

Asia C-544/07

Uwe Rüffler

vastaan

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

(Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

EY 18 artikla – Tuloveroa koskeva lainsäädäntö – Tuloverosta tehtävä vähennys siinä jäsenvaltiossa, jossa verotus tapahtuu, suoritettujen sairausvakuutusmaksujen perusteella – Muissa jäsenvaltioissa suoritettujen vakuutusmaksujen perusteella tehtävän vähennyksen epääminen

Tuomion tiivistelmä

1. *Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Työntekijät – Perustamissopimuksen määräykset – Henkilöllinen soveltamisala*

(EY 39 artikla)

2. *Euroopan unionin kansalaisuus – Perustamissopimuksen määräykset – Henkilöllinen soveltamisala*

(EY 17 artiklan 1 kohta ja EY 18 artiklan 1 kohta)

3. *Euroopan unionin kansalaisuus – Vapaata liikkumista ja oleskelua jäsenvaltioiden alueella koskeva oikeus – Verolainsäädäntö*

(EY 18 artikla; neuvoston asetus N:o 1408/71)

1. Työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ei voi vedota henkilö, joka on työskennellyt koko ammattiuransa jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän on, ja joka on käyttänyt oikeutta oleskella toisessa jäsenvaltiossa vasta eläkkeelle jäätyään ilman, että hänellä olisi minkäänlaista aikomusta tehdä tässä toisessa jäsenvaltiossa palkkatyötä.

(ks. 52 kohta)

2. Henkilöllä, joka eläkkeelle jäämisen jälkeen lähtee siitä jäsenvaltiosta, jonka kansalainen hän on ja jossa hän on työskennellyt koko ammattiuransa, asettuakseen toiseen jäsenvaltioon, on EY 17 artiklan 1 kohdan mukainen unionin kansalaisen asema, ja hän voi siten käyttää tähän asemaan liittyviä oikeuksia. Hän käyttää nimittäin EY 18 artiklan 1 kohdan määräyksellä kaikille unionin kansalaisille myönnettyä oikeutta liikkua ja oleskella vapaasti jäsenvaltioiden alueella.

(ks. 55 ja 56 kohta)

3. EY 18 artiklan 1 kohdan kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion säännöstö, jossa suoritettujen sairausvakuutusmaksujen vähentämistä tuloveron määrästä koskevan oikeuden myöntäminen sidotaan edellytykseen, että nämä maksut on suoritettu tässä jäsenvaltiossa kansallisen oikeuden säännösten perusteella, ja joka johtaa tällaisen veroedun myöntämisen

epäämiseen silloin, kun vakuutusmaksut, jotka mahdollisesti voidaan vähentää tässä jäsenvaltiossa maksettavan tuloveron määrästä, suoritetaan toisen jäsenvaltion pakollisen sairausturvajärjestelmän mukaisesti.

Tällaisella säännöstöllä säädetään maassa asuvien verovelvollisten erilaisesta kohtelusta siltä osin kuin vain niillä verovelvollisilla, joiden sairausvakuutusmaksut on suoritettu siinä jäsenvaltiossa, jossa verotus tapahtuu, on oikeus kyseessä olevaan verovähennykseen. Heidän tulojensa verottamisesta kyseisessä jäsenvaltiossa on todettava, että niiden maassa asuvien verovelvollisten, jotka suorittavat mainitun jäsenvaltion sairausvakuutusjärjestelmän mukaisia maksuja, ja niiden verovelvollisten, jotka kuuluvat toisen jäsenvaltion pakollisen sairausturvajärjestelmän piiriin, tilanteet eivät ole objektiivisesti erilaisia siten, että tällainen erilainen kohtelu voitaisiin selittää vakuutusmaksujen suorittamispaikan perusteella, koska he ovat verotuksen suorittavassa jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisia. Tällainen kansallinen säännöstö, jossa asetetaan huonompaan asemaan ne verovelvolliset, jotka ovat käyttäneet liikkumisvapauttaan lähtemällä jäsenvaltiosta, jossa he ovat työskennelleet koko ammattiuransa, ja asettuneet asumaan kyseiseen jäsenvaltioon, merkitsee rajoitusta EY 18 artiklan 1 kohdassa kaikille unionin kansalaisille tunnustettuihin vapauksiin.

Se seikka, että yhtäältä toisen jäsenvaltion pakollisista sairausvakuutuksista vastaava laitos korvaa vain maassa asuvalle verovelvolliselle, joka suorittaa pakolliset sairausvakuutusmaksunsa tälle laitokselle, tosiasiallisesti suoritettujen etuuksien kustannukset, ja toisaalta se, että kun verovelvollinen ei saa sairausetuuksia, hänen vakuutusmaksuillaan ei rahoiteta kyseisen jäsenvaltion sairausvakuutusjärjestelmää, eivät voi oikeuttaa tällaista rajoitusta. Koska tämän vuoksi sekä oleskeluvapautta käyttävien kansalaisten kuulumista tiettyyn sosiaaliturvajärjestelmään että tähän järjestelmään liittyvien sosiaaliturvamaksujen suorittamista koskevista säännöistä on säädetty suoraan asetuksen N:o 1408/71 säännöksillä, on katsottava, että jäsenvaltio ei voi kohdella epäedullisemmalla tavalla sellaisten maassa asuvien verovelvollisten, jotka tämän asetuksen säännösten perusteella suorittavat vakuutusmaksuja toisen jäsenvaltion sosiaaliturvajärjestelmään, oleskelua ja verotusta.

(ks. 67–69, 72, 73, 78, 85 ja 87 kohta sekä tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

23 päivänä huhtikuuta 2009 (*)

EY 18 artikla – Tuloveroa koskeva lainsäädäntö – Tuloverosta tehtävä vähennys siinä jäsenvaltiossa, jossa verotus tapahtuu, suoritettujen sairausvakuutusmaksujen perusteella – Muissa jäsenvaltioissa suoritettujen vakuutusmaksujen perusteella tehtävän vähennyksen epääminen

Asiassa C-544/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Puola) on esittänyt 3.11.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 4.12.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Uwe Rüffler

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J. Klučka, U. Lohmus, P. Lindh ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- U. Rüffler, joka edustaa itseään,
- Puolan hallitus, asiamiehenään M. Dowgielewicz,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis, S. Alexandriou ja M. Tassopoulou,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja K. Herrmann,
- EFTAn valvontaviranomainen, asiamiehinään P. Bjørgan ja L. Young,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 12 ja EY 39 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Puolassa asuva Saksan kansalainen Rüffler ja Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Wrocławin veroviraston Wałbrzychin toimipiste, johtaja, jäljempänä Dyrektor) ja joka koskee Puolan verohallinnon kieltäytymistä myöntää Rüfflerille oikeutta tehdä vähennys tuloverosta hänen toisessa jäsenvaltiossa suorittamiensa sairausvakuutusmaksujen perusteella, vaikka tällainen vähennys myönnetään verovelvolliselle, jonka sairausvakuutusmaksut on suoritettu Puolassa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin, itsenäisiin ammatinharjoittajiin ja heidän perheenjäseniinsä 14.6.1971 annettun

neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1408/71, sellaisena kuin se on muutettuna ja ajan tasalle saatettuna 2.12.1996 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 118/97 (EYVL 1997, L 28, s. 1; jäljempänä asetus N:o 1408/71) 3 artiklan 1 kohdassa ilmaistaan yhdenvertaisen kohtelun periaate seuraavalla tavalla:

”Jollei tämän asetuksen erityisistä säännöksistä muuta johdu, jäsenvaltion alueella asuvat henkilöt, joihin tätä asetusta sovelletaan, ovat jäsenvaltion lainsäädännön mukaan samojen velvoitteiden alaisia ja nauttivat samoja etuja kuin tämän valtion kansalaiset.”

4 Asetuksen N:o 1408/71 28 artiklassa, jonka otsikko on ”Yhden tai useamman valtion lainsäädännön mukaan maksettavat eläkkeet tapauksissa, joissa ei ole oikeutta etuuksiin asuinmaassa”, säädetään seuraavaa:

”1. Eläkeläinen, jolla on oikeus eläkkeeseen yhden jäsenvaltion lainsäädännön mukaan tai eläkkeisiin kahden tai useamman jäsenvaltion lainsäädännön mukaan ja jolla ei ole oikeutta etuuksiin sen jäsenvaltion lainsäädännön mukaan, jonka alueella hän asuu, saa siitä huolimatta sellaiset etuudet itselleen ja perheenjäsenilleen sikäli kuin hänellä olisi, ottaen tarvittaessa huomioon 18 artiklan säännökset ja liitteen VI määräykset, ollut oikeus niihin sen jäsenvaltion tai ainakin yhden eläkkeiden suhteen toimivaltaisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaan, jos hän asui sellaisen valtion alueella. Etuudet annetaan seuraavien edellytysten mukaan:

a) luontoisetuudet annetaan 2 kohdassa tarkoitetun laitoksen puolesta asuinvaltion laitoksesta, niin kuin kysymyksessä oleva henkilö olisi eläkeläinen sen valtion lainsäädännön mukaan, jonka alueella hän asuu, ja hänellä olisi oikeus sellaisiin etuuksiin;

b) rahaetuudet annetaan tarvittaessa 2 kohdan sääntöjen mukaisesti määrätystä toimivaltaisesta laitoksesta sen soveltaman lainsäädännön mukaisesti. Kuitenkin toimivaltaisen laitoksen ja asuinpaikan laitoksen välisellä sopimuksella tällaiset etuudet voidaan antaa viimeksi mainitusta laitoksesta ensiksi mainitun puolesta toimivaltaisen valtion lainsäädännön mukaisesti.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa luontoisetuuksien kustannuksista vastaa laitos, joka määrätään seuraavien sääntöjen mukaisesti:

a) jos eläkeläisellä on oikeus mainittuihin etuuksiin yhden ainoan jäsenvaltion lainsäädännön mukaan, kustannuksista vastaa tämän valtion toimivaltainen laitos, tai

— —”

5 Saman asetuksen 28 a artiklassa, jonka otsikko on ”Yhden tai useamman muun jäsenvaltion kuin asuinvaltion lainsäädännön mukaan maksettavat eläkkeet, [kun oikeus luontoisetuuksiin] on viimeksi mainitussa maassa”, säädetään seuraavaa:

”Niissä tapauksissa, joissa eläkkeensaaja, jolla on oikeus eläkkeeseen jäsenvaltion lainsäädännön mukaan tai eläkkeisiin kahden tai useamman jäsenvaltion lainsäädännön mukaan, asuu sellaisen jäsenvaltion alueella, jonka lainsäädännön mukaan oikeus saada luontoisetuuksia ei edellytä vakuuttamista tai työskentelyä, eikä oikeutta eläkkeeseen ole, hänelle tai hänen perheenjäsenilleen annettujen luontoisetuuksien kustannuksista vastaa yhden sellaisen jäsenvaltion laitos, joka on toimivaltainen eläkkeiden osalta ja joka määrätään 28 artiklan 2 kohdassa vahvistettujen sääntöjen mukaisesti, siihen määrään asti, johon eläkeläisellä ja hänen perheenjäsenillään olisi ollut oikeus tällaisiin etuuksiin sanotun laitoksen soveltaman lainsäädännön mukaan, jos he asuisivat sen jäsenvaltion alueella, jossa tämä laitos sijaitsee.”

6 Asetuksen (ETY) N:o 1408/71 täytäntöönpanomenettelystä 21.3.1972 annetun neuvoston

asetuksen (ETY) N:o 574/72, sellaisena kuin se on muutettuna ja ajan tasalle saatettuna asetuksella (EY) N:o 118/97, 95 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Asetuksen [N:o 1408/71] 28 artiklan 1 kohdan – – mukaan annettujen luontoisetuuksien määrä korvataan toimivaltaisesta laitoksesta sanotut etuudet antaneille laitoksille kertasuoritusperusteisesti ja sen määrä on niin lähellä kuin mahdollista todellisia syntyneitä kustannuksia.”

Valtiosopimukseen perustuva oikeus

7 Puolan tasavallan ja Saksan liittotasavallan välillä tulo- ja varallisuusverotusta koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 14.5.2003 tehdyn sopimuksen (umowa z dnia 14 maja 2003 r. mi?dzy Rzeczypospolit? Polsk? a Republik? Federaln? Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od maj?tku; Dz. U. 20.1.2005, nro 12, järjestysnumero 90; jäljempänä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus) 18 artiklan 1 ja 2 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”1. Eläkkeistä ja vastaavista etuuksista tai elinkoroista, joita sopimusvaltiossa asuva henkilö saa toisesta sopimusvaltiosta, voidaan kantaa vero vain ensin mainitussa valtiossa.

2. Edellisessä kappaleessa sanotusta riippumatta maksuista, joita yhdessä sopimusvaltiossa asuva henkilö saa toisen sopimusvaltion pakollisesta sosiaaliturvajärjestelmästä, voidaan kantaa vero vain tässä toisessa valtiossa.”

Kansallinen säännöstö

8 Luonnollisten henkilöiden tuloverosta 26.7.1991 annetun lain (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; Dz. U. 2000, nro 14, järjestysnumero 176; jäljempänä tuloverolaki) 3 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Luonnolliset henkilöt, jotka asuvat Puolan alueella, ovat verovelvollisia kaikkien tulojensa osalta tulojen syntymispaikasta riippumatta – –”

9 Tuloverolain 21 §:n 1 momentin 58 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tuloverosta ovat vapautettuja – – sellaiset maksut, jotka vakuutetulle suoritetaan – – työntekijöiden eläkejärjestelmän mukaisesti kerätyistä varoista.”

10 Tämän saman lain 27 b §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tuloverosta – – vähennetään ensiksi julkisista varoista rahoitettavista terveydenhoitopalveluista 27.8.2004 annetussa laissa (ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o ?wiadzczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze ?rodków publicznych; Dz. U., nro 210, järjestysnumero 2135) tarkoitetut sellaiset sairausturvamaksut, jotka

1) verovelvollinen on verovuoden aikana itse suorittanut suoraan julkisista varoista rahoitetuista terveydenhoitopalveluista annettujen lain säännösten mukaisesti,

2) maksajana oleva laitos on verovuoden aikana perinyt julkisista varoista rahoitetuista terveydenhoitopalveluista annetun lain säännösten mukaisesti.

Tämä vähennys ei koske vakuutusmaksuja, joiden laskentaperustana on 21 §:n – – nojalla verosta vapautettu tulo, eikä vakuutusmaksuja, joiden osalta maksamisperusteena on tulo, jonka yhteydessä veroa ei verotuslain säännösten mukaan kanneta.

2. Niiden sairausvakuutusmaksujen määrä, joka vähennetään [1 momentissa tarkoitettusta tuloverosta], ei saa ylittää 7,75:tä prosenttia näiden vakuutusmaksujen maksamisperusteesta.

3. Edellä 1 momentissa määritettyihin tarkoituksiin suoritettujen maksujen määrä ratkaistaan näiden kustannusten aiheutumisen osoittavien asiakirjojen perusteella.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Asuttuaan Saksassa, jossa hän oli ansiotyössä, Rüffler on muuttanut Puolaan, jossa hän on vuodesta 2005 lähtien asunut pysyvästi puolisonsa kanssa. Yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetusta oikeudenkäyntiaineistosta ei ilmene, että hän olisi työskennellyt Puolassa asuinpaikkansa siirron jälkeen.

12 Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan Rüfflerin ainoat tulot olivat kaksi Saksasta saatua eläke-etuutta eli

– saksalaisen työntekijöiden vakuutuslaitoksen, Landesversicherungsanstaltin (alueellinen vakuutustoimisto) 70 prosenttia alentuneen työkyvyn perusteella maksama työkyvyttömyyseläke, joka on Saksan pakollista sosiaaliturvaa koskevan järjestelmän mukainen suoritus, ja

– Volkswagen-yhtiön maksama lisäeläke.

13 Nämä kaksi etuutta suoritettiin Saksassa Rüfflerin tässä jäsenvaltiossa avaamalle pankkitilille. Vastaavat vakuutusmaksut, joiden joukossa ovat myös sairausvakuutusmaksut, on tällöin kannettu tässä jäsenvaltiossa.

14 Rüfflerin Saksassa saamasta lisäeläkkeestä suoritettava 14,3 prosentin suuruinen pakollista sairausvakuutusta koskeva maksu tilitettiin saksalaiselle sairausvakuutuslaitokselle, Wolfsburgissa sijaitsevalle Deutsche BKK-Westille. Rüfflereillä on asetuksen N:o 1408/71 28 artiklan säännösten mukaisesti Narodowy Fundusz Zdrowian (Puolan kansallinen sairausvakuutusrahasto) vahvistama oikeus saada terveydenhoitopalveluja Puolan alueella. Nämä terveydenhoitopalvelut annettiin Puolassa saksalaisen sairausvakuutuslaitoksen kustannuksella.

15 Rüffler on tuloverolain 3 §:n 1 momentin perusteella Puolassa yleisesti verovelvollinen.

16 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 18 artiklan 2 kappaleen mukaan Landesversicherungsanstaltin hänelle Saksassa maksamasta työkyvyttömyyseläkkeestä kannetaan vero tässä samassa jäsenvaltiossa. Sitä vastoin Volkswagen-yhtiön Saksassa maksamasta lisäeläkkeestä kannetaan saman 18 artiklan 1 kappaleen mukaan vero vain Puolan alueella.

17 Rüffler on vuoden 2006 aikana vaatinut Puolan verohallinnolta, että tuloverosta, jonka osalta hän on Saksassa saamansa lisäeläkkeen perusteella verovelvollinen Puolassa, tehdään hänen Saksassa maksamiensa sairausvakuutusmaksujen määrää vastaava vähennys.

18 Puolan verohallinto kieltäytyi 28.11.2006 tekemällään päätöksellä täyttämästä hänen vaatimustaan sillä perusteella, että tuloverolain 27 b §:ssä säädetään mahdollisuudesta tehdä vähennys tuloverosta vain Puolan julkisista varoista rahoitetuista terveydenhoitopalveluista annetun lain mukaisten sairausvakuutusmaksujen perusteella. Rüffler ei kuitenkaan suorita

sairausvakuutusmaksuja Puolassa.

19 Ruffler on 2.2.2007 päivätyllä kirjelmällään esittänyt tätä kieltäytymispäätöstä vastaan Dyrektorille osoitetun oikaisuvaatimuksen, jossa hän on moittinut verohallintoa Puolan verolainsäädännön valikoivasta soveltamisesta ja yhteisön oikeuden säännösten rikkomisesta.

20 Dyrektor on 23.2.2007 tekemällään päätöksellä kieltäytynyt muuttamasta verohallinnon 28.11.2006 Puolan verolainsäädännön soveltamisalan ja soveltamistavan tulkinnasta tekemää päätöstä, joka koskee sitä, että toisessa jäsenvaltiossa suoritettujen sairausvakuutusmaksujen vähentäminen Puolassa maksettavasta verosta on mahdotonta. Hän on näin vahvistanut verohallinnon tuloverolain 27 b §:ää koskevan tulkinnan ja sen, että tuloverolain 27 b §:n säännösten laajentava tulkinta ei ole erityisesti verohelpotuksien ja -vähennysten osalta sallittu veroviranomaisille, joiden on annettava ratkaisunsa lain säännösten perusteella.

21 Lisäksi voidaan mainita, että Ruffler on Dyrektorille tekemässään oikaisuvaatimuksessa väittänyt myös, että hänen saamansa lisäeläke on tuloverolain 21 §:n 1 momentin 58 kohdan b alakohdan perusteella vapautettava tuloverosta. Tämä vaatimus on myös hylätty sillä perusteella, että tätä säännöstä ei voida soveltaa kyseiseen tapaukseen, sillä se koskee ainoastaan henkilöitä, jotka kuuluvat työntekijöiden eläkejärjestelmistä annetun Puolan lain säännösten mukaiseen työntekijöiden eläkejärjestelmään, eli Puolan oikeussäännöissä tarkoitettuja ”työntekijöitä”.

22 Ruffler on sitten nostanut Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (voivodikunnan hallintotuomioistuin Wrocławissa) kanteen 23.2.2007 tehtyä päätöstä vastaan ja katsonut sen olevan tuloverolain 27 b §:n säännösten vastainen. Hän on vaatinut sekä tämän päätöksen että verohallinnon 28.11.2006 tekemän päätöksen kumoamista siltä osin kuin niissä todetaan, että toisessa jäsenvaltiossa suoritettujen sairausvakuutusmaksujen vähentäminen Puolassa maksettavasta tuloverosta ei ole mahdollista.

23 Rufflerin mukaan tällaisella tuloveron vähennysoikeuden rajoittamisella, joka johtaa siihen, että tämä veroetu myönnetään vain niille verovelvollisille, jotka ovat suorittaneet sairausvakuutusmaksunsa puolalaiselle vakuutuslaitokselle, erotellaan syrjivällä tavalla, pakollisten sairausturvamaksujen suorittamispaikan perusteella, Puolassa tuloveroa suorittavien henkilöiden tilanteet.

24 Ruffler on myös väittänyt, että kansallisen verolainsäädännön säännösten tulkinta on ristiriidassa yhteisön oikeuden ja erityisesti EY 39 artiklasta ilmenevän henkilöiden vapaan liikkuvuuden periaatteen kanssa. Väitteensä tueksi hän vetoaa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-150/04, komissio vastaan Tanska, 30.1.2007 antamaan tuomioon (Kok., s. I-1163).

25 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että sairausvakuutusmaksu, jota Ruffler Saksan oikeuden säännösten perusteella maksaa, on luonteeltaan ja tavoitteeltaan samanlainen kuin puolalaisten verovelvollisten Puolan lain perusteella maksama vakuutusmaksu. Eläkkeensaajien on sekä Saksan että Puolan lainsäädännön mukaan maksettava tällainen maksu. Ero koskee sairausvakuutusmaksun suuruutta, joka on 14,3 prosenttia Saksassa ja 9 prosenttia Puolassa, sekä sitä kansallista oikeusperustetta, josta maksuvelvollisuus johtuu.

26 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, onko tilanteessa, jossa maassa asuvan verovelvollisen on maksettava Saksasta saadusta eläkkeestä tuloveroa Puolassa, hyväksyttävää evätä Saksassa maksetun sairausvakuutusmaksun vähentäminen tämän veron määrästä yksin sen vuoksi, että tätä maksua ei ole suoritettu Puolan kansallisen lainsäädännön säännösten perusteella ja että se on Saksan sairausvakuutusjärjestelmän mukainen.

27 Tämä tuomioistuin tiedustelee sitä, eikö tämä tuloverolain 27 b §:n tulkinta merkitse niiden

verovelvollisten syrjintää, jotka käyttävät oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen ja joilla ei ole siinä jäsenvaltiossa, jossa verotus tapahtuu, mahdollisuutta vähentää veron määrästä toisessa jäsenvaltiossa suoritetuista sairausvakuutusmaksuista, sillä oletuksella, että mainitut verovelvolliset eivät ole jo vähentäneet näitä vakuutusmaksuja tässä toisessa valtiossa.

28 Yhteisöjen tuomioistuimelle jätetystä oikeudenkäyntiaineistosta ilmenee, että Trybunał Konstytucyjny (Puolan perustuslakituomioistuin) on 7.11.2007 antamassaan tuomiossa (K 18/06; Dz. U. 2007, nro 211, järjestysnumero 1549) katsonut, että tuloverolain 27 b §:n 1 momentti ei ollut Puolan perustuslain 32 §:n, luettuna yhdessä saman perustuslain 2 §:n kanssa, mukainen, koska siinä suljettiin tietyiltä verovelvollisilta pois mahdollisuus vähentää sairausvakuutusmaksut Puolan alueen ulkopuolella tapahtuneen työskentelyn perusteella maksettavasta tuloverosta, vaikka näitä maksuja ei ole vähennetty tulosta siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella työskentely oli tapahtunut. Tämän tuomion mukaan tuloverolain 27 b §:n 1 momentti ei ole voimassa enää 30.11.2008 lähtien.

29 Tässä tilanteessa Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 12 artiklan ensimmäistä kohtaa ja EY 39 artiklan 1 ja 2 kohtaa tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa [tuloverolain] 27 b §:n kansallinen säännös, jolla oikeus vähentää tuloverosta pakollista sairausvakuutusta koskevat maksut rajoitetaan koskemaan ainoastaan kansallisten säännösten mukaan maksettuja määriä, sellaisessa tilanteessa, jossa maassa asuva henkilö maksaa Puolassa verotettavasta tulosta pakollista sairausvakuutusta koskevan maksun johonkin toiseen jäsenvaltioon?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

30 Puolan hallitus kyseenalaistaa esitetyn kysymyksen tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttymisen sillä perusteella, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä ei esitetä riittävällä tavalla asiaa koskevia tosiseikkoja ja oikeussääntöjä.

31 Sen mukaan ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä ei anneta tietoja, jotka kuitenkin ovat tärkeitä pääasiassa kyseessä olevasta poikkeavan veroedun, eli tuloverolain 21 §:n 1 momentin 58 kohdan b alakohdan mukaisen tuloverosta vapauttamista koskevan oikeuden, yhteydessä. Tämän säännöksen mukaan tuloverosta ovat vapautettuja ”sellaiset maksut, jotka vakuutetulle suoritetaan työntekijöiden eläkejärjestelmän mukaisesti kerätyistä varoista”.

32 Tässä tapauksessa ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä ei ilmoiteta selkeästi, vastaako Volkswagen-yhtiön suorittama lisäeläke Saksassa puolalaisen työntekijöiden eläkejärjestelmän mukaisesti suoritettuja maksuja vai edustaako se toisenlaista vanhuuden varalta otetun eläkevakuutuksen muotoa.

33 Toiseksi Puolan hallitus arvioi, että esitettyä kysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi myöskään sen vuoksi, että EY 234 artiklassa tarkoitettu edellytys, jonka mukaan ennakkoratkaisun on oltava tarpeen pääasian ratkaisemiseksi, ei täyty, koska pääasia on ratkaistava yksin valtionsisäisen oikeuden perusteella.

34 Puolan hallituksen mukaan näin ollen siinä tapauksessa, että Volkswagen-yhtiön maksama

lisäeläke vastaa Saksassa puolalaisen työntekijöiden eläkejärjestelmän mukaisesti suoritettuja maksuja, sen on katsottava kuuluvan tuloverolain 21 §:n 1 momentin 58 kohdan b alakohdan soveltamisalaan, sillä tämä säännös ei rajoitu koskemaan vain puolalaisen työntekijöiden eläkejärjestelmän mukaisesti suoritettuja maksuja. Tällaisessa tilanteessa Rüfflerin mainitun eläkkeen perusteella saama tulo pitää vapauttaa Puolassa verosta.

35 Puolan hallitus esittää vielä, että tuloverolain 27 b §:n 1 momentin viimeisessä kohdassa suljetaan pois Rüfflerin pääasiassa vaatima oikeus vähentää sairausvakuutusmaksujen määrä verosta silloin, kun sairausvakuutusmaksut liittyvät saman lain 21 §:n perusteella verosta vapautettuihin tuloihin. Tästä seuraa, että jos saksalainen lisäeläke on tällainen verosta vapautettu tulo, ei tuloveron määrästä ole tuloverolain 27 b §:n 1 momentin viimeisen kohdan perusteella mahdollista vähentää sairausvakuutusmaksujen määrää, eikä valtiolla, jossa maksut on suoritettu, ole tältä osin merkitystä. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia on siten ratkaistava yksin valtiosisäisen oikeuden perusteella.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

36 On huomattava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 234 artiklan mukaisessa menettelyssä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun esitetyt kysymykset koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on tämän vuoksi lähtökohtaisesti ratkaistava ne (ks. erityisesti asia C-379/98, PreussenElektra, tuomio 13.3.2001, Kok., s. I-2099, 38 kohta; asia C-221/07, Zablocka-Weyhermüller, tuomio 4.12.2008, 20 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa ja asia C-169/07, Hartlauer, tuomio 10.3.2009, 24 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

37 Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin myös katsonut, että sen on oman toimivaltaisuutensa arvioimiseksi poikkeustapauksissa tutkittava ne olosuhteet, joiden vallitessa kansallinen tuomioistuin esitti ennakkoratkaisukysymyksen (ks. vastaavasti asia 244/80, Foglia, tuomio 16.12.1981, Kok., s. 3045, Kok. Ep. VI, s. 251, 21 kohta; ks. myös em. asia PreussenElektra, tuomion 39 kohta ja asia C-318/00, Bacardi-Martini ja Cellier des Dauphins, tuomio 21.1.2003, Kok., s. I-905, 42 kohta).

38 Kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastaamisesta kieltäytyminen on mahdollista vain, jos on ilmeistä, että pyydetyllä yhteisön oikeuden tulkinnalla ei ole mitään yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos ongelma on luonteeltaan hypoteettinen tai jos yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (em. asia PreussenElektra, tuomion 39 kohta ja em. asia Zablocka-Weyhermüller, tuomion 20 kohta).

39 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu esittämän kysymyksen osalta on yhtäältä todettava, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee selkeästi, että pääasia ja ennakkoratkaisukysymys koskevat vain kysymystä oikeudesta verovähennykseen sairausvakuutusmaksujen perusteella eivätkä kieltäytymistä vapauttaa lisäeläke verosta.

40 Rüfflerin vaatimus, jonka mukaan hänen saamansa lisäeläke on vapautettava Puolassa tuloverosta ja joka on esitetty hänen verohallinnon ensimmäisen asteen tekemää päätöstä vastaan tekemässään oikaisuvaatimuksessa, jonka Dyrektor on hylännyt, ei ilmene Rüfflerin ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa nostamasta kanteesta. Tällä kanteella vaaditaan Dyrektorin päätöksen kumoamista siltä osin kuin siinä vahvistetaan, että pääasian

kantajan tilanteessa verovähennyksen saaminen tuloverolain 27 b §:n perusteella ei ole mahdollista.

41 Toisaalta yhteisöjen tuomioistuin katsoo sillä olevan riittävät tiedot Rüfflerin asemasta ja Saksassa maksettujen vakuutusmaksujen ja lisäeläkkeen luonteesta, jotta se voi antaa hyödyllisen vastauksen ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle.

42 Kyseinen tuomioistuin ilmoittaa nimittäin päätöksessään, että Saksassa maksettu lisäeläke on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 18 artiklan 1 kappaleessa tarkoitettu ”eläke ja vastaava etuus tai elinkorko, joita sopimusvaltiossa asuva henkilö saa”. Se arvioi, että sairausvakuutusmaksut, jotka pidätetään lisäeläkkeestä ja jotka Rüffler suorittaa Saksan oikeuden säännösten perusteella, ovat luonteeltaan ja tavoitteeltaan samanlaisia kuin puolalaisten verovelvollisten Puolan lain perusteella suorittamat vakuutusmaksut.

43 Tämän vuoksi ei ole ilmeistä, että pyydetyllä tulkinnalla ei olisi mitään yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen, että ongelma olisi luonteeltaan hypoteettinen tai vielä että yhteisöjen tuomioistuimella ei olisi tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyyn kysymykseen.

44 Esitetty kysymys voidaan siten ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

45 Rüffler, Kreikan hallitus, Euroopan yhteisöjen komissio ja EFTAn valvontaviranomainen katsovat, että yhteisön oikeuden kanssa on ristiriidassa se, että oikeus tuloverosta sairausvakuutusmaksujen perusteella tehtävään vähennykseen rajoitetaan jäsenvaltion säännöstyylillä tai verohallinnon tulkinnalla tästä koskemaan vain kansallisen pakollisen sairausturvajärjestelmän mukaisesti maksettuja sairausvakuutusmaksuja.

46 Kreikan hallituksen ja EFTAn valvontaviranomaisen mukaan EY 12 ja EY 39 artiklan kanssa on ristiriidassa se, että jäsenvaltio, jossa verovelvollisella on pysyvä asuinpaikka ja jossa tämä on yleisesti verovelvollinen, kieltäytyy myöntämästä tälle verovelvolliselle oikeutta verovähennykseen hänen toisen jäsenvaltion sairausvakuutuslaitokselle suorittamiensa vakuutusmaksujen perusteella, sikäli kuin verovelvollinen ei ole vähentänyt näitä vakuutusmaksuja tässä toisessa jäsenvaltiossa, josta hän saa verotettavan tulonsa. Tällainen kohtelu asettaisi huomattavan asemaan sellaiset verovelvolliset, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen ja joilta viedään siinä valtiossa, jossa verotus tapahtuu, mahdollisuus verovähennykseen toisen jäsenvaltion pakollisista sairausvakuutuksista vastaavalle laitokselle suoritettujen maksujen perusteella.

47 Komissio puolestaan päättelee ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä olevista tiedoista yhtäältä, että Rüffler ei työskennellyt pääasian riidan tapahtumaisaikaan, ja toisaalta, että hän on asunut vuodesta 2005 lähtien pysyvästi Puolassa eläkeläisenä, jolla on oikeus eläkkeeseen Saksassa tekemänsä ansiotyön perusteella. Komissio arvioi myös, että koska Rüfflerin oleskelulla Puolan alueella ei ole mitään yhteyttä työskentelyyn, hänen tilannettaan ei arvioida EY 39 artiklan valossa. Pääasia on tutkittava EY 12 ja EY 18 artiklan määräysten mukaan.

48 Komission mukaan EY 12 artiklan ensimmäisen kohdan ja EY 18 artiklan 1 kohdan vastaista on, että tuloverolain 27 b §:n kaltaisessa kansallisessa säännöksessä säädetään, että oikeus tuloveron määrästä tehtävään vähennykseen on vain Puolan sairausvakuutusjärjestelmän

mukaisesti suoritettujen sairausvakuutusmaksujen perusteella, ja suljetaan näin pois toisen jäsenvaltion, jossa Puolassa verotettavat tulot on saatu, pakollista sairausvakuutusta koskevan järjestelmän mukaisesti suoritettavat vakuutusmaksut.

49 Puolan hallitus, joka on arvioinut, että esitettyä kysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi, ei ole ottanut kantaa asiakysymykseen.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

– Asiaan sovellettavat EY:n perustamissopimuksen määräykset

50 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että Rüffler on vuodesta 2005 lähtien asunut Puolassa puolisonsa kanssa eläkeläisenä, jolla on oikeus eläkkeeseen hänen Saksassa tekemänsä ansiotyön perusteella. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen mukaan Rüfflerin ainoat tulot olivat pääasian riidan syntyhetkellä vanhuuseläke ja työkyvyttömyyseläke, jotka molemmat hän sai Saksassa. Siten Rüffler ei työskennellyt pääasian riidan syntyhetkellä.

51 Yhteisöjen tuomioistuimelle jätetystä oikeudenkäyntiaineistosta ei myöskään ilmene, että Rüffler olisi työskennellyt aikaisemmin Puolassa tai että hän olisi muuttanut sinne etsiäkseen siellä palkkatyötä.

52 Yhteisöjen tuomioistuin on jo asiassa C-520/04, Turpeinen, 9.11.2006 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-10685, 16 kohta) todennut, että työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ei voi vedota henkilö, joka on työskennellyt koko ammattiuransa jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän on, ja joka on käyttänyt oikeutta oleskella toisessa jäsenvaltiossa vasta eläkkeelle jäätyään ilman, että hänellä olisi minkäänlaista aikomusta tehdä tässä toisessa jäsenvaltiossa palkkatyötä.

53 Kun otetaan huomioon pääasiaa koskevat tosiseikat sellaisina kuin ne ilmenevät ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä, vaikuttaa siltä, että Rüfflerin tilanne on tällainen.

54 Koska pääasia ei kuulu EY 39 artiklan soveltamisalaan, on tutkittava, mitä EY:n perustamissopimuksen määräyksiä sovelletaan Rüfflerin tilanteen kaltaiseen tilanteeseen.

55 Saksan kansalaisena Rüfflerillä on EY 17 artiklan 1 kohdan mukainen unionin kansalaisen asema, ja hän voi siten käyttää tähän asemaan liittyviä oikeuksia, joihin kuuluvat muun muassa EY 18 artiklan 1 kohdassa myönnettyt vapaata liikkumista ja oleskelua koskevat oikeudet (ks. vastaavasti asia C-499/06, Nerkowska, tuomio 22.5.2008, 22 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa ja em. asia Zablocka-Weyhermüller, tuomion 26 kohta).

56 Rüfflerin tilanteen kaltainen tilanne kuuluu unionin kansalaisten vapaata liikkuvuutta ja vapaata oleskelua jäsenvaltioissa koskevan oikeuden soveltamisalaan. Henkilö, joka eläkkeelle jäämisen jälkeen lähtee siitä jäsenvaltiosta, jonka kansalainen hän on ja jossa hän on työskennellyt koko ammattiuransa, asettuakseen toiseen jäsenvaltioon, käyttää EY 18 artiklan 1 kohdan määräyksellä kaikille unionin kansalaisille myönnettyä oikeutta liikkua ja oleskella vapaasti jäsenvaltioiden alueella (ks. vastaavasti em. asia Turpeinen, tuomion 16–19 kohta).

57 On huomattava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole ennakkoratkaisukysymyksessään viitannut EY 18 artiklaan, tämä seikka ei estä yhteisöjen tuomioistuinta esittämästä kansalliselle tuomioistuimelle kaikkia yhteisön oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kyseinen tuomioistuin viitannut näihin

seikkoihin esittämässään kysymyksessä (ks. vastaavasti asia C-241/89, SARPP, tuomio 12.12.1990, Kok., s. I-4695, 8 kohta; asia C-152/03, Ritter/Coulais, tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1711, 29 kohta ja asia C-392/05, Alevizos, tuomio 26.4.2007, Kok., s. I-3505, 64 kohta).

58 Rufflerin tilannetta on siten tutkittava EY 18 artiklassa ilmaistun unionin kansalaisten liikkumisen ja oleskelun vapautta jäsenvaltioissa koskevan periaatteen valossa.

59 EY 12 artiklan osalta voidaan todeta, että tämän artiklan ensimmäisessä alakohdassa määrätään, että kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä perustamissopimuksen soveltamisalalla, sanotun kuitenkin rajoittamatta sen erityismääräysten soveltamista. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintäkiellon periaate, josta on määrätty EY 12 artiklassa, edellyttää, että toisiinsa rinnastettavia tapauksia ei kohdella eri tavalla, ellei tällaista eroa voida objektiivisesti perustella (asia C-403/03, Schempp, tuomio 12.7.2005, Kok., s. I-6421, 28 kohta).

– Yhteensopivuus EY 18 artiklan kanssa

60 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko EY 18 artiklan kanssa ristiriidassa sellainen jäsenvaltion säännöstö, jossa suoritettujen sairausvakuutusmaksujen vähentämistä tuloveron määrästä koskevan oikeuden myöntäminen sidotaan edellytykseen, että nämä vakuutusmaksut on suoritettu tässä jäsenvaltiossa kansallisen oikeuden säännösten perusteella, ja joka johtaa tällaisen veroedun myöntämisen epäämiseen silloin, kun vakuutusmaksut, jotka mahdollisesti voidaan vähentää tässä jäsenvaltiossa maksettavan tuloveron määrästä, on suoritettu toisen jäsenvaltion pakollista sairausvakuutusta koskevan järjestelmän mukaisesti.

61 Aluksi on huomattava, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin lähtee kysymyksessään siitä oletuksesta, että sairausvakuutusmaksuja, joiden huomioon ottamista verovähennyksenä pääasiassa on vaadittu, ei ole jo otettu verotuksessa huomioon siinä jäsenvaltiossa, jossa ne on suoritettu.

62 Kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, unionin kansalaisen aseman tarkoituksena on olla jäsenvaltioiden kansalaisten perustavanlaatuinen asema, jonka perusteella samassa tilanteessa olevat jäsenvaltioiden kansalaiset voivat saada perustamissopimuksen aineellisella soveltamisalalla osakseen saman oikeudellisen kohtelun kansalaisuudestaan riippumatta, jollei tätä koskevista nimenomaisesti määräytyistä poikkeuksista muuta johdu (ks. erityisesti asia C-224/02, Pusa, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5763, 16 kohta; asia C-76/05, Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomio 11.9.2007, Kok., s. I-6849, 86 kohta ja asia C-524/06, Huber, tuomio 16.12.2008, 69 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

63 Yhteisön oikeuden soveltamisalaan kuuluvia tilanteita ovat muun muassa tilanteet, jotka koskevat perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien, erityisesti EY 18 artiklassa myönnetyn vapauden liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, käyttämistä (em. asia Pusa, tuomion 17 kohta ja em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 87 kohta).

64 Koska unionin kansalaista on kohdeltava kaikissa jäsenvaltioissa oikeudellisesti samalla tavalla kuin samassa tilanteessa olevia näiden jäsenvaltioiden omia kansalaisia, olisi liikkumisvapautta koskevan oikeuden vastaista, jos häntä saataisiin kohdella vastaanottavassa jäsenvaltiossa epäedullisemmin kuin häntä kohdeltaisiin siinä tapauksessa, että hän ei olisi käyttänyt perustamissopimuksessa annettuja liikkumisvapautta koskevia mahdollisuuksia (ks. analogisesti kohtelusta siinä jäsenvaltiossa, jonka kansalainen unionin kansalainen on, em. asia Pusa, tuomion 18 kohta; em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 88 kohta ja asia C-318/05, komissio v. Saksa, tuomio 11.9.2007, Kok., s. I-6957, 127 kohta).

65 Nämä mahdollisuudet eivät nimittäin saisi täyttää vaikutustaan, jos niiden käyttäminen saataisiin tehdä jäsenvaltion kansalaiselle vähemmän houkuttelevaksi sillä tavalla, että hänen oleskelulleen vastaanottavassa jäsenvaltiossa asetetaan esteitä kansallisessa lainsäädännössä, joka on hänelle epäedullinen sen vuoksi, että hän on käyttänyt näitä mahdollisuuksiaan (ks. vastaavasti em. asia Pusa, tuomion 19 kohta; ks. myös asia C-192/05, Tas-Hagen ja Tas, tuomio 26.10.2006, Kok., s. I-10451, 30 kohta ja em. asia Zablocka-Weyhermüller, tuomion 34 kohta).

66 Näin ollen on ratkaistava, säädetäänkö pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa säännöstössä sellaisesta erilaisesta kohtelusta samanlaisessa tilanteessa olevien yhteisön kansalaisten välillä, joka asettaa huonompaan asemaan ne, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, ja jos näin todetaan olevan, voiko tällainen erilainen kohtelu mahdollisesti olla perusteltua.

67 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella säännöstöllä säädetään maassa asuvien verovelvollisten erilaisesta kohtelusta sen mukaan, onko sairausvakuutusmaksut, jotka voidaan vähentää Puolassa maksettavasta tuloverosta, suoritettu kansallisen pakollista sairausvakuutusta koskevan järjestelmän mukaisesti vai ei. Tällaisen säännösten mukaan vain niillä verovelvollisilla, joiden sairausvakuutusmaksut on suoritettu siinä jäsenvaltiossa, jossa verotus tapahtuu, on oikeus pääasiassa kyseessä olevaan verovähennykseen.

68 Heidän tulojensa verottamisesta Puolassa on todettava, että niiden maassa asuvien verovelvollisten, jotka suorittavat Puolan sairausvakuutusjärjestelmän mukaisia maksuja, ja niiden verovelvollisten, jotka kuuluvat toisen jäsenvaltion pakollisen sairausturvajärjestelmän piiriin, tilanteet eivät ole objektiivisesti erilaisia siten, että tällainen erilainen kohtelu voitaisiin selittää vakuutusmaksujen suorittamispaikan perusteella.

69 Rufflerin kaltaisen eläkkeellä olevan verovelvollisen, joka asuu Puolassa ja saa toisen jäsenvaltion pakollisessa sairausvakuutusjärjestelmässä maksettavia eläke-etuuksia, ja sellaisen myös Puolassa asuvan mutta puolalaisesta sairausvakuutusjärjestelmästä eläkkeensä saavan puolalaisen eläkeläisen tilanteet ovat nimittäin verotusperiaatteiden osalta toisiinsa rinnastettavia, koska molemmat ovat Puolassa yleisesti verovelvollisia.

70 Näin ollen heidän tulojensa verotus olisi suoritettava tässä jäsenvaltiossa samojen periaatteiden mukaan ja siten perustanaan samat veroedut eli pääasian tilanteessa oikeus tuloverosta tehtävään vähennykseen.

71 Lisäksi on korostettava, että Rufflerin tilanteessa hänen Saksassa suorittamansa vakuutusmaksut ovat Saksan pakollisen sairausvakuutuksen mukaisia. Nämä maksut on pidätetty suoraan hänen saamistaan tuloista eli lisäeläkkeestä ja työkyvyttömyyseläkkeestä, ja ne on tilitetty saksalaiselle sairausvakuutuslaitokselle. Sen jälkeen, kun Ruffler muutti Puolaan, hän on saanut edelleen Saksasta peräisin olevia lisäeläkettä ja työkyvyttömyyseläkettä, ja hänellä on asetuksen N:o 1408/71 28 ja 28 a artiklan mukaisesti oikeus saada Puolassa terveystalvituksia, joiden kustannukset veloitetaan hänen saksalaisesta sairausvakuutuksestaan.

72 On katsottava, että koska pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä sidotaan veroedun myöntäminen sairausvakuutusmaksujen perusteella edellytykseen, että nämä vakuutusmaksut on suoritettu puolalaiselle sairausvakuutuslaitokselle, ja koska siitä seuraa, että mainittu etu evätään niiltä verovelvollisilta, jotka ovat suorittaneet vakuutusmaksut toisen jäsenvaltion laitokselle, siinä asetetaan huonompaan asemaan ne verovelvolliset, jotka Rufflerin tavoin ovat käyttäneet liikkumisvapauttaan lähtemällä jäsenvaltiosta, jossa he ovat työskennelleet koko ammattuuransa, ja asettuneet asumaan Puolaan.

73 Tällainen kansallinen säännöstö, jossa tietyt jäsenvaltion kansalaiset asetetaan huonompaan asemaan yksin sillä perusteella, että he ovat käyttäneet liikkumisvapauttaan toisessa jäsenvaltiossa, merkitsee rajoitusta EY 18 artiklan 1 kohdassa kaikille unionin kansalaisille tunnustettuihin vapauksiin.

74 Tällainen rajoitus voi olla yhteisön oikeuden perusteella oikeutettu ainoastaan, jos se perustuu objektiivisiin, kyseessä olevien henkilöiden kansalaisuudesta riippumattomiin syihin ja jos se on oikeassa suhteessa kansallisessa oikeudessa hyväksyttävästi tavoiteltuun päämäärään (asia C-406/04, De Cuyper, tuomio 18.7.2006, Kok., s. I-6947, 40 kohta; em. asia Tas-Hagen ja Tas, tuomion 33 kohta ja em. asia Zablocka-Weyhermüller, tuomion 37 kohta).

75 Näin ollen on vielä tutkittava, onko olemassa objektiivisia perusteita, jotka oikeuttavat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen erilaisen verokohtelun.

76 Puolan hallitus ei ole esittänyt tältä osin väitteitä.

77 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee kuitenkin, voisiko se seikka, että verovelvolliset, jotka suorittavat pakollista sairausvakuutusta koskevat maksunsa ulkomaalaiselle laitokselle, eivät osallistu puolalaisen sairausvakuutusjärjestelmän rahoitukseen, koska ulkomaalainen laitos korvaa, toisin sanoen tilittää Puolan tasavallan kansalliseen sairausvakuutusrahastoon, vain näille verovelvollisille tosiasiallisesti Puolan alueella annettujen terveyspalvelujen kustannukset, muodostaa riittävän objektiivisen perusteen tuloverolain 27 b §:stä seuraavalle erilaiselle verokohtelulle.

78 Tällaisia oikeuttamisperusteita ei voida hyväksyä. Se seikka, että saksalainen pakollisista sairausvakuutuksista vastaava laitos korvaa yhtäältä vain Rüfflerille tosiasiallisesti suoritettujen etuuksien kustannukset, ja toisaalta se, että kun hän ei saa sairausetuuksia, hänen vakuutusmaksuillaan ei rahoiteta puolalaista sairausvakuutusjärjestelmää, eivät voi oikeuttaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaista rajoitusta.

79 Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin sekä komissio ja EFTAn valvontaviranomainen ovat oikein huomauttaneet, se, että toimivaltainen saksalainen vakuutuslaitos korvaa Puolan kansalliselle sairausvakuutusrahastolle Puolassa asuville Saksan kansalaisille tarjottujen terveyspalvelujen kustannukset, perustuu sosiaaliturvajärjestelmien yhteensovittamista koskevan yhteisön säännöstön ja erityisesti asetuksen N:o 1408/71 28 ja 28 a artiklan sekä asetuksen N:o 574/72, sellaisena kuin se on muutettuna ja ajan tasalle saatettuna asetuksella N:o 118/97, 95 artiklan soveltamiseen.

80 Pääasiassa tästä seuraa erityisesti, että vaikka Rüfflerin kaltaisen Saksan kansalaisen sairausvakuutusmaksuja ei suoriteta suoraan Puolan kansalliselle sairausvakuutusrahastolle, tämän kansalaisen sairauskulut eivät rasita Puolan terveydenhoitojärjestelmää.

81 Johdettuun oikeuteen kuuluvan jäsenvaltioiden sosiaaliturvajärjestelmien yhteensovittamista koskevan säännöstön tavoitteena on Euroopan unionin sisällä liikkuvien henkilöiden sosiaalisten oikeuksien suojaaminen ja sen varmistaminen, että se, että he käyttävät liikkumisvapauttaan, ei vaikuta heidän oikeuteensa saada sosiaaliturvaetuuksia. Tämän vapauden käyttö olisi nimittäin vähemmän houkuttelevaa, jos jäsenvaltioilla olisi vapaus asettaa toisen jäsenvaltion terveydenhoitojärjestelmän mukaisia sosiaaliturvaetuuksia saavat henkilöt huonompaan asemaan mainittujen etuuksien verokohtelun osalta.

82 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-107/94, Asscher, 27.6.1996 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-3089, 64 kohta) katsonut, että epäedullisen verokohtelun, nimittäin

korkeamman verokannan, soveltaminen ulkomailla asuviin verovelvollisiin, jotka eivät maksa Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmän mukaisia vakuutusmaksuja, oli perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista eikä sitä voitu perustella tiettyyn kansalliseen sosiaaliturvajärjestelmään kuulumisella tai kuulumattomuudella. Se on korostanut tältä osin, että sen määrittäminen, missä jäsenvaltiossa sosiaaliturvamaksut on suoritettu, seuraa yksinkertaisesti asetuksella N:o 1408/71 luodun järjestelmän soveltamisesta. Se, että tietyt verovelvolliset eivät kuulu tiettyyn sosiaaliturvajärjestelmään, minkä vuoksi heidän saamistaan tuloista ei kyseisessä jäsenvaltiossa kanneta sosiaaliturvamaksuja, voi, jos se on perusteltua, nimittäin seurata vain siitä, että sovellettavan lainsäädännön määrittämisen osalta on sovellettu asetuksella N:o 1408/71 luotua pakottavaa ja yleistä järjestelmää (ks. vastaavasti em. asia Asscher, tuomion 60 kohta).

83 Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että se, että jäsenvaltioiden on noudatettava voimassa olevia yhteisön oikeuden säännöksiä, eikä niillä sen vuoksi ole toimivaltaa määrätä sitä, miltä osin niiden omaa tai jonkin toisen jäsenvaltion lainsäädäntöä sovelletaan, estää jäsenvaltiota pyrkimästä todellisuudessa kompensoimaan verotuksellisin toimenpitein sitä, että verovelvollinen ei kuulu valtion sosiaaliturvajärjestelmään eikä maksa siihen vakuutusmaksuja (em. asia Asscher, tuomion 61 kohta).

84 Kuten komissio ja EFTAn valvontaviranomainen ovat väittäneet, sama päättely soveltuu analogisesti pääasiassa kyseessä olevien verovelvollisten, jotka eivät suorita vakuutusmaksuja, verovähennysoikeuden rajoittamiseen.

85 Koska tämän vuoksi sekä oleskeluvapautta käyttävien kansalaisten kuulumista tiettyyn sosiaaliturvajärjestelmään että tähän järjestelmään liittyvien sosiaaliturvamaksujen suorittamista koskevista säännöistä on säädetty suoraan asetuksen N:o 1408/71 säännöksillä, on katsottava, että jäsenvaltio ei voi kohdella epäedullisemmalla tavalla sellaisten maassa asuvien verovelvollisten, jotka tämän asetuksen säännösten perusteella suorittavat vakuutusmaksuja toisen jäsenvaltion sosiaaliturvajärjestelmään, oleskelua ja verotusta.

86 Koska pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö merkitsee EY 18 artiklan rajoitusta, joka ei ole objektiivisesti perusteltu, sen yhteensopivuuteen EY 12 artiklan kanssa ei ole tarpeen ottaa kantaa.

87 Tässä tilanteessa esitettyyn kysymykseen on vastattava, että EY 18 artiklan 1 kohdan kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion säännöstö, jossa suoritettujen sairausvakuutusmaksujen vähentämistä tuloveron määrästä koskevan oikeuden myöntäminen sidotaan edellytykseen, että nämä maksut on suoritettu tässä jäsenvaltiossa kansallisen oikeuden säännösten perusteella, ja joka johtaa tällaisen veroedun myöntämisen epäämiseen silloin, kun vakuutusmaksut, jotka mahdollisesti voidaan vähentää tässä jäsenvaltiossa maksettavan tuloveron määrästä, suoritetaan toisen jäsenvaltion pakollisen sairausturvajärjestelmän mukaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

88 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 18 artiklan 1 kohdan kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion säännöstö, jossa suoritettujen sairausvakuutusmaksujen vähentämistä tuloveron määrästä koskevan oikeuden myöntäminen sidotaan edellytykseen, että nämä maksut on suoritettu tässä

jäsenvaltiossa kansallisen oikeuden säännösten perusteella, ja joka johtaa tällaisen veroedun myöntämisen epäämiseen silloin, kun vakuutusmaksut, jotka mahdollisesti voidaan vähentää tässä jäsenvaltiossa maksettavan tuloveron määrästä, suoritetaan toisen jäsenvaltion pakollisen sairausturvajärjestelmän mukaisesti.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.