzekeringsorgaan van een andere lidstaat werden betaald.

47 De Commissie leidt uit de gegevens van de verwijzingsbeslissing af dat Rüffler geen beroepsactiviteit uitoefende op het ogenblik van het hoofdgeding en voorts dat hij sinds 2005 in Polen zijn vaste woonplaats heeft als gepensioneerd op grond van werkzaamheden in loondienst die hij in Duitsland heeft verricht. Ook is zij van mening dat bij gebreke van enig verband tussen het verblijf van Rüffler op het Poolse grondgebied en de uitoefening van een beroepsactiviteit, de situatie van Rüffler niet dient te worden beoordeeld tegen de achtergrond van artikel 39 EG. Het hoofdgeding moet worden beoordeeld op basis van artikel 12 EG juncto artikel 18 EG.

48 Volgens de Commissie druist het in tegen de artikelen 12, eerste alinea, EG en 18, lid 1, EG, dat een nationale regeling als artikel 27b van de wet op de inkomstenbelasting enkel voorziet in het recht om op het bedrag van de inkomstenbelasting de aan het Poolse ziekteverzekeringsstelsel betaalde ziekteverzekeringspremies in mindering te brengen, zodat hierdoor de premies worden uitgesloten die zijn betaald aan het wettelijke ziekteverzekeringsstelsel van een andere lidstaat waarin de in Polen belastbare inkomsten zijn ontvangen.

49 Aangezien de Poolse regering de gestelde vraag niet-ontvankelijk achtte, heeft zij zich niet uitgesproken ten gronde.

Beoordeling door het Hof

– Toepasselijke bepalingen van het EG-Verdrag

50 Blijkens de verwijzingsbeslissing woont Rüffler sinds 2005 permanent in Polen met zijn echtgenote, als gepensioneerde op grond van een werkzaamheid in loondienst die hij in Duitsland heeft verricht. Volgens de verwijzingsbeslissing had Rüffler op het tijdstip waarop het hoofdgeding is ontstaan, als enige inkomsten een ouderdomspensioen en een invaliditeitspensioen, die beide in Duitsland werden ontvangen. Rüffler oefende dus geen beroepsactiviteit uit op het ogenblik waarop het hoofdgeding is ontstaan.

51 Bovendien blijkt niet uit het aan het Hof overgelegde dossier dat Rüffler voordien in Polen heeft gewerkt of naar Polen is gegaan om daar arbeid in loondienst te zoeken.

52 Het Hof heeft reeds in het arrest van 9 november 2006, Turpeinen (C-520/04, Jurispr. blz. I-10685, punt 16), geoordeeld dat een persoon die zijn volledige beroepswerkzaamheid heeft uitgeoefend in de lidstaat waarvan hij onderdaan is en pas na zijn pensionering gebruik heeft gemaakt van zijn recht om in een andere lidstaat te verblijven zonder de bedoeling te hebben daar een werkzaamheid in loondienst uit te oefenen, zich niet kan beroepen op het vrije verkeer van werknemers.

53 Dit lijkt het geval te zijn bij Rüffler, gelet op de feiten van het hoofdgeding zoals die blijken uit de verwijzingsbeslissing.

54 Aangezien het hoofdgeding niet valt onder artikel 39 EG, dient te worden onderzocht welke bepaling van het Verdrag van toepassing is op een situatie als die van Rüffler.

55 Als Duits staatsburger heeft Rüffler de bij artikel 17, lid 1, EG ingevoerde status van burger van de Unie en kan hij zich dus eventueel beroepen op de bij deze status horende rechten, met name op het recht van vrij verkeer en verblijf, zoals toegekend door artikel 18, lid 1, EG (zie in die zin arrest van 22 mei 2008, Nerkowska, C-499/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 22, en arrest Zablocka-Weyhermüller, reeds aangehaald, punt 26).

56 Een situatie als die van Rüffler wordt beheerst door het recht van de burgers van de Unie om vrij in de lidstaten te reizen en te verblijven. Een persoon die na zijn pensionering de lidstaat waarvan hij onderdaan is en waarin hij zijn volledige beroepswerkzaamheid heeft uitgeoefend, verlaat om zich in een andere lidstaat te vestigen, maakt immers gebruik van het in artikel 18, lid 1, EG aan elke burger van de Unie toegekende recht om vrij te reizen en te verblijven op het grondgebied van de lidstaten (zie in die zin arrest Turpeinen, reeds aangehaald, punten 16-19).

57 Opgemerkt zij dat, ook al heeft de verwijzende rechter in zijn prejudiciële vraag niet verwezen naar artikel 18 EG, een en ander evenwel niet belet dat het Hof de nationale rechter alle

uitleggingsgegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht verschaft die nuttig kunnen zijn met het oog op een beslissing in de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of er in zijn vraag naar wordt verwezen (zie in die zin arresten van 12 december 1990, SARPP, C-241/89, Jurispr. blz. I-4695, punt 8; 21 februari 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Jurispr. blz. I-1711, punt 29, en 26 april 2007, Alevizos, C-392/05, Jurispr. blz. I-3505, punt 64).

58 De situatie van Rüffler moet dus worden onderzocht tegen de achtergrond van het in artikel 18 EG geformuleerde beginsel van het recht van vrij verkeer en verblijf van de burgers van de Unie in de lidstaten.

59 Wat ten slotte artikel 12 EG betreft, bepaalt de eerste alinea van dit artikel dat binnen de werkingssfeer van het Verdrag en onverminderd de bijzondere bepalingen daarin gesteld, elke discriminatie op grond van nationaliteit verboden is. Volgens vaste rechtspraak houdt het in artikel 12 EG geformuleerde discriminatieverbod in dat, behoudens objectieve rechtvaardiging, vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld (arrest van 12 juli 2005, Schempp, C-403/03, Jurispr. blz. I-6421, punt 28).

– Verenigbaarheid met artikel 18 EG

60 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 18 EG in de weg staat aan een regeling van een lidstaat, volgens welke de betaalde ziekteverzekeringspremies slechts in mindering mogen worden gebracht op de inkomstenbelasting indien deze premies in deze lidstaat op basis van nationaal recht werden betaald, en waardoor de toekenning van een dergelijk belastingvoordeel wordt geweigerd wanneer de premies die kunnen worden afgetrokken van de in deze lidstaat verschuldigde inkomstenbelasting, werden betaald in het kader van een wettelijk ziekteverzekeringstelsel van een andere lidstaat.

61 Om te beginnen dient te worden opgemerkt dat de verwijzende rechter in het kader van deze vraag ervan uitgaat dat de ziekteverzekeringspremies waarvan in het hoofdgeding de inaanmerkingneming wordt gevraagd voor een belastingvermindering, fiscaal nog niet in aanmerking werden genomen in de lidstaat waarin zij werden betaald.

62 Volgens de rechtspraak van het Hof dient de hoedanigheid van burger van de Unie de primaire hoedanigheid van de staatsburgers van de lidstaten te zijn, en verleent zij degenen onder deze staatsburgers die zich in dezelfde situatie bevinden, ongeacht hun nationaliteit en onverminderd de uitdrukkelijk vastgestelde uitzonderingen, ter zake van de werkingssfeer *ratione materiae* van het Verdrag aanspraak op een gelijke behandeling rechtens (zie met name arresten van 29 april 2004, Pusa, C-224/02, Jurispr. blz. I-5763, punt 16; 11 september 2007, Schwarz en Gootjes-Schwarz, C-76/05, Jurispr. blz. I-6849, punt 86, en 16 december 2008, Huber, C-524/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 69).

63 Tot de situaties die binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen, behoren die waarin gebruik wordt gemaakt van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden, met name van de in artikel 18 EG neergelegde vrijheid om op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven (reeds aangehaalde arresten Pusa, punt 17, en Schwarz en Gootjes-Schwarz, punt 87).

64 Aangezien een burger van de Unie in elke lidstaat recht heeft op dezelfde behandeling rechtens als de staatsburgers van deze lidstaat die zich in dezelfde situatie bevinden, zou het onverenigbaar zijn met het beginsel van het vrije verkeer indien deze burger in de ontvangende lidstaat minder gunstig wordt behandeld dan wanneer hij geen gebruik zou hebben gemaakt van de door het Verdrag verleende rechten inzake vrij verkeer (zie, *mutatis mutandis*, met betrekking tot de behandeling in de lidstaat waarvan de burger van de Unie de nationaliteit heeft, arresten

Pusa, reeds aangehaald, punt 18, en Schwarz en Gootjes-Schwarz, reeds aangehaald, punt 88, en arrest van 11 september 2007, Commissie/Duitsland, C-318/05, Jurispr. blz. I-6957, punt 127).

65 Deze rechten kunnen hun volle werking immers niet ontplooiën indien een staatsburger van een lidstaat ervan kan worden afgebracht, deze rechten uit te oefenen, door belemmeringen die bij zijn verblijf in de lidstaat van ontvangst worden opgeworpen door een nationale regeling die hem benadeelt wegens het feit dat hij deze rechten heeft uitgeoefend (zie in die zin arrest Pusa, reeds aangehaald, punt 19; zie ook arrest van 26 oktober 2006, Tas-Hagen en Tas, C-192/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 30, en arrest Zablocka-Weyhermüller, reeds aangehaald, punt 34).

66 Derhalve moet worden nagegaan of een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, gemeenschapsonderdanen die zich in dezelfde situatie bevinden, verschillend behandelt in die zin dat personen die gebruik hebben gemaakt van hun recht van vrij verkeer, ongunstiger worden behandeld, en, indien dit wordt bewezen, of dit verschil in behandeling in voorkomend geval kan worden gerechtvaardigd.

67 Een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, behandelt ingezetene belastingplichtigen verschillend naargelang de ziekteverzekeringspremies die kunnen worden afgetrokken van de in Polen verschuldigde inkomstenbelasting, werden betaald in het kader van het nationale wettelijke ziekteverzekeringssysteem of niet. Overeenkomstig een dergelijke regeling hebben alleen de belastingplichtigen van wie de ziekteverzekeringspremies in de lidstaat van belastingheffing werden betaald, recht op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvermindering.

68 Wat de heffing van belasting over hun inkomsten in Polen betreft, dient te worden opgemerkt dat ingezetene belastingplichtigen die premies betalen aan het Poolse ziekteverzekeringssysteem, en ingezetene belastingplichtigen die vallen onder een wettelijk ziekteverzekeringssysteem van een andere lidstaat, zich objectief gezien niet in verschillende situaties bevinden die een dergelijk verschil in behandeling naar de plaats waar de premies zijn betaald, kunnen verklaren.

69 De situatie van een gepensioneerd belastingplichtige, zoals Rüffler, die in Polen woont en pensioenuitkeringen ontvangt die worden betaald in het kader van het wettelijke ziekteverzekeringssysteem van een andere lidstaat, en de situatie van een Poolse gepensioneerd die ook in Polen woont maar zijn pensioen ontvangt in het kader van het Poolse ziekteverzekeringssysteem, zijn vergelijkbaar wat de heffingsbeginselen betreft, aangezien beide personen in Polen onbeperkt belastingplichtig zijn.

70 In deze lidstaat moet derhalve belasting over hun inkomsten worden geheven volgens dezelfde beginselen, en dus op basis van dezelfde belastingvoordelen, te weten, in het kader van het hoofdgeding, dat van het recht op vermindering van de inkomstenbelasting.

71 Verder moet met klem erop worden gewezen dat in het geval van Rüffler de in Duitsland door hem betaalde premies vallen onder de wettelijke ziekteverzekering in Duitsland. Deze premies worden rechtstreeks geheven over de inkomsten die hij ontvangt, te weten het bedrijfspensioen en het invaliditeitspensioen, en afgedragen aan het Duitse ziekteverzekeringssysteem. Na de overbrenging van zijn woonplaats naar Polen is Rüffler zijn bedrijfspensioen en invaliditeitspensioen uit Duitsland blijven ontvangen en overeenkomstig de artikelen 28 en 28 bis van verordening nr. 1408/71 heeft hij in Polen recht op gezondheidszorgprestaties, waarvan de kosten vervolgens worden vergoed door zijn Duitse ziekteverzekering.

72 Er dient te worden geoordeeld dat, voor zover een belastingvoordeel inzake

ziekteverzekeringspremies enkel wordt toegekend indien deze premies aan een Poolse ziekteverzekeringsorgaan werden betaald, waardoor dit voordeel wordt geweigerd aan belastingplichtigen die premies hebben betaald aan een orgaan van een andere lidstaat, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling de belastingplichtigen benadeelt die, zoals Rüffler, hun recht van vrij verkeer hebben uitgeoefend door de lidstaat waarin zij hun volledige beroepswerkzaamheid hebben uitgeoefend, te verlaten om in Polen te gaan wonen.

73 Een dergelijke nationale wettelijke regeling, die bepaalde staatsburgers van een lidstaat benadeelt op de enkele grond dat zij hun recht om in een andere lidstaat te reizen hebben uitgeoefend, vormt een beperking van de vrijheden die elke burger van de Unie op grond van artikel 18, lid 1, EG geniet.

74 Een dergelijke beperking kan uit het oogpunt van het gemeenschapsrecht slechts gerechtvaardigd zijn, indien zij is gebaseerd op objectieve overwegingen die losstaan van de nationaliteit van de betrokken personen en evenredig zijn aan het door het nationale recht rechtmatig nagestreefde doel (arrest van 18 juli 2006, De Cuyper, C-406/04, Jurispr. blz. I-6947, punt 40; arresten Tas-Hagen en Tas, reeds aangehaald, punt 33, en Zablocka-Weyhermüller, reeds aangehaald, punt 37).

75 Derhalve dient nog te worden vastgesteld of er objectieve criteria bestaan die een verschillende fiscale behandeling als die in het hoofdgeding rechtvaardigen.

76 De Poolse regering heeft op dit punt geen argumenten aangevoerd.

77 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af, of het feit dat belastingplichtigen die hun premies aan de wettelijke ziekteverzekering betalen aan buitenlandse organen, niet bijdragen aan de financiering van het Poolse ziekteverzekeringstelsel, aangezien het buitenlandse orgaan enkel de kosten vergoedt – dit wil zeggen doorstort aan het nationale gezondheidsfonds van de Republiek Polen – van de gezondheidszorgprestaties die daadwerkelijk aan deze belastingplichtigen zijn verstrekt op het Poolse grondgebied, een afdoende objectieve rechtvaardiging kan vormen voor de verschillende fiscale behandeling die voortvloeit uit artikel 27b van de wet op de inkomstenbelasting.

78 Dergelijke rechtvaardigingsgronden kunnen niet worden aanvaard. De omstandigheid dat het Duitse wettelijke verzekeringsorgaan enkel de kosten draagt van de prestaties die daadwerkelijk aan Rüffler worden verstrekt, en dat de premies van deze laatste niet bijdragen aan de financiering van het Poolse ziekteverzekeringstelsel wanneer Rüffler geen gezondheidszorgprestaties worden verstrekt, kan immers een beperking als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet rechtvaardigen.

79 Zoals de verwijzende rechter alsmede de Commissie en de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA terecht hebben opgemerkt, vloeit het feit dat de kosten van de gezondheidszorgprestaties die aan in Polen wonende Duitse staatsburgers worden verstrekt, worden vergoed aan het Poolse nationale gezondheidsfonds door het bevoegde Duitse verzekeringsorgaan, voort uit de gezamenlijke toepassing van de gemeenschapsregeling inzake de coördinatie van de socialezekerheidsregelingen, in het bijzonder de artikelen 28 en 28 bis van verordening nr. 1408/71, alsmede uit artikel 95 van verordening nr. 574/72, zoals gewijzigd en bijgewerkt bij verordening nr. 118/97.

80 In het hoofdgeding vloeit hieruit met name voort dat, hoewel de ziekteverzekeringspremies van een Duitse staatsburger als Rüffler niet rechtstreeks worden betaald aan het Poolse nationale gezondheidsfonds, de medische kosten van deze staatsburger niet worden gedragen door het Poolse gezondheidszorgsysteem.

81 De regeling van afgeleid recht die de socialezekerheidsregelingen van de lidstaten coördineert, beoogt de sociale rechten te beschermen van de personen die zich binnen de Europese Unie verplaatsen en te waarborgen dat hun recht op socialezekerheidsuitkeringen niet wordt aangetast door het feit zelf van de uitoefening van hun recht van vrij verkeer. De uitoefening zelf van dit recht van vrij verkeer zou immers worden ontmoedigd wanneer de lidstaten met betrekking tot de fiscale behandeling van deze uitkeringen de personen mochten benadelen die socialezekerheidsuitkeringen ontvangen in het kader van het gezondheidszorgsysteem van een andere lidstaat.

82 Dienaangaande heeft het Hof in het arrest van 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 64), geoordeeld dat de toepassing van een ongunstiger fiscale behandeling, te weten een hoger belastingtarief, op niet-ingezetenen belastingplichtigen die geen bijdragen aan het stelsel van sociale zekerheid van Nederland betalen, in strijd was met artikel 52 van het Verdrag en niet kon worden gerechtvaardigd door de aansluiting of niet-aansluiting bij een bepaald nationaal stelsel van sociale zekerheid. Het Hof heeft op dit punt met klem erop gewezen dat de vaststelling van de lidstaat waarin de sociale premies worden betaald, louter voortvloeit uit de regeling die verordening nr. 1408/71 heeft ingevoerd. Het feit dat bepaalde belastingplichtigen niet bij een bepaald stelsel van sociale zekerheid zijn aangesloten, met als gevolg dat over hun inkomsten in de betrokken lidstaat geen premies voor dat stelsel worden geïnd, kan, zo hiervoor een grond bestaat, zich immers slechts voordoen doordat, ter zake van de vaststelling van de toe te passen wetgeving, het algemene dwingende stelsel van verordening nr. 1408/71 wordt toegepast (zie in die zin arrest Asscher, reeds aangehaald, punt 60).

83 Het Hof heeft gepreciseerd dat het feit dat de lidstaten niet zelf kunnen bepalen in hoeverre hun eigen wettelijke regeling of die van een andere lidstaat van toepassing is, aangezien zij gehouden zijn de vigerende bepalingen van gemeenschapsrecht na te leven, zich ertegen verzet dat een lidstaat door middel van fiscale maatregelen in werkelijkheid beoogt de niet-aansluiting bij zijn stelsel van sociale zekerheid en de niet-betaling van premies aan dat stelsel te compenseren (arrest Asscher, reeds aangehaald, punt 61).

84 Zoals de Commissie en de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA hebben aangevoerd, geldt dezelfde redenering mutatis mutandis voor de beperking van het recht op belastingvermindering voor de niet-premiebetalende belastingplichtigen in het hoofdgeding.

85 Aangezien de regels inzake de aansluiting bij een bepaald stelsel van sociale zekerheid van de burgers met een recht van vrij verblijf alsmede de regels inzake de betaling van de sociale premies aan dit stelsel rechtstreeks zijn vastgesteld door de bepalingen van verordening nr. 1408/71, dient dus te worden geoordeeld dat een lidstaat ingezetenen belastingplichtigen die op basis van de bepalingen van deze verordening premies betalen aan een stelsel van sociale zekerheid van een andere lidstaat, op het gebied van verblijf en belastingheffing niet ongunstiger mag behandelen.

86 Aangezien een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een beperking op artikel 18 EG vormt die niet objectief gerechtvaardigd is, hoeft geen uitspraak te worden gedaan over de verenigbaarheid ervan met artikel 12 EG.

87 In deze omstandigheden dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 18, lid

1, EG in de weg staat aan een regeling van een lidstaat, volgens welke de betaalde ziekteverzekeringspremies slechts in mindering mogen worden gebracht op de inkomstenbelasting indien deze premies in deze lidstaat op basis van nationaal recht werden betaald, en waardoor de toekenning van een dergelijk belastingvoordeel wordt geweigerd wanneer de premies die kunnen worden afgetrokken van de in deze lidstaat verschuldigde inkomstenbelasting, worden betaald in het kader van een wettelijk ziekteverzekeringstelsel van een andere lidstaat.

Kosten

88 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 18, lid 1, EG staat in de weg aan een regeling van een lidstaat, volgens welke de betaalde ziekteverzekeringspremies slechts in mindering mogen worden gebracht op de inkomstenbelasting indien deze premies in deze lidstaat op basis van nationaal recht werden betaald, en waardoor de toekenning van een dergelijk belastingvoordeel wordt geweigerd wanneer de premies die kunnen worden afgetrokken van de in deze lidstaat verschuldigde inkomstenbelasting, worden betaald in het kader van een wettelijk ziekteverzekeringstelsel van een andere lidstaat.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.