

C?544/07. sz. ügy

Uwe Rüffler

kontra

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

(a Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu [Lengyelország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„EK 18. cikk – Jövedelemadóra vonatkozó szabályozás – Az adózás helye szerinti tagállamban fizetett egészségbiztosítási járulékok levonása a jövedelemadóból – Másik tagállamban fizetett járulékok levonásának megtagadása”

Az ítélet összefoglalása

1. *Személyek szabad mozgása – Munkavállalók – A Szerz?dés rendelkezései – Személyi hatály*

(EK 39. cikk)

2. *Európai uniós polgárság – A Szerz?dés rendelkezései – Személyi hatály*

(EK 17. cikk, (1) bekezdés és EK 18. cikk, (1) bekezdés)

3. *Európai uniós polgárság – A tagállamok területén való szabad mozgáshoz és szabad tartózkodáshoz való jog – Adójogszabályok*

(EK 18. cikk; 1408/71 tanácsi rendelet)

1. Nem hivatkozhatnak a munkavállalók szabad mozgására azon személyek, akik keres?tevékenységüket teljes mértékben azon tagállamban végezték, amelynek állampolgárai, és kizárólag nyugdíjba vonulásuk után gyakorolták tartózkodási jogukat valamely másik tagállamban, anélkül hogy ott munkavállalóként dolgozni kívántak volna.

(vö. 52. pont)

2. Az a személy, aki miután nyugdíjba vonult, elhagyja annak a tagállamnak a területét, amelynek állampolgára, és ahol a teljes keres?tevékenységét gyakorolta, azért hogy valamely másik tagállamba helyezze át lakóhelyét, az EK 17. cikk (1) bekezdése szerinti uniós polgár jogállásával rendelkezik, tehát adott esetben hivatkozhat az e jogálláshoz kapcsolódó jogokra. E személy ugyanis az EK 18. cikk (1) bekezdésében minden uniós polgár számára elismert, a tagállamok területén való szabad mozgás és tartózkodás jogát gyakorolja.

(vö. 55., 56. pont)

3. Az EK 18. cikk (1) bekezdésébe ütközik az olyan tagállami szabályozás, amely ahhoz a feltételhez köti a befizetett egészségbiztosítási járulékoknak a jövedelemadó összegéb?l történ? levonásához való jog biztosítását, hogy e járulékokat ebben a tagállamban fizették?e be a nemzeti jog rendelkezései alapján, és amely az ilyen adókedvezmény megtagadásához vezet,

amennyiben az e tagállamban fizetendő jövedelemadó összegéből levonandó járulékokat más tagállam kötelező egészségbiztosítási rendszerében fizették be.

Az ilyen szabályozás a belföldi illetőségű adóalanyok között eltérő bánásmódot hoz létre, amennyiben csak azok az adóalanyok élhetnek adólevonással, akiknek az egészségbiztosítási járulékait az adózás helye szerinti tagállamban fizették be. Márpedig, ami a jövedelmeiknek az érintett tagállamban történő megadóztatását illeti, a járulékokat az említett tagállam egészségbiztosítási rendszerébe fizetendő belföldi illetőségű adóalanyok és azok az adóalanyok, akik más tagállam kötelező egészségbiztosítási rendszeréhez tartoznak, objektíve nincsenek oly módon különbözõ helyzetben, amely indokolná az ilyen, a járulékfizetés helyétől függõ eltérõ bánásmódot, amennyiben mindkettõ az adózás helye szerinti tagállamában rendelkezik teljes körû adókötelezettséggel. Azon hasonló nemzeti szabályozás, amely hátrányosan kezeli azokat az adóalanyokat, akik a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolták, amikor elhagyták azt a tagállamot, ahol a keresõtevékenységük egészét folytatták, és az érintett tagállamba költöztek, az EK 18. cikk (1) bekezdésében valamennyi uniós polgárnak biztosított szabadságok korlátozását jelenti.

Az a körülmény, hogy egyrészt a másik tagállam kötelező egészségbiztosítása csak az ezen intézménynek kötelező egészségbiztosítási járulékokat fizetendő belföldi illetőségű adóalanyok ténylegesen nyújtott ellátások költségeit fedezi, és hogy másrészt amennyiben ezen adóalany nem részesül egészségügyi ellátásban, a járulékaik nem járulnak hozzá az érintett tagállam egészségbiztosításának finanszírozásához, nem igazolja az ilyen korlátozást. Mivel ugyanis mind a szabad tartózkodást élvezõ állampolgárok meghatározott társadalombiztosítási rendszerhez való csatlakozására, mind az e rendszerre vonatkozó szociális járulékok fizetésére vonatkozó szabályokat közvetlenül az 1408/71 rendelet rendelkezései határozzák meg, meg kell állapítani, hogy a tagállam nem részesítheti kevésbé kedvezményes bánásmódban azon belföldi illetőségű adóalanyok tartózkodását és adóztatását, akik e rendelet rendelkezései szerint más tagállam társadalombiztosítási rendszerében fizetnek járulékot.

(vö. 67–69., 72., 73., 78., 85., 87. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2009. április 23. (*)

„EK 18. cikk – Jövedelemadóra vonatkozó szabályozás – Az adózás helye szerinti tagállamban fizetett egészségbiztosítási járulékok levonása a jövedelemadóból – Másik tagállamban fizetett járulékok levonásának megtagadása”

A C-544/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Lengyelország) a Bírósághoz 2007. december 4-én érkezett, 2007. november 3-i határozatával terjesztett elő az előtte

Uwe Rüffler

és

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

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök (el?adó), J. Klu?ka, U. L?hmus, P. Lindh és A. Arabadjiev bírák,

f?tanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezet?: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- U. Rüffler,
- a lengyel kormány képviselőjében M. Dowgielewicz, meghatalmazotti min?ségben,
- a görög kormány képviselőjében K. Georgiadis, valamint S. Alexandriou és M. Tassopoulou, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és K. Herrmann, meghatalmazotti min?ségben,
- az EFTA Felügyeleti Hatóság képviselőjében P. Bjørgan és L. Young, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 12. és EK 39. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az U. Rüffler, Lengyelországban lakóhellyel rendelke? német állampolgár és a Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu (a wroc?awi adóhatóság wa?brzychi képviselőjének igazgatója, a továbbiakban: Dyrektor) közötti, amiatt indult peres eljárás keretében terjesztették el?, hogy a lengyel adóhatóság megtagadta U. Rüfflert?l a más tagállamban általa fizetett egészségbiztosítási járulékok levonását a jövedelemadóból, jóllehet a Lengyelországban egészségbiztosítási járulékokat fizet? adóalany részesül ilyen levonásban.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Az 1996. december 22-i 118/97/EK tanácsi rendelettel módosított és naprakésszé tett, a szociális biztonsági rendszereknek a Közösségen belül mozgó munkavállalókra, önálló vállalkozókra és családtagjaikra történő alkalmazásáról szóló, 1971. június 14-i 1408/71/EGK rendelet (HL 1997. L 28., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 3. kötet, 3. o., a továbbiakban: 1408/71 rendelet) 3. cikkének (1) bekezdése megfogalmazza az egyenlő bánásmód elvét, amely szerint:

„E rendelet különös rendelkezéseire is figyelemmel az e rendelet hatálya alá tartozó olyan személyeket, akik egy tagállam területén lakóhellyel rendelkeznek, bármely tagállam jogszabályai szerint ugyanolyan kötelezettségek terhelik és ugyanolyan elnyökök illetik, mint az adott tagállam állampolgárait.”

4 Az 1408/71 rendelet „Egy vagy több tagállam jogszabályai szerint fizetendő nyugdíjak, amikor a lakóhely szerinti országban nem áll fenn természetbeni ellátásra való jogosultság” című 28. cikke elírja:

„(1) Az a nyugdíjas, aki egy, két vagy több tagállam jogszabályai szerint nyugdíjra jogosult, de aki a lakóhelye szerinti tagállamban nem jogosult ellátásokra, mégis részesül – mind ?, mind családtagjai – ezekben az ellátásokban, amennyiben – szükség esetén a 18. cikk és a VI. melléklet rendelkezéseinek figyelembevételével – azokra jogosult lenne a nyugdíj tekintetében illetékes tagállam vagy tagállamok egyikének jogszabályai szerint, ha lakóhelye azon állam területén lenne. Az ellátásokat a következő feltételekkel nyújtják:

a) a természetbeni ellátásokat a lakóhely szerinti tagállam intézménye nyújtja a (2) bekezdésben említett intézmény nevében, mintha az érintett személy a lakóhelye szerinti tagállam jogszabályai szerint nyugdíjas lenne[,] és ellátásra lenne jogosult;

b) a pénzbeli ellátásokat – szükség esetén – a (2) bekezdés szabályai szerint meghatározott illetékes intézmény nyújtja az általa alkalmazott jogszabályokkal összhangban. Ugyanakkor az illetékes intézmény és a lakóhely szerinti intézmény közötti megállapodás alapján az ellátást az illetékes intézmény nevében nyújthatja a lakóhely szerinti intézmény is, az illetékes állam jogszabályainak megfelelően.

(2) Az (1) bekezdésben említett esetekben a természetbeni ellátások költségeit az alábbi szabályoknak megfelelően meghatározott intézmény viseli:

a) ha a nyugdíjas egyetlen tagállam jogszabályai szerint jogosult az említett ellátásokra, a költséget e tagállam illetékes intézménye viseli;

[...]”

5 Ugyanezen rendelet „Egy vagy több, a lakóhely szerinti országon kívüli tagállam jogszabályai szerint fizetendő nyugdíj, amikor a lakóhely szerinti országban ellátásra való jogosultság áll fenn” című 28a. cikke kimondja:

„Ha egy, két vagy több tagállam jogszabályai szerint nyugdíjra jogosult nyugdíjas olyan tagállam területén rendelkezik lakóhellyel, amely tagállam jogszabályai szerint a természetbeni ellátásokhoz való jogosultság nem függ biztosítási vagy szolgálati feltételektől, és ahol nyugdíjat nem folyósítanak, a neki és családtagjainak nyújtott természetbeni ellátások költségeit a nyugdíjjal kapcsolatban illetékes tagállamok egyikének a 28. cikk (2) bekezdésében meghatározott intézménye viseli annyiban, amennyiben az érintett nyugdíjas és családtagjai ilyen ellátásokra

jogosultak lettek volna az említett illetékes intézmény által alkalmazott jogszabályok szerint, ha abban a tagállamban rendelkeznének lakóhellyel, amelyben az intézmény található.”

6 Az 1996. december 2-ii 118/97/EK rendelettel módosított és naprakésszé tett, az 1408/71/EGK rendelet végrehajtására vonatkozó szabályok megállapításáról szóló, 1972. március 21-ii 574/72/EGK rendelet (HL 1997. L 28., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 5. fejezet, 3. kötet, 3. o.) 95. cikke (1) bekezdésének értelmében:

„[Az 1408/71] rendelet 28. cikkének (1) bekezdése [...] szerint biztosított természetbeni ellátások összegét az illetékes intézmények olyan átalány alapján térítik meg azoknak az intézményeknek, amelyek az említett ellátásokat biztosították, amely a lehető leginkább megközelíti a ténylegesen felmerült kiadásokat.”

Az egyezményi szabályozás

7 A Lengyel Köztársaság és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, 2003. május 14-ii egyezmény (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, a Dz. U 2005. január 20-ii 12. száma, 90. alszám; a továbbiakban: kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) 18. cikke (1) és (2) bekezdésének értelmében:

„(1) Azok a nyugdíjak és hasonló járadékok vagy nyugellátások, amelyekben a szerződő államok egyikében letelepedett személy a szerződésben részes másik államban részesül, csak a letelepedés helye szerinti államban adóztathatók.

(2) Az előző bekezdéstől függetlenül a szerződő államok egyikében letelepedett személy részére a szerződésben részes másik állam kötelező társadalombiztosítása által folyósított járandóságok csak e szerződésben részes másik államban adóztathatók.”

A nemzeti szabályozás

8 A személyi jövedelemadóról szóló, 1991. július 26-ii törvény (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U 2000. évi 14. száma, 176. alszám, a továbbiakban: jövedelemadóról szóló törvény) 3. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A Lengyel Köztársaságban lakóhellyel rendelkező természetes személyek teljes jövedelme adóköteles a jövedelem keletkezésének helyétől függetlenül [...]”.

9 A jövedelemadóról szóló törvény 21. cikke (1) bekezdése 58. pontjának b) alpontja elírja:

„Mentesek a jövedelemadó alól [...] a foglalkoztatói nyugdíjszolgáltatás keretében összegyűjtött alapból [...] a tag részére teljesített kifizetések.”

10 Ugyanezen törvény 27b. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A jövedelemadóból [...] elsősorban az egészségügyi ellátások államháztartási finanszírozásáról szóló, 2004. augusztus 27-ii törvényben (ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, a Dz. U 210. száma, 2135. alszám) meghatározott egészségbiztosítási járulékok azon összege vonandó le [...]:

- 1) amelyet az adóévben az egészségügyi ellátások államháztartási finanszírozásáról szóló törvény rendelkezései alapján közvetlenül az adóalany fizetett be,
- 2) amelyet az adóévben az egészségügyi ellátások államháztartási finanszírozásáról szóló törvény rendelkezései alapján a kifizető teljesített.

Nem vonhatók le azok a járulékok, amelyeknek alapja a 21. [...] cikk szerinti adómentes jövedelem (bevételek), valamint amelyeknek alapja az adótörvény rendelkezései alapján adómentes jövedelem.

- (2) Az [(1) bekezdés szerinti jövedelem adójából] levonandó egészségbiztosítási járulékok összege nem haladhatja meg e járulékok alapjának 7,75%-át.
- (3) Az (1) bekezdésben megjelölt célokra fordított kiadások összegét e kiadások érintett általi teljesítését igazoló dokumentumok alapján kell meghatározni.”

Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdés

11 U. Rüffler korábban Németországban élt és állt munkaviszonyban, majd Lengyelországba költözött, ahol házastársával 2005 óta él állandó jelleggel. A Bírósághoz benyújtott iratokból nem tűnik ki, hogy folytatott-e keresőtevékenységet Lengyelországban a lakóhely áthelyezését követően.

12 Az alapeljárás tényállásának idején U. Rüffler kizárólagos jövedelmét a Németországban kapott két nyugellátás képezte, nevezetesen:

- a Landesversicherungsanstalt (Regionális Biztosítóintézet) német munkavállalói biztosítóintézet által 70%-os munkaképesség-csökkenés miatt folyósított rokkantsági nyugdíj, amely a német kötelező társadalombiztosítási rendszer ellátását képezi;
- a Volkswagen társaság által folyósított foglalkoztatói nyugdíj.

13 E két ellátást Németországban folyósítják az U. Rüffler által e tagállamban nyitott bankszámlára. Ugyanezen tagállam szedi tehát be a megfelelő járulékokat, amelyek között az egészségbiztosítási járulékok is szerepelnek.

14 Az U. Rüffler által Németországban kapott foglalkoztatói nyugdíjból 14,3%-os kötelező egészségbiztosítási járulékot vontak le, és utalták át a német társadalombiztosítási intézethez, a wolfsburgi Deutsche BKK – Westhez. Az 1408/71 rendelet 28. cikkének rendelkezései szerint U. Rüffler és házastársa – a Narodowy Fundusz Zdrowia (a lengyel Országos Egészségügyi Alap) által igazoltan – Lengyelországban jogosultak egészségügyi ellátásra. Ezen ellátásokat Lengyelországban a német egészségbiztosítási intézet költségén nyújtják.

15 U. Rüffler a jövedelemadóról szóló törvény 3. cikkének (1) bekezdése értelmében Lengyelországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkezik.

16 A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 18. cikkének (2) bekezdése alapján a Németországban a Landesversicherungsanstalt által U. Rüffler részére folyósított rokkantsági nyugdíj ugyanebben a tagállamban adóköteles. Ugyanakkor ugyanezen 18. cikk (1) bekezdése szerint a Németországban a Volkswagen társaság által folyósított foglalkoztatói nyugdíj kizárólag Lengyelországban adóköteles.

17 2006 folyamán U. Rüffler azzal a kérelemmel fordult a lengyel adóhatósághoz, hogy a

Németországban kapott foglalkoztatói nyugdíj után Lengyelországban fizetendő jövedelemadókat csökkentse az általa Németországban fizetett egészségbiztosítási járulékok összegével.

18 A 2006. november 28-ai határozatával a lengyel adóhatóság a kérelemnek nem adott helyet azzal az indokolással, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 27b. cikke csak az egészségügyi ellátások államháztartási finanszírozásáról szóló lengyel törvény szerint fizetett egészségbiztosítási járulékokat lehet levonni a jövedelemadóból. Márpedig U. Rüffler Lengyelországban nem fizet egészségbiztosítási járulékot.

19 A 2007. február 2-án kelt beadványával a kérelmet elutasító határozattal szemben a Dyrektornál elterjesztett fellebbezésében U. Rüffler kifogásolta, hogy az adóhatóság szelektív módon alkalmazta a lengyel adójogot, és figyelmen kívül hagyta a közösségi jog rendelkezéseit.

20 A 2007. február 23-ai határozatával a Dyrektor elutasította az adóhatóságnak a lengyel adójog alkalmazási körének és módjának értelmezése kérdésében 2006. november 28-án hozott határozata megváltoztatását, mivel nem vonható le az Európai Unió más tagállamában fizetett egészségbiztosítási járulék a Lengyelországban fizetett adóból. Ezzel meg erősítette a jövedelemadóról szóló törvény 27b. cikkének az adóhatóság általi értelmezését, és megállapította, hogy a törvény rendelkezései szerint hatáskörrel rendelkező adóhatóságok számára különösen a kedvezmények és levonások tekintetében nem elfogadható ezen rendelkezések, köztük a jövedelemadóról szóló törvény 27b. cikkének kiterjesztés értelmezése.

21 Megállapítható egyébként, hogy a Dyrektor elterjesztett fellebbezés keretében U. Rüffler azt is állította, hogy az általa kapott foglalkoztatói nyugdíjat a jövedelemadóról szóló törvény 21. cikke (1) bekezdése 58. pontjának b) alpontja alapján mentesíteni kell a jövedelemadó alól. Ezt az igényt szintén elutasították azzal az indokkal, hogy ez a rendelkezés nem alkalmazandó a konkrét ügyben, mivel az csak a foglalkoztatói nyugdíjról szóló törvény alapján foglalkoztatói nyugdíjszolgáltatás keretében tagsági jogviszonnyal rendelkező személyekre vonatkozik, vagyis a lengyel jog rendelkezései szerinti „munkavállalókra”.

22 U. Rüffler ezért keresetet nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiuhoz (wrocław közizgatási bíróság) a 2007. február 23-ai határozat ellen, mivel úgy vélte, hogy a határozat figyelmen kívül hagyta a jövedelemadóról szóló törvény 27b. cikkének rendelkezéseit. Mind ezen határozat, mind a 2006. november 28-ai adóhatósági határozat megsemmisítését kérte, amennyiben azok arra a következtetésre jutottak, hogy nem lehetséges a Lengyelországban fizetendő jövedelemadó összegének a más tagállamban fizetett egészségbiztosítási járulékokkal való csökkentése.

23 U. Rüffler szerint a jövedelemadóból történő levonhatóságot biztosító jog ilyen korlátozása, amely oda vezet, hogy ezt az adókedvezményt csak a lengyel biztosítóintézetnek egészségbiztosítási járulékokat fizető adóalanyok vehetik igénybe, hátrányosan megkülönböztető módon az alapján tesz különbséget a Lengyelországban jövedelemadóköteles személyek között, hogy hol fizettek kötelező egészségbiztosítási járulékot.

24 U. Rüffler arra is hivatkozott, hogy a nemzeti adójogi rendelkezések értelmezése összeegyeztethetetlen a közösségi joggal és különösen a munkavállalók szabad mozgásának az EK 39. cikkben szereplő elvével. Ezen érv alátámasztásaként hivatkozott a Bíróság C-150/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2007. január 30-án hozott ítéletére (EBHT 2007., I-1163. o.).

25 A kérdést elterjesztő bíróság úgy gondolja, hogy az U. Rüffler által a német jogszabályok alapján fizetett egészségbiztosítási járulék jellegét és célját tekintve megfelel annak a járuléknak, amelyet a lengyel adóalanyok a lengyel törvény alapján fizetnek. A német jog szerint, ugyanúgy, mint a lengyel jog alapján, a nyugellátás jogosultjainak ilyen járulékot kell fizetniük. Különbség az

egészségbiztosítási járulék mértéke – amely Németországban 14,30%, Lengyelországban pedig 9% –, valamint a fizetési kötelezettséget keletkeztető nemzeti jogalap tekintetében áll fenn.

26 A kérdést előterjesztő bíróságban felmerült a kérdés, hogy ha a belföldi illetőségű adóalany a részére Németországban folyósított nyugellátás után Lengyelországban kell adót fizetnie, akkor a Németországban fizetett egészségbiztosítási járulék ezen adó összegéből történő levonásának megtagadása jogszerű-e azon az alapon, hogy a járulékot nem a lengyel nemzeti jogszabályok alapján fizették, és a német egészségbiztosítási rendszerhez tartoznak.

27 A kérdést előterjesztő bíróságban kétség merül fel a tekintetben, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 27b. cikkének ilyen típusú értelmezése nem jelent-e hátrányos megkülönböztetést azon adóalanyokkal szemben, akiket a szabad mozgás jogának gyakorlása során az adózás helye szerinti tagállamban megfosztanak attól a lehetőségtől, hogy levonják a más tagállamban fizetett egészségbiztosítási járulékot az adóból, feltételezve hogy az adott jogalanyok ezen járulékokat az utóbbi tagállamban még nem vonták le.

28 A Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy a Trybuna Konstytucyjny (lengyel alkotmánybíróság) 2007. november 7-ii határozatában (K 18/06, a Dz. U 2007. évi, 211. száma, 1549. alszám) megállapította, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 27b. cikkének (1) bekezdése sérti a lengyel alkotmánynak a 2. cikkével együtt olvasott 32. cikkét, amennyiben bizonyos adóalanyok esetében kizárja annak lehetőségét, hogy a Lengyelországon kívül kifejtett tevékenység után fizetendő jövedelemadóból levonják az egészségbiztosítási járulékokat, jóllehet ezen járulékokat abban a tagállamban, amelynek területén a tevékenységet gyakorolták, nem vonták le a jövedelemből. E határozat értelmében a jövedelemadóról szóló törvény 27b. cikkének (1) bekezdése 2008. november 30-ával hatályát veszítette.

29 E körülmények között a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EK 12. cikk (1) bekezdését, valamint az EK 39. cikk (1) és (2) bekezdését, hogy – olyan esetben, amikor a belföldi illetőségű jogalany a Lengyelországban adóztatott jövedelemből más tagállam kötelező egészségbiztosítása részére fizet járulékot – a rendelkezésekkel ellentétes a [jövedelemadóról szóló] törvény 27b. cikkében foglalt azon nemzeti rendelkezés, amely a kötelező egészségbiztosítás részére fizetett járulékok összegének a jövedelemadóból történő levonhatóságát biztosító jogot a nemzeti jog rendelkezései alapján fizetett járulékokra korlátozza?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Az elfogadhatóságról

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

30 Először is a lengyel kormány vitatja a feltett kérdés elfogadhatóságát azon okból, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem fejt ki kellően a jogvita ténybeli és jogi hátterét.

31 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat ugyanis nem tartalmaz bizonyos információt, amely pedig fontos az alapügyben szereplő eltérő adókedvezmény, nevezetesen a jövedelemadóról szóló törvény 21. cikke (1) bekezdése 58. pontjának b) alpontja szerinti jövedelemadómentességhez való jog összefüggésében. E rendelkezés szerint mentesek a jövedelemadó alól „a foglalkozatónyi nyugdíj keretében összegyűjtött alapból a tag részére teljesített kifizetések”.

32 Jelen esetben az elztes döntéshozatalra utaló határozat nem jelöli meg világosan, hogy a Volkswagen társaság által folyósított foglalkoztatói nyugdíj Németországban megegyezik-e a lengyel foglalkoztatói nyugdíj szolgáltatások keretében teljesített kifizetésekkel, vagy másik öregségi nyugdíjbiztosítási formát jelent.

33 Másodszor a lengyel kormány úgy véli, hogy a feltett kérdés azon okból sem fogadható el, hogy az alapeljárás megoldásához az EK 234. cikk értelmében nem szükséges elztes döntés hozatala, mivel a jogvitát kizárólag a bels? jog alapján kell elbírálni.

34 A lengyel kormány szerint tehát, amennyiben a Volkswagen társaság által folyósított foglalkoztatói nyugdíj Németországban megegyezik a lengyel foglalkoztatói nyugdíj szolgáltatások keretében teljesített kifizetésekkel, azt úgy kell tekinteni, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 21. cikke (1) bekezdése 58. pontjának b) alpontjának hatálya alá tartozik, mivel e rendelkezés nem kizárólag a lengyel foglalkoztatói nyugdíj szolgáltatások keretében teljesített kifizetésekre korlátozódik. Ilyen esetben az U. Ruffler által az említett nyugellátás címén kapott jövedelemnek Lengyelországban adómentességet kell élveznie.

35 A lengyel kormány ezt követen eladja, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 27b. cikke (1) bekezdésének utolsó bekezdése kizárja az egészségbiztosítási járulékok összege utáni adólevonást biztosító jogot – vagyis azt a jogot, amelyben az alapeljárásban U. Ruffler részesülni kíván – abban az esetben, ha az egészségbiztosítási járulékok ugyanennek a törvénynek a 21. cikke értelmében adómentes jövedelmekhez kapcsolódnak. Következésképpen, amennyiben a német nyugellátás ilyen adómentes jövedelmet képez, a jövedelemadóról szóló törvény 27b. cikke (1) bekezdésének utolsó bekezdése alapján a jövedelemadó összegét nem lehet csökkenteni az egészségbiztosítási járulékokkal, attól függetlenül, hogy mely tagállamban fizették be e járulékokat. A nemzeti bíróság el?tti felfüggesztett jogvitát ezért kizárólag a bels? jog alapján kell eldönteni.

A Bíróság álláspontja

36 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EK 234. cikkel létrehozott eljárás keretében az ügyben eljáró és határozathozatalra hivatott nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése, hogy – tekintettel az ügy különleges jellemz?ire – ítélete meghozatalához szükségesnek tartja-e az elztes döntéshozatalt, és ha igen, a Bíróságnak feltett kérdései relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések a közösségi jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – f?szabály szerint – köteles határozatot hozni (lásd különösen a C?379/98. sz. PreussenElektra?ügyben 2001. március 13?án hozott ítélet [EBHT 2001., I?2099. o.] 38. pontját, a C?221/07. sz., Zablocka?Weyhermüller ügyben 2008. december 4?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 20. pontját, valamint a C?169/07. sz. Hartlauer?ügyben 2009. március 10?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 24. pontját).

37 A Bíróság mindazonáltal azt is kimondta, hogy kivételes esetekben jogosult saját hatáskörének megállapítása céljából megvizsgálni azokat a körülményeket, amelyek mellett a nemzeti bíróság hozzá fordult (lásd ebben az értelemben a 244/80. sz. Foglia?ügyben 1981. december 16?án hozott ítélet [EBHT 1981., 3045. o.] 21. pontját, a fent hivatkozott PreussenElektra?ügyben hozott ítélet 39. pontját, valamint a C?318/00. sz., Bacardi?Martini és Cellier des Dauphins ügyben 2003. január 21?én hozott ítélet [EBHT 2003., I?905. o.] 42. pontját).

38 Csak akkor utasítható el a határozathozatal a nemzeti bíróság által elztes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan nem áll kapcsolatban az alapjogvita tényeivel vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus, vagy ha nem

állnak a Bíróság rendelkezésére azon ténybeli és jogi körülmények, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a feltett kérdésekre hasznos módon válaszolhasson (a fent hivatkozott PreussenElektra-ügyben hozott ítélet 39. pontja és a fent hivatkozott Zablocka-Weyhermüller ügyben hozott ítélet 20. pontja).

39 Egrészt, ami a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu által feltett kérdést illeti, meg kell állapítani, hogy az elztes döntéshozatalra utaló határozatból egyértelműen kitűnik, hogy az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdés nem a foglalkoztatói nyugdíj adómentességének megtagadására, hanem kizárólag az egészségbiztosítási járulékok adóból történő levonását biztosító jog kérdésére vonatkozik.

40 U. Rüffler azon – az elsőfokú adóhatóság határozatával szembeni fellebbezésében eladott, és a Dyrektor által elutasított – igénye, amely szerint az általa kapott foglalkoztatói nyugdíj Lengyelországban mentesüljön a jövedelemadó alól, ugyanis nem szerepel U. Rüfflernek a kérdést elterjesztő bírósághoz benyújtott keresetében. E kereset valójában a Dyrektor határozatának hatályon kívül helyezését célozza, amennyiben az az alapeljárás felperesének helyzetére tekintettel megerősíti, hogy a felperes nem részesülhet a jövedelemadóról szóló törvény 27b. cikke szerinti adólevonásban.

41 Másrészt a Bíróság úgy véli, hogy elegendő információval rendelkezik mind U. Rüffler jogállásáról, mind a járulékok és a Németországban folyósított foglalkoztatói nyugdíj jellemzőiről ahhoz, hogy hasznos választ adhasson a kérdést elterjesztő bíróságnak.

42 Ez utóbbi bíróság ugyanis a határozatában megállapítja, hogy a Németországban folyósított foglalkoztatói nyugdíj a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 18. cikkének (1) bekezdésének értelmében olyan „[nyugdíj] és hasonló [járadék] vagy [nyugellátás], [amelyben] a szerződő államok egyikében letelepedett személy [...] részesül”. A Bíróság úgy véli, hogy az az egészségbiztosítási járulék, amelyet a német jog rendelkezései alapján a foglalkoztatói nyugdíjból vonnak le, és amelyet U. Rüffler fizet, jellegét és célját tekintve megfelel azon járuléknak, amelyet a lengyel adóalanyok a lengyel törvény alapján fizetnek.

43 E tényből nem tűnik ki egyértelműen, hogy a kért értelmezés nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve hogy a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy hogy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésre hasznos módon válaszolhasson.

44 A feltett kérdés így elfogadható.

Az ügy érdeméről

A bíróság elé terjesztett észrevételek

45 U. Rüffler, a görög kormány, az Európai Közösségek Bizottsága és az EFTA Felügyeleti Hatóság úgy véli, hogy a közösségi joggal ellentétes, ha a tagállam szabályozása vagy annak az adóhatóság általi értelmezése az egészségbiztosítási járulékok jövedelemadóból történő levonását biztosító jogot kizárólag a nemzeti kötelező egészségbiztosítási rendszer számlájára fizetett egészségbiztosítási járulékokra korlátozza.

46 A görög kormány és az EFTA Felügyeleti Hatóság szerint az EK 12. és EK 39. cikkel ellentétes, hogy az a tagállam, ahol az adóalany állandó lakóhelye található, és ahol teljes körű adókötelezettséggel rendelkezik, akkor is megtagadja, hogy ezen adóalany a más tagállam egészségbiztosítójának fizetett járulékait levonja a jövedelemadóból, ha az adóalany nem vonta le ezen járulékokat a második tagállamban, ahonnan az adóköteles jövedelme származik. Az ilyen

bánásmód hátrányosan kezeli azon adóalanyokat, akik a szabad mozgás jogával éltek, és akiket az adózás helye szerinti tagállamban megfosztanak attól a lehetőségtől, hogy a más tagállam egészségbiztosítójának fizetett járulékot levonják az adójukból.

47 Ami a Bizottságot illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból arra következtet, hogy egyrészt U. Rüffler az alapeljárás idejében nem gyakorolt keresetvétekenységet, és másrészt, hogy 2005 óta folyamatosan Lengyelországban él, németországi munkaviszonya után ellátásban részesül nyugdíjasként. A Bizottság emellett úgy véli, hogy mivel semmilyen összefüggés nincs U. Rüffler Lengyelországban való tartózkodása és valamely keresetvétekenység gyakorlása között, U. Rüffler helyzete nem az EK 39. cikk fényében ítélandó meg. Az alapeljárást az EK 12. és EK 18. cikk rendelkezéseinek együttes alkalmazásával kell vizsgálni.

48 A Bizottság szerint ellentétes az EK 12. cikk első bekezdésével és az EK 18. cikk (1) bekezdésével, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint a jövedelemadóról szóló törvény 27b. cikke, csak a lengyel egészségbiztosítási rendszerben fizetett egészségbiztosítási járulékra a jövedelemadó összegéből történő levonásához való jogát biztosítja, kizárva így az azon más tagállam kötelező egészségbiztosítási rendszerében fizetett járulékot, ahol a Lengyelországban adóköteles jövedelmeket szerezték.

49 A lengyel kormány, mivel úgy vélte, hogy a kérdés elfogadhatatlan, az ügy érdeméről nem nyilatkozott.

A Bíróság álláspontja

– Az EK Szerződés alkalmazandó rendelkezéseiről

50 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy U. Rüffler házastársával együtt 2005 óta folyamatosan Lengyelországban él, németországi munkaviszonya után ellátásban részesül nyugdíjasként. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint az alapeljárás megindulásának időpontjában U. Rüffler egyedüli jövedelmét a Németországból kapott nyugdíj és rokkantsági nyugdíj képezte. Következésképpen U. Rüffler nem folytatott keresetvétekenységet az alapeljárás megindulásának időpontjában.

51 A Bírósághoz benyújtott iratokból egyébként nem derül ki, hogy U. Rüffler korábban Lengyelországban dolgozott-e, vagy hogy munkakeresés céljából utazott volna oda.

52 A Bíróság a C-520/04. sz. Turpeinen-ügyben 2006. november 9-én hozott ítéletében már megállapította, hogy nem hivatkozhatnak a munkavállalók szabad mozgására azon személyek, akik keresetvétekenységüket teljes mértékben azon tagállamban végezték, amelynek állampolgárai, és kizárólag nyugdíjba vonulásuk után gyakorolták tartózkodási jogukat valamely másik tagállamban, anélkül hogy ott munkavállalóként dolgozni kívántak volna.

53 Úgy tűnik, hogy U. Rüffler esetében is erről van szó, figyelembe véve az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kirajzolódó alapeljárásbeli tényállást.

54 Mivel az alapeljárás nem tartozik az EK 39. cikk hatálya alá, meg kell keresni, hogy az EK Szerződés mely rendelkezése alkalmazandó az olyan helyzetre, amilyen U. Rüffleré.

55 U. Rüffler mint német állampolgár az EK 17. cikk (1) bekezdése szerinti uniós polgár jogállásával rendelkezik, tehát adott esetben hivatkozhat az e jogálláshoz kapcsolódó jogokra, különösen az EK 18. cikk (1) bekezdése által biztosított, a szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogra (lásd ilyen értelemben a C-499/06. sz. Nerkowska-ügyben 2008. május 22-én hozott

ítélet [EBHT 2008., I?3993. o.] 22. pontját, valamint a fent hivatkozott Zablocka?Weyhermüller?ügyben hozott ítélet 26. pontját.).

56 Az olyan helyzet, mint U. Rüffleré, az uniós polgároknak a tagállamok területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való joga körébe tartozik. Az a személy ugyanis, aki miután nyugdíjba vonult, elhagyja annak a tagállamnak a területét, amelynek állampolgára, és ahol a teljes keres?tevékenységét gyakorolta, azért hogy valamely másik tagállamba helyezze át lakóhelyét, az EK 18. cikk (1) bekezdésében minden uniós polgár számára elismert, a tagállamok területén való szabad mozgás és tartózkodás jogát gyakorolja (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Turpeinen?ügyben hozott ítélet 16–19. pontját).

57 Meg kell jegyezni, hogy még abban az esetben is, ha a kérdést el?terjeszt? bíróság az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésében nem hivatkozott az EK 18. cikkre, ez a körülmény nem akadályozza a Bíróságot abban, hogy a nemzeti bíróság részére a közösségi jognak az el?tte folyamatban lév? ügy elbírálásához esetleg szükséges összes értelmezési szempontját megadja, függetlenül attól, hogy a nemzeti bíróság – kérdései megfogalmazásában – utalt?e azokra vagy sem (lásd ebben az értelemben a C?241/89. sz. SARPP?ügyben 1990. december 12?én hozott ítélet [EBHT 1990., I?4695. o.] 8. pontját, a C?152/03. sz. Ritter?Coulais?ügyben 2006. február 21?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?1711. o.] 29. pontját, valamint a C?392/05. sz. Alevizos?ügyben 2007. április 26?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?3505. o.] 64. pontját).

58 U. Rüffler helyzetét következőképpen az EK 18. cikkben az uniós polgárok számára elismert, a tagállamok területén való szabad mozgás és tartózkodás jogának fényében kell vizsgálni.

59 Végül, ami az EK 12. cikket illeti, e cikk els? bekezdése kimondja, hogy a Szerz?dés alkalmazási körében és az abban foglalt különös rendelkezések sérelme nélkül tilos az állampolgárság alapján történ? bármely megkülönböztetés. Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik egyébként, hogy a hátrányos megkülönböztetés tilalmának az EK 12. cikkben szabályozott elve tiltja a hasonló helyzetek eltér? kezelését, kivéve ha az objektív módon igazolható (C?403/03. sz. Schempp?ügyben 2005. július 12?én hozott ítélet [EBHT 2005., I?6421. o.] 28. pontját).

– Az EK 18. cikkel való összeegyeztethet?ségr?

60 A kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EK 18. cikkbe ütközik?e az olyan tagállami szabályozás, amely ahhoz a feltételhez köti a befizetett egészségbiztosítási járulékoknak a jövedelemadó összegéb?l történ? levonásához való jog biztosítását, hogy e járulékokat ebben a tagállamban fizették?e be a nemzeti jog rendelkezései alapján, és amely az ilyen adókedvezmény megtagadásához vezet, ha az e tagállamban fizetend? jövedelemadó összegéb?l levonandó járulékokat más tagállam kötelez? egészségbiztosítási rendszerében fizették be.

61 Bevezetéképpen meg kell jegyezni, hogy e kérdésében az azt el?terjeszt? bíróság abból a feltételezésb?l indul ki, hogy azokat az egészségbiztosítási járulékokat, amelyeknek az adócsökkentés céljából történ? figyelembevételét kérték az alapeljárásban, adóügyi szempontból nem vették tekintetbe abban a tagállamban, ahol befizették ?ket.

62 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az uniós polgárság intézményének célja, hogy biztosítsa a tagállamok állampolgárainak alapvet? jogállását, lehetővé téve az azonos helyzetben lév? tagállami állampolgárok számára, hogy állampolgárságuktól függetlenül és az e tekintetben kifejezetten el?írt kivételek sérelme nélkül ugyanolyan jogi bánásmódban részesüljenek azokon a

területeken, amelyekre a Szerződés tárgyi hatálya kiterjed (lásd különösen a C-224/02. sz. Pusa-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5763. o.] 16. pontját, a C-76/05. sz., Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben 2007. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-6849. o.] 86. pontját, valamint a C-524/06. sz. Huber-ügyben 2008. december 16-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 69. pontját).

63 A közösségi jog tárgyi hatálya alá tartoznak többek között a Szerződés által szavatolt alapvető szabadságok gyakorlásának, különösen az EK 18. cikkben rögzített, a tagállamok területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jog gyakorlásának esetei (lásd a fent hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 17. pontját, a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 87. pontját).

64 Amennyiben az Unió valamely polgárát jogilag ugyanolyan bánásmódban kell részesíteni valamennyi tagállamban, mint amelyet e tagállamok az ugyanolyan helyzetben lévő állampolgáraik részére biztosítanak, ellentétes lenne a szabad mozgáshoz való joggal, ha ezen polgár a befogadó tagállamban kedvezőtlenebb bánásmódban részesülne annál, mint amely akkor illetné meg, ha nem vette volna igénybe a Szerződés által a szabad mozgás tekintetében biztosított lehetőségeket (az abban a tagállamban való bánásmód tekintetében, amelynek az uniós polgár állampolgára analógia útján lásd a fent hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 18. pontját, a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 88. pontját, valamint a C-318/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-6957. o.] 127. pontját).

65 E lehetőségek ugyanis nem érvényesülhetnének teljes mértékben, ha azok igénybevételétől vissza lehetne tartani a tagállami állampolgárt a nemzeti szabályozás által elé gördített olyan akadályokkal, amelyek e lehetőségek gyakorlása miatt büntetik őt (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 19. pontját, valamint a C-192/05. sz., Tas-Hagen és Tas ügyben 2006. október 26-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-10451. o.] 30. pontját és a fent hivatkozott Zablocka-Weyhermüller-ügyben hozott ítélet 34. pontját).

66 Ennélfogva azt kell eldönteni, hogy vajon az olyan szabályozás, mint az alapeljárásban szereplő, az ugyanolyan helyzetben lévő közösségi állampolgárok között a szabad mozgás jogával élők számára hátrányos módon tesz-e különbséget, és hogy – amennyiben ez bebizonyosodik – vajon ez az eltérő bánásmód adott esetben igazolható-e.

67 Az olyan szabályozás, mint az alapeljárásban szereplő, a belföldi illetőségű adóalanyok közötti eltérő bánásmódot aszerint hozza létre, hogy a Lengyelországban jövedelemadóköteles összegből levonható egészségbiztosítási járulékokat a nemzeti kötelező egészségbiztosítási rendszerben fizették-e be vagy sem. Az ilyen szabályozás szerint csak azok az adóalanyok élhetnek az alapügyben érintett adólevonással, akiknek az egészségbiztosítási járulékait az adózás helye szerinti tagállamban fizetették be.

68 Márpedig, ami a jövedelmeik Lengyelországban történő megadóztatását illeti, meg kell állapítani, hogy a járulékokat a lengyel egészségbiztosítási rendszerben fizető belföldi illetőségű adóalanyok és azok az adóalanyok, akik más tagállam kötelező egészségbiztosítási rendszeréhez tartoznak, objektíve nincsenek oly módon különböző helyzetben, amely indokolná az ilyen, a járulékfizetés helyétől függő eltérő bánásmódot.

69 Az olyan nyugdíjas adóalany helyzete ugyanis, mint U. Ruffleré, aki Lengyelországban lakik, és más tagállam kötelező egészségbiztosítási rendszere által folyósított nyugellátásban részesül, valamint azé a lengyel nyugdíjasé, aki szintén Lengyelországban lakik, de a lengyel egészségbiztosítási rendszer útján kap nyugellátást, összehasonlíthatóak az adózás alapvető szabályai szempontjából, amennyiben mindkettő Lengyelországban rendelkezik teljes körű

adókötelezettséggel.

70 Így jövedelmeiket ebben a tagállamban ugyanazon elvek alapján, és ennél fogva ugyanazon adókedvezményekkel, nevezetesen az alapeljárás esetében a jövedelemadóból történő levonáshoz való jog biztosítása mellett kell megadóztatni.

71 Emellett hangsúlyozni kell, hogy U. Rüffler helyzetében az általa Németországban fizetett járulékok a német kötelező egészségbiztosításhoz tartoznak. Ezen járulékokat közvetlenül az általa kapott jövedelmekből, nevezetesen a foglalkoztatói és a rokkantsági nyugdíjból vonják le, és utalják át a német egészségbiztosító intézetnek. Lakóhelyének Lengyelországba történő áthelyezését követően U. Rüffler továbbra is megkapja a Németországból származó foglalkoztatói és rokkantsági nyugdíját, valamint az 1408/71 rendelet 28. és 28a. cikkének megfelelően jogosult Lengyelországban egészségügyi ellátásra, amelynek költségeit később a német egészségbiztosítás fedezi.

72 Meg kell állapítani, hogy mivel az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás az egészségbiztosítási járulékokhoz kapcsolódó adókedvezmény megadását ahhoz a feltételhez köti, hogy a járulékokat lengyel egészségbiztosítóhoz fizessék be, és ahhoz vezet, hogy a más tagállam biztosítójának járulékokat fizető adóalanyoktól megtagadják az említett kedvezményt, e szabályozás hátrányosan kezeli azokat az adóalanyokat, akik U. Rüfflerhez hasonlóan gyakorolták a szabad mozgáshoz való jogukat, amikor elhagyták azt a tagállamot, ahol a keresetvékenységük egészét folytatták, és Lengyelországba költöztek.

73 Azon hasonló nemzeti szabályozás, amely valamely tagállam állampolgárait pusztán azért hozza hátrányos helyzetbe, mert éltek a más tagállamban történő szabad mozgás jogával, az EK 18. cikk (1) bekezdésében valamennyi uniós polgárnak biztosított szabadságok korlátozását jelenti.

74 Az ilyen korlátozás a közösségi jog szempontjából csak akkor igazolható, ha az érintett személyek állampolgárságától független, objektív megfontolásokon alapul, és a nemzeti jog által jogszerűen megállapított célkitűzéssel arányos (a C-406/04. sz. De Cuyper-ügyben 2006. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6947] 40. pontja, a fent hivatkozott Tas-Hagen és Tas ügyben hozott ítélet 33. pontja, valamint a fent hivatkozott Zablocka-Weyhermüller-ügyben hozott ítélet 37. pontja).

75 Tehát fennmarad annak eldöntése, hogy léteznek-e objektív körülmények, amelyek igazolják az olyan eltérő adójogi bánásmódot, mint amilyen az alapeljárásban szerepel.

76 A lengyel kormány e tekintetben nem terjesztett elő érvet.

77 A kérdést előterjesztő bíróságnak mindazonáltal kétséges, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 17b. cikkéből következő eltérő adóügyi bánásmód megfelelő objektív igazolását képezi-e az a tény, hogy azok az adóalanyok, akik külföldi biztosítóintézethez fizetik be a kötelező egészségbiztosítási járulékaikat, nem vesznek részt a lengyel egészségbiztosítási rendszer finanszírozásában, mivel a külföldi biztosítóintézet csak az adóalany által Lengyelországban ténylegesen igénybe vett egészségügyi ellátások költségeit téríti meg, vagyis utalja át a Lengyel Köztársaság Országos Egészségügyi Alapjába.

78 Az ilyen indokokon alapuló igazolásnak nem lehet helyt adni. Az a körülmény ugyanis, hogy egyrészt a német kötelező egészségbiztosítás csak az U. Rüfflernek ténylegesen nyújtott ellátások költségeit fedezi, és hogy másrészt amennyiben U. Rüffler nem részesül egészségügyi ellátásban, a járulécai nem járulnak hozzá a lengyel egészségbiztosítás finanszírozásához, nem igazolja az olyan korlátozást, mint amely az alapügyben szerepel.

79 Ahogy azt a kérdést elterjesztő bíróság, valamint a Bizottság és az EFTA Felügyeleti Hatóság jogosan megállapította, az a tény, hogy a Lengyelországban lakó német állampolgároknak nyújtott egészségügyi ellátás költségeit az illetékes német biztosítóintézet megtéríti a lengyel Országos Egészségügyi Alapnak, a szociális biztonsági rendszerek összehangolásáról szóló közösségi szabályozás, nevezetesen az 1408/71 rendelet 28. és 28a. cikkének, valamint a 118/97 rendelettel módosított és naprakésszé tett 574/72 rendelet 95. cikkének együttes alkalmazásának az eredménye.

80 Az alapeljárás tekintetében ebből az következik különösen, hogy ugyan az U. Rüfflerhez hasonló német állampolgárok egészségbiztosítási járulékait valóban nem közvetlenül a lengyel Országos Egészségügyi Alapnak fizetik, ezen állampolgár orvosi költségei azonban nem terhelik a lengyel egészségügyi rendszert.

81 A tagállamok szociális biztonsági rendszerét összehangoló másodlagos jog szabályozásának célja megvédeni azon személyek szociális jogait, akik az Európai Unión belül mozognak, valamint biztosítani, hogy a szociális biztonsági ellátásban való részesüléshez fűződő jogukat önmagában ne befolyásolja a szabad mozgás gyakorlásának ténye. Eltántorító hatással lenne ugyanis e szabadság gyakorlására, ha a tagállamok – az említett ellátásokra vonatkozó adóügyi bánásmód szempontjából – hátrányosan kezelhetnék a valamely másik tagállam egészségügyi rendszere keretében szociális biztonsági ellátásban részesülő személyeket.

82 A Bíróság e tekintetben a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélete (EBHT 1996., I-3089. o.) 64. pontjában úgy határozott, hogy hátrányos adóügyi bánásmód, vagyis magasabb adókulcs alkalmazása azon külföldi illetékes adóalanyok esetében, akik nem járulnak hozzá a holland szociális biztonsági rendszerhez, nem egyeztethető össze a Szerződés 52. cikkével, és nem igazolható a meghatározott nemzeti szociális biztonsági rendszerhez való tartozással vagy annak hiányával. E tekintetben a Bíróság hangsúlyozta, hogy annak meghatározása, hogy mely tagállamban kell fizetni a szociális járulékokat, egyszeresen az 1408/71 rendelettel bevezetett rendszerből következik. Ugyanis, amennyiben megalapozott, az a tény, hogy bizonyos adóalanyok nem valamely meghatározott szociális biztonsági rendszerben vannak biztosítva, és ebből következően az e rendszerben fizetendő járulékokat nem vonják le a szóban forgó tagállamból származó jövedelmükből, az alkalmazandó jogszabály meghatározása tekintetében az 1408/71 rendelet által bevezetett általános és kötelező rendszer alkalmazásából következhet (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítélet 60. pontját).

83 A Bíróság megállapította, hogy az a tény, hogy a tagállamoknak nincs lehetőségük meghatározni, hogy mennyiben alkalmazandó a saját szabályozásuk vagy más tagállam szabályozása, mivel tiszteletben kell tartaniuk a hatályos közösségi jog rendelkezéseit, megakadályozza, hogy a tagállam adóügyi intézkedésekkel ellentételezze a saját szociális biztonsági rendszeréhez való tartozás és az abba történő járulékfizetés hiányát (a fent hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítélet 61. pontja).

84 Ezért, ahogy a Bizottság és az EFTA Felügyeleti Hatóság el?adta, ugyanez az érvelés analógia útján érvényes az alapeljárásban szerepl?, járulékokat nem fizet? adóalanyok adólevonást biztosító jogának korlátozására.

85 Következésképpen, mivel mind a szabad tartózkodást élvez? állampolgárok meghatározott társadalombiztosítási rendszerhez való csatlakozására, mind az e rendszerre vonatkozó szociális járulékok fizetésére vonatkozó szabályokat közvetlenül az 1408/71 rendelet rendelkezései határozzák meg, meg kell állapítani, hogy a tagállam nem részesítheti kevésbé kedvezményes bánásmódban azon belföldi illet?ség? adóalanyok tartózkodását és adóztatását, akik ezen rendelet rendelkezései szerint más tagállam társadalombiztosítási rendszerében fizetnek járulékot.

86 Mivel az olyan szabályozás, mint az alapeljárásban szerepl?, az EK 18. cikk objektíven nem igazolható korlátozását képezi, nem szükséges az EK 12. cikkel való összeegyeztethet?ségér?l határozni.

87 Ilyen körülmények között a feltett kérdésre azt kell válaszolni, hogy az EK 18. cikk (1) bekezdésébe ütközik az olyan tagállami szabályozás, amely ahhoz a feltételhez köti a befizetett egészségbiztosítási járulékok jövedelemadó összegéb?l történ? levonásához való jog biztosítását, hogy e járulékokat ebben a tagállamban fizették?e be a nemzeti jog rendelkezései alapján, és amely az ilyen adókedvezmény megtagadásához vezet, amennyiben az e tagállamban fizetend? jövedelemadó összegéb?l levonandó járulékokat más tagállam kötelez? egészségbiztosítási rendszerében fizették be.

A költségekr?l

88 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

Az EK 18. cikk (1) bekezdésébe ütközik az olyan tagállami szabályozás, amely ahhoz a feltételhez köti a befizetett egészségbiztosítási járulékoknak a jövedelemadó összegéb?l történ? levonásához való jog biztosítását, hogy e járulékokat ebben a tagállamban fizették?e be a nemzeti jog rendelkezései alapján, és amely az ilyen adókedvezmény megtagadásához vezet, amennyiben az e tagállamban fizetend? jövedelemadó összegéb?l levonandó járulékokat más tagállam kötelez? egészségbiztosítási rendszerében fizették be.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.