

Kohtuasi C-544/07

Uwe Rüffler

versus

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odródek Zamiejscowy w Wałbrzychu

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu)

EÜ artikkel 18 – Tulumaksu käsitlevad õigusaktid – Tulumaksu vähendamine maksustavas liikmesriigis tehtud ravikindlustusmaksete alusel – Vähendamisest keeldumine teistes liikmesriikides tehtud maksete alusel

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Isikute vaba liikumine – Töötajad – Asutamislepingu sätted – Isikuline kohaldamisala*

(EÜ artikkel 39)

2. *Euroopa Liidu kodakondsus – Asutamislepingu sätted – Isikuline kohaldamisala*

(EÜ artikli 17 lõige 1 ja EÜ artikli 18 lõige 1)

3. *Euroopa Liidu kodakondsus – Õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil – Maksuõigusnormid*

(EÜ artikkel 18; nõukogu määrus nr 1408/71)

1. Isikud, kelle kogu ametialane tegevus on möödunud samas liikmesriigis, mille kodanikud nad on, ja kes on õigust elada muus liikmesriigis kasutanud alles pärast pensionile jäämist ning soovimata seal tegeleda palgalise tegevusega, ei saa tugineda töötajate vabale liikumisele.

(vt punkt 52)

2. Isikul, kes pärast pensionile jäämist lahkub liikmesriigist, mille kodanik ta on ja kus ta on kogu aja töötanud, selleks et asuda elama muus liikmesriigis, on EÜ artikli 17 lõikes 1 sätestatud liidu kodaniku staatus ning ta võib teostada sellega kaasnevaid õigusi. See isik kasutab nimelt EÜ artikli 18 lõikega 1 igale liidu kodanikule antud õigust vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil.

(vt punktid 55 ja 56)

3. EÜ artikli 18 lõikega 1 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt seatakse tasutud ravikindlustusmaksete alusel tulumaksu vähendamise õiguse tingimuseks see, et need maksed oleksid tehtud selles liikmesriigis siseriikliku õiguse sätete alusel, ja mille tulemusel keeldutakse niisugust maksusoodustust võimaldamast juhul, kui maksed, mis võivad kuuluda mahaarvamisele selles liikmesriigis tasumisele kuuluvast tulumaksust, on makstud teise liikmesriigi kohustusliku ravikindlustussüsteemi alusel.

Niisugused õigusnormid näevad ette residendist maksumaksjate erineva kohtlemise, kuna õigus maksu vähendamisele on vaid neil maksumaksjatel, kelle ravikindlustusmaksed on tehtud

maksustavas liikmesriigis. Mis puudutab aga nende tulu maksustamist asjaomases liikmesriigis, siis ei ole residendist maksumaksjad, kes teevad makseid nimetatud riigi ravikindlustussüsteemi alusel, ja need residendist maksumaksjad, kes kuuluvad teise liikmesriigi kohustusliku ravikindlustussüsteemi alla, objektiivselt erinevas olukorras, mis võiks põhjendada niisugust erinevat kohtlemist maksete tegemise koha alusel, kuna mõlema suhtes kehtib maksustavas liikmesriigis täieulatuslik maksukohustus. Taolised siseriiklikud õigusnormid, mis seavad ebasoodsamasse olukorda maksumaksjad, kes on kasutanud liikumisvabadust, lahkudes liikmesriigist, kus nad on kogu aeg töötanud, et asuda elama asjaomasesse liikmesriiki, kujutavad endast EÜ artikli 18 lõikes 1 igale liidu kodanikule ette nähtud vabaduste piirangut.

Asjaolu, et esiteks katab teise liikmesriigi kohustusliku kindlustuse asutus vaid tegelikult niisugusele residendist maksumaksjale, kes tasub oma kohustusliku ravikindlustuse maksed kõnealusele asutusele, osutatud teenustega seonduvad kulud ja teiseks, kui see maksumaksja ei kasuta tervishoiuteenuseid, siis ei osale tema maksed asjaomase liikmesriigi ravikindlustussüsteemi rahastamises, ei saa õigustada niisugust piirangut. Nimelt, kuna riigis elamise õigust kasutavate kodanike konkreetse sotsiaalkindlustussüsteemiga liitumise kui ka selle süsteemiga seotud sotsiaalmaksete tegemise reeglid on otseselt kindlaks määratud määruse nr 1408/71 sätetega, tuleb nentida, et liikmesriik ei saa viibimise ja maksustamise osas kohelda vähem soodsalt niisuguseid residendist maksumaksjaid, kes selle määruse sätete kohaselt teevad makseid teise liikmesriigi sotsiaalkindlustussüsteemi alusel.

(vt punktid 67–69, 72, 73, 78, 85, 87 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

23. aprill 2009(*)

EÜ artikkel 18 – Tulumaksu käsitlevad õigusaktid – Tulumaksu vähendamine maksustavas liikmesriigis tehtud ravikindlustusmaksete alusel – Vähendamisest keeldumine teistes liikmesriikides tehtud maksete alusel

Kohtuasjas C-544/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poola) 3. novembri 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. detsembril 2007, menetluses

Uwe Ruffler

versus

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas (ettekandja), kohtunikud J. Klučka, U. Lõhmus, P. Lindh ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- U. Rüffler isiklikult,
- Poola valitsus, esindaja: M. Dowgielewicz,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis, S. Alexandriou ja M. Tassopoulou,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja K. Herrmann,
- EFTA järelevalveamet, esindajad: P. Bjørgan ja L. Young,

arvestades pärast kohtujuristi ära kuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 12 ja 39 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Poolas elava Saksa kodaniku U. Rüffleri ja Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Wrocław maksukoja Wałbrzychi harukontori juhataja, edaspidi „Dyrektor”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Poola maksuameti keeldumist võimaldada U. Rüffleri tulumaksu vähendamist vastavalt teises liikmesriigis tasutud ravikindlustusmaksetele, kuigi niisugust vähendamist võimaldatakse maksumaksjale, kelle ravikindlustusmaksed on tasutud Poolas.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Nõukogu 14. juuni 1971. aasta määruse (EMÜ) nr 1408/71 sotsiaalkindlustusskeemide kohaldamise kohta ühenduse piires liikuvate töötajate, füüsilisest isikust ettevõtjate ja nende pereliikmete suhtes nõukogu 2. detsembri 1996. aasta määrusega (EÜ) nr 118/97 (EÜT 1997, L 28, lk 1; ELT eriväljaanne 05/03, lk 3; edaspidi „määrus nr 1408/71”) muudetud ja ajakohastatud versiooni artikli 3 lõikes 1 on väljendatud võrdse kohtlemise põhimõte, mille kohaselt:

„Liikmesriigi territooriumil elavatel isikutel, kelle suhtes on kohaldatav käesolev määrus, on liikmesriigi õigusaktide alusel samasugused kohustused ja õigus saada samasuguseid hüvitisi kui kõnealuse liikmesriigi kodanikel, arvestades käesoleva määruse erisätteid.”

4 Määruse nr 1408/71 artikkel 28 „Ühe või enama riigi õigusaktide alusel makstavad pensionid, kui elukohariigis ei ole õigust saada hüvitisi” näeb ette:

„1. Pensionär, kellel on õigus saada pensioni ühe liikmesriigi õigusaktide alusel või kahe või enama liikmesriigi õigusaktide alusel ning kellel ei ole õigus saada hüvitisi liikmesriigi õigusaktide alusel, mille territooriumil ta elab, saab selliseid hüvitisi siiski endale ja oma pereliikmetele nii, nagu oleks tal, arvestades vajadusel artikli 18 ja VI lisa sätteid, õigus saada hüvitisi pensionide suhtes pädeva liikmesriigi või vähemalt ühe pädeva liikmesriigi õigusaktide alusel, juhul kui ta elaks sellise riigi territooriumil. Hüvitisi antakse järgmistel tingimustel:

a) mitterahalisi hüvitisi annab lõikes 2 osutatud asutuse nimel elukohajärgne asutus, nii nagu asjaomane isik oleks pensionär oma elukohariigi õigusaktide alusel ja tal oleks õigus saada selliseid hüvitisi;

b) rahalisi hüvitisi annab vajaduse korral lõike 2 reeglite kohaselt kindlaksmääratud pädev asutus vastavalt tema poolt kohaldatavatele õigusaktidele. Pädeva asutuse ja elukohajärgse asutuse vahelise kokkuleppe alusel võib selliseid hüvitisi anda elukohajärgne asutus pädeva asutuse nimel vastavalt pädeva riigi õigusaktidele.

2. Lõikes 1 käsitletud juhtudel kannab hüvitiste kulud asutus, mis määratakse kindlaks järgmiste reeglite kohaselt:

a) kui pensionäril on õigus saada kõnealuseid hüvitisi ühe liikmesriigi õigusaktide alusel, kannab kulud selle riigi pädev asutus;

[...]"

5 Sama määruse artikkel 28a „Ühe või mitme muu liikmesriigi peale elukohariigi õigusaktide alusel makstavad pensionid, juhul kui elukohariigis on õigus saada hüvitisi” sätestab, et:

„Kui pensionär, kellel on õigus saada pensioni ühe liikmesriigi õigusaktide alusel või on õigus saada pensione kahe või enama liikmesriigi õigusaktide alusel, elab sellise liikmesriigi territooriumil, kelle õigusaktide alusel ei ole mitterahaliste hüvitiste saamise õigus seatud sõltuvusse kindlustus- või töötamistingimusest ning puudub õigus saada pensioni, kannab talle ja tema pereliikmetele antud mitterahaliste hüvitiste kulud ühe sellise liikmesriigi asutus, kes on pädev pensioni suhtes, ning mis määratakse kindlaks vastavalt artikli 28 lõikes 2 sätestatud reeglitele, tingimusel et pensionäril ja tema pereliikmetel oleks olnud õigus saada selliseid hüvitisi nimetatud asutuse poolt kohaldatavate õigusaktide alusel juhul, kui nad elaksid selle liikmesriigi territooriumil, kus nimetatud asutus asub.”

6 Nõukogu 21. märtsi 1972. aasta määruse (EMÜ) nr 574/72, millega määratakse kindlaks määruse (EMÜ) nr 1408/71 rakendamise kord, määrusega nr 118/97 muudetud ja ajakohastatud versiooni artikli 95 lõige 1 näeb ette:

„Pädevad asutused maksavad määruse [nr 1408/71] artikli 28 lõike 1 [...] alusel antud hüvitise seda andnud asutustele tagasi ühekordse summa põhjal, mis on võimalikult lähedane tekkinud tegelikele kuludele.”

Lepingusätted

7 Poola Vabariigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise 14. mai 2003. aasta lepingu (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, *Dziennik Ustaw*, edaspidi „Dz. U”, nr 12, 20.1.2005, järjekoh 90; edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping”) artikli 18 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Vanaduspensione ja muid sarnased hüvitisi või pensione, mida saab ühes lepinguosalisel riigis elav isik teiselt lepinguosaliselt riigilt, maksustatakse üksnes esimesena nimetatud riigis.

2. Sõltumata eelmisest lõikest maksustatakse hüvitisi, mida ühes lepinguosalisel riigis elav isik saab teise lepinguosalise riigi kohustusliku sotsiaalkindlustussüsteemi alusel, üksnes selles teises riigis.”

Siseriiklikud õigusnormid

8 26. juuli 1991. aasta füüsilise isiku tulumaksu seaduse (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, 2000. aasta *Dz. U*, nr 14, järjekoh 176; edaspidi „tulumaksuseadus”) artikli 3 lõige 1 näeb ette:

„Poola territooriumil elavad füüsilised isikud on kohustatud maksma tulumaksu kogu oma tulult, sõltumata sissetulekute tekkekohast [...]”

9 Tulumaksuseaduse artikli 21 lõike 1 punkti 58 alapunkt b näeb ette:

„Tulumaksust on vabastatud [...] hüvitised, mida on [...] kindlustatule makstud töötajate pensioniskeemi raames kogutud vahenditest.”

10 Sama seaduse artikkel 27b sätestab:

„1. Tulumaksu vähendatakse esmajoones 27. augusti 2004. aasta riiklikest vahenditest rahastatavate tervishoiuteenuste seaduses nimetatud ravikindlustusmaksete alusel (ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, *Dz. U*, nr 210, järjekoh 2135) [...]:

1) mille maksumaksja on maksustamisaastal tasunud otse riiklikest vahenditest rahastatavate tervishoiuteenuste seaduse sätete alusel,

2) mille makseasutus on maksustamisaastal saanud riiklikest vahenditest rahastatavate tervishoiuteenuste seaduse sätete alusel.

Vähendamine ei puuduta makseid, mille arvutamise alus on artiklite 21 [...] järgi maksuvaba tulu (sissetulekud), ega makseid, mille arvutamise alus on tulu, mille puhul maksuseaduse sätete kohaselt maksustamist ei toimu.

2. Ravikindlustusmaksete summa, mille alusel on vähendatud [lõikes 1 nimetatud tulu]maksu, ei või olla suurem kui 7,75% nende maksete arvutamise alusest.

3. Lõikes 1 nimetatud eesmärgil tehtud kulutuste summa määratakse kindlaks dokumentide alusel, mis tõendavad, et need kulutused on tehtud.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

11 Pärast seda, kui U. Rüffler oli Saksamaal elanud ja töötanud, kolis ta Poola, kus ta alates

aastast 2005 koos abikaasaga alaliselt elab. Euroopa Kohtule esitatud toimikust ei nähtu, et ta oleks pärast elukohavahetust Poolas töötanud.

12 Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal seisnes U. Rüffleri ainus tulu kahes Saksamaal saadavas pensionihüvitises, st:

- invaliidsuspension, mida maksab Saksamaa tööliste kindlustus Landesversicherungsanstalt (piirkondlik kindlustusasutus) töövõime 70% kaotuse tõttu ja mis kujutab endast Saksamaa kohustusliku sotsiaalkindlustussüsteemi alusel tehtud makset;
- kutsepension, mida maksab äriühing Volkswagen.

13 Need kaks hüvitist kanti Saksamaal U. Rüffleri Saksamaal avatud pangakontole. Vastavad maksed, sealhulgas ravikindlustuse maksed, peeti niisiis kinni samas liikmesriigis.

14 14,3% suurune kohustusliku ravikindlustuse makse, mida tasutakse U. Rüffleri Saksamaal saadavalt kutsepensionilt, kantakse üle Wolfsburgis asuvale Saksa ravikindlustusasutusele Deutsche BKK-West. Vastavalt määruse nr 1408/71 artiklile 28 on U. Rüffleril ja tema abikaasal Narodowy Fundusz Zdrowia (Poola riiklik haigekassa) tõendi alusel õigus tervishoiuteenustele Poola territooriumil. Neid teenuseid osutatakse Poolas Saksa ravikindlustusasutuse kulul.

15 U. Rüffleri suhtes kehtib Poolas vastavalt tulumaksuseaduse artikli 3 lõikele 1 täieulatuslik maksukohustus.

16 Vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 18 lõike 2 sätetele maksustatakse talle Saksamaal Landesversicherungsanstalt makstavat invaliidsuspensionile selles samas liikmesriigis. Seevastu maksustatakse sama artikli 18 lõike 1 kohaselt äriühingu Volkswageni poolt makstavat kutsepensionile üksnes Poola territooriumil.

17 Aastal 2006 taotles U. Rüffler Poola maksuametilt, et Saksamaal saadavalt kutsepensionilt Poolas maksmisele kuuluvat tulumaksu vähendataks vastavalt Saksamaal tehtud ravikindlustusmaksetele.

18 Poola maksuamet otsustas 28. novembri 2006. aasta otsusega jätta taotlus rahuldamata, kuna tulumaksuseaduse artikli 27b näeb ette tulumaksu vähendamise võimaluse üksnes vastavalt sellistele ravikindlustusmaksetele, mis on tehtud riiklikest vahenditest rahastatavate tervishoiuteenuste seaduse alusel. U. Rüffler aga ei tasu Poolas ravikindlustusmaksleid.

19 U. Rüffler esitas selle otsuse peale 2. veebruari 2007. aasta avaldusega Dyrektorile vaide, milles ta heitis maksuametile ette seda, et Poola maksuõigust on kohaldatud valikuliselt ja et ei ole järgitud ühenduse õigust.

20 Dyrektor keeldus 23. veebruari 2007. aasta otsusega ära muutmast maksuameti 28. novembri 2006. aasta otsust Poola maksuõiguse kohaldamise ulatuse ja kohaldamise viisi tõlgendamise kohta osas, mille kohaselt ei saa Poolas tasutud maksu vähendada vastavalt teises liikmesriigis tehtud ravikindlustusmaksetele. Selliselt toimides kinnitas ta maksuameti tulumaksuseaduse artikli 27b tõlgendust ja kinnitas, et maksuasutused, kes peavad otsuse tegema seadusesätete alusel, sealhulgas maksusoodustuste ja maksu vähendamise küsimustes, ei saa tulumaksuseaduse artikli 27b sätteid laialt tõlgendada.

21 Lisaks võib märkida, et Dyrektorile esitatud vaides väitis U. Rüffler samuti, et tema kutsepension tuleb vastavalt tulumaksuseaduse artikli 21 lõike 1 punkti 58 alapunktile b tulumaksust vabastada. Ka see nõue jäeti rahuldamata, kuna see säte ei kuulu kõnesoleval juhul kohaldamisele, sest see puudutab vaid isikuid, kes on liitunud töötajate pensioniskeemiga

vastavalt Poola seadusele töötajate pensionskeemide kohta, st „töötajaid” Poola õigusnormide tähenduses.

22 U. Rüffler esitas Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławis vojevoodkonna halduskohus) 23. veebruari 2007. aasta otsuse peale kaebuse, kuna ta leidis, et selles otsuses on eiratud tulumaksuseaduse artikli 27b sätteid. Ta palus tühistada nii see otsus kui ka maksuameti 28. novembri 2006. aasta otsus osas, milles neis on tehtud järeldus, et Poolas maksmisele kuuluvat tulumaksu ei saa vähendada vastavalt teises liikmesriigis tehtud ravikindlustusmaksetele.

23 U. Rüffleri arvates on niisugune tulumaksu vähendamise õiguse piiramine, mille tagajärjel võimaldatakse seda maksusoodustust vaid maksumaksjatele, kes on ravikindlustusmaksed teinud Poola kindlustusasutusele, diskrimineeriv, kuna see seab kohustusliku ravikindlustuse maksete tasumise koha alusel erinevasse olukorda isikud, kes maksavad tulumaksu Poolas.

24 U. Rüffler väitis ka seda, et siseriiklike maksuõigusnormide tõlgendamine on vastuolus ühenduse õigusega ja eelkõige EÜ artiklis 39 sätestatud isikute vaba liikumise põhimõttega. Selle väite põhjenduseks viitas ta Euroopa Kohtu 30. jaanuari 2007. aasta otsusele kohtuasjas C-150/04: komisjon vs. Taani (EKL 2007, lk I-1163).

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on arvamisel, et ravikindlustusmaks, mida U. Rüffler tasub Saksa õigusnormide alusel, on oma laadilt ja eesmärgilt samasugune maks, nagu maksavad Poola maksumaksjad Poola seaduse alusel. Nii Saksa kui ka Poola õiguse kohaselt peavad pensioni saajad niisugust makset maksma. Erinev on ravikindlustusmaks tase, mis Saksamaal on 14,30% ja Poolas 9%, ning maksukohustuse tekkimise siseriiklik õiguslik alus.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas olukorras, kus residendist maksumaksja peab Poolas maksma Saksamaal saadud pensionilt tulumaksu, on põhjendatud see, kui seda maksu keeldutakse vähendamast vastavalt Saksamaal makstud ravikindlustusmaksetele üksnes seetõttu, et seda makset ei ole tehtud Poola siseriiklike õigusnormide alusel ja et see maks on hõlmatud Saksa ravikindlustussüsteemiga.

27 Nimetatud kohtul on tekkinud küsimus, kas tulumaksuseaduse artikli 27b niisuguse tõlgenduse puhul ei ole tegemist selliste maksumaksjate diskrimineerimisega, kes liikumisvabaduse kasutamise korral jäetakse maksustavas liikmesriigis ilma võimalusest vähendada maksusummat vastavalt teises liikmesriigis tehtud ravikindlustusmaksetele, eeldusel et nimetatud maksumaksjad ei ole juba selles teises liikmesriigis neid makseid maha arvanud.

28 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et Trybunał Konstytucyjny (Poola konstitutsioonikohus) on 7. novembri 2007. aasta kohtuotsuses (K 18/06, 2007. aasta Dz. U, nr 211, järjekoh 1549) tuvastanud, et tulumaksuseaduse artikli 27b lõige 1 ei ole kooskõlas Poola põhiseaduse artikliga 32 koosmõjus põhiseaduse artikliga 2, kuna sellega välistatakse teatavate maksumaksjate võimalus arvata väljaspool Poola territooriumi toimunud tegevuse eest maksmisele kuuluvast tulumaksust maha ravikindlustusmaksed, kuigi neid makseid ei ole tulust maha arvatud selles liikmesriigis, mille territooriumil see tegevus toimus. Vastavalt sellele kohtuotsusele on tulumaksuseaduse artikli 27b lõige 1 kehtetu alates 30. novembrist 2008.

29 Neil asjaoludel otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artikli 12 esimest lõiku ning artikli 39 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus [tulumaksuseaduse] artiklis 27b sisalduv siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt on tulumaksu vähendamise õigus vastavalt kohustusliku ravikindlustuse maksete summale piiratud

üksnes siseriiklike sätete alusel tehtud maksetega, juhul kui resident maksab Poolas maksustatavalt tulult kohustusliku ravikindlustuse makseid teises liikmesriigis?”

Eelotsuse küsimus

Vastuvõetavus

Euroopa Kohtule esitatud märkused

30 Esiteks kahtleb Poola valitsus esitatud küsimuse vastuvõetavuses, kuna eelotsusetaotluses ei ole piisavalt kirjeldatud vaidluse faktilist ja õiguslikku raamistikku.

31 Nii ei ole eelotsusetaotluses esitatud teavet, mis on ometi tähtis niisuguse põhikohtuasjas käsitletavast maksusoodustusest erineva maksusoodustuse puhul nagu õigus tulumaksust vabastamisele tulumaksuseaduse artikli 21 lõike 1 punkti 58 alapunkti b alusel. Selle sätte kohaselt on tulumaksust vabastatud „hüvitised, mis on kindlustatule makstud töötajate pensioniskeemi raames kogutud vahenditest”.

32 Kõnesoleval juhul ei ole eelotsusetaotluses selgelt kirjeldatud, kas Saksamaal on äriühingu Volkswagen makstud kutsepension samaväärne Poola töötajate pensioniskeemi raames makstud hüvitistega või on kutsepensioni puhul tegemist teist liiki vanaduskindlustusega.

33 Teiseks leiab Poola valitsus, et esitatud küsimus ei ole vastuvõetav ka seetõttu, et EÜ artikli 234 tähenduses puudub põhikohtuasjas otsuse tegemiseks vajadus eelotsuse küsimus lahendada, kuna vaidlus tuleb lahendada ainult siseriikliku õiguse alusel.

34 Seega tuleb Poola valitsuse arvates juhul, kui Saksamaal on Volkswageni poolt makstud kutsepension samaväärne Poola pensioniskeemi raames makstud hüvitistega, seda kutsepensioni pidada tulumaksuseaduse artikli 21 lõike 1 punkti 58 alapunkti b kohaldamisalasse kuuluvaks, kuna selle sätte kohaldamisala ei piirdu üksnes Poola töötajate pensioniskeemi alusel makstud hüvitistega. Sellisel juhul tuleb kõnealune U. Rüffleri pension Poolas maksust vabastada.

35 Seejärel märgib Poola valitsus, et tulumaksuseaduse artikli 27b lõike 1 viimane lõik välistab ravikindlustusmaksete alusel maksu vähendamise õiguse, mille kohaldamist U. Rüffler põhikohtuasjas nõuab, kui ravikindlustusmaksed on seotud sama seaduse artikli 21 alusel maksust vabastatud tuluga. Järelikult, kui Saksa pensioni puhul on tegemist niisuguse maksuvaba tuluga, ei ole tulumaksuseaduse artikli 27b lõike 1 viimase lõigu kohaselt võimalik vastavalt ravikindlustusmaksete summale tulumaksusummat vähendada, ilma et selles suhtes omaks tähtsust liikmesriik, kus need maksed on tehtud. Seega tuleb siseriiklikus kohtus menetletav vaidlus lahendada üksnes siseriikliku õiguse alusel.

Euroopa Kohtu hinnang

36 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on EÜ artiklis 234 sätestatud menetluses üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Järelikult, kui esitatud küsimused puudutavad ühenduse õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus reeglina kohustatud otsuse langetama (vt eelkõige 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-379/98: PreussenElektra, EKL 2001, lk I-2099, punkt 38, 4. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-221/07: Zablocka-Weyhermüller, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 20, ja 10. märtsi 2009. aasta otsus kohtuasjas C-169/07: Hartlauer, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 24).

37 Euroopa Kohus on ka otsustanud, et ta peab siiski erandjuhtudel oma pädevuse

hindamiseks kindlaks tegema need asjaolud, mille tõttu siseriiklik kohus talle eelotsusetaotluse esitas (vt selle kohta 16. detsembri 1981. aasta otsus kohtuasjas 244/80: Foglia, EKL 1981, lk 3045, punkt 21; vt ka eespool viidatud kohtuotsus PreussenElektra, punkt 39, ning 21. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-318/00: Bacardi-Martini ja Cellier des Dauphins, EKL 2003, lk I-905, punkt 42).

38 Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotlusele saab Euroopa Kohus vastamata jätta vaid siis, kui on ilmne, et taotletud ühenduse õiguse tõlgendamine ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt eespool viidatud kohtuotsused PreussenElektra, punkt 39, ja Zablocka-Weyhermüller, punkt 20).

39 Esiteks, mis puudutab Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu esitatud küsimust, siis tuleb tõdeda, et eelotsusetaotlusest nähtub selgelt, et põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus puudutavad üksnes õigust vähendada maksu vastavalt ravikindlustusmaksetele, mitte kutsepensionide maksustamisest vabastamisest keeldumist.

40 Nimelt ei ole U. Rüffleri poolt eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kaebuses enam U. Rüffleri väidet, et tema kutsepension tuleb Poolas tulumaksust vabastada, kuigi ta väitis seda maksuameti esimese otsuse peale esitatud vaides, mille Dyrektor jättis rahuldamata. Nimelt on kaebuse eesmärk tühistada Dyrektori otsus osas, millega kinnitati, et põhikohtuasja kaebuse esitaja olukorras ei ole võimalik maksu vähendada tulumaksuseaduse artikli 27b alusel.

41 Teiseks leiab Euroopa Kohus, et tal on piisavalt teavet U. Rüffleri seisundi, maksete ja Saksamaal makstud kutsepensionide laadi kohta, et ta saaks eelotsusetaotluse esitanud kohtule anda tarviliku vastuse.

42 Nimetatud kohus märgib oma otsuses muu hulgas, et Saksamaal makstud kutsepensionide puhul on tegemist „vanaduspensionide ja muude sarnaste hüvitiste või pensionidega, mida saab ühes lepinguosalises riigis elav isik” topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 18 lõike 1 tähenduses. Ta leiab, et ravikindlustusmaksed, mis on kutsepensionist maha arvatud ja mida U. Rüffler on tasunud Saksa õigusnormide alusel, on laadilt ja eesmärgilt samasugused maksed, nagu Poola maksumaksjad maksavad Poola seaduse alusel.

43 Seega ei ole ilmnenu, et taotletud tõlgendamine ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega või et probleem on hüpoteetiline või et Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele.

44 Seega on esitatud küsimus vastuvõetav.

Sisulised küsimused

Euroopa Kohtule esitatud märkused

45 U. Rüffler, Kreeka valitsus, Euroopa Ühenduste Komisjon ja EFTA järelevalveamet leiavad, et ühenduse õigusega on vastuolus see, kui liikmesriigi õigusnormid või maksuameti tõlgendus piiravad õigust vähendada tulumaksu vastavalt ravikindlustusmaksetele üksnes nende ravikindlustusmaksetega, mis on tehtud kohustusliku riikliku ravikindlustussüsteemi alusel.

46 Kreeka valitsuse ja EFTA järelevalveameti arvates on EÜ artiklitega 12 ja 39 vastuolus see, kui liikmesriik, kus on maksumaksja alaline elukoht ja kus tal on täieulatuslik maksukohustus, keeldub sellele maksumaksjale võimaldamast maksu vähendamist vastavalt teise liikmesriigi

ravikindlustusasutusele tehtud maksetele, tingimusel et maksumaksja ei ole neid makseid maha arvanud selles teises riigis, kus ta saab maksustatavat tulu. Niisugune kohtlemine seab ebasoodsamasse olukorda maksumaksjad, kes on kasutanud liikumisvabadust ja kes on maksustavas riigis jäetud ilma võimalusest, et nende maksu vähendatakse vastavalt teise liikmesriigi kohustusliku ravikindlustuse asutusele tehtud maksetele.

47 Komisjon omalt poolt järeldeb eelotsusetaotluses esitatud teabest esiteks seda, et U. Rüffler ei töötanud põhikohtuasja vaidluse ajal ja teiseks, et alates 2005. aastast elab ta alaliselt Poolas kui pensionär, kes saab Saksamaal töötamise eest pensioni. Samuti leiab ta, et kuna puudub igasugune seos U. Rüffleri Poola territooriumil viibimise ja töötamise vahel, ei hinnata tema olukorda EÜ artikli 39 põhjal. Põhikohtuasja vaidlust tuleb analüüsida lähtudes EÜ artiklist 12 koosmõjus EÜ artikliga 18.

48 Komisjoni sõnul on EÜ artikli 12 esimese lõiguga ja EÜ artikli 18 lõikega 1 vastuolus see, kui niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu tulumaksuseaduse artikkel 27b näevad ette õiguse vähendada tulumaksu summat vaid vastavalt Poola ravikindlustussüsteemi alusel makstud ravikindlustusmaksetele, välistades seega niisuguse teise liikmesriigi kohustusliku ravikindlustussüsteemi alusel tehtud maksed, kus on saadud Poolas maksustatav tulu.

49 Kuna Poola valitsus leidis, et esitatud küsimus ei ole vastuvõetav, siis ei ole ta sisuliste küsimuste suhtes seisukohta võtnud.

Euroopa Kohtu hinnang

– Kohaldatavad EÜ asutamislepingu sätted

50 Eelotsusetaotlusest nähtub, et alates 2005. aastast elab U. Rüffler oma abikaasaga alaliselt Poolas kui pensionär, kes saab pensioni Saksamaal töötamise eest. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul oli põhikohtuasja vaidluse tekkimise ajal U. Rüffleri ainus tulu Saksamaal saadavad kutsepension ja invaliidsuspension. Järelikult ei töötanud U. Rüffler põhikohtuasja vaidluse tekkimise ajal.

51 Lisaks ei nähtu Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et U. Rüffler oleks varem Poolas töötanud või et ta oleks sinna läinud selleks, et tööd otsida.

52 Euroopa Kohus on juba 9. novembri 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-520/04: Turpeinen (EKL 2006, lk I-10685, punkt 16) otsustanud, et isikud, kelle kogu ametialane tegevus on möödunud samas liikmesriigis, mille kodanikud nad on, ja kes on õigust elada muus liikmesriigis kasutanud alles pärast pensionile jäämist ning soovimata seal tegeleda palgalise tegevusega, ei saa tugineda töötajate vabale liikumisele.

53 Arvestades põhikohtuasja asjaolusid, nagu need nähtuvad eelotsusetaotlusest, ilmneb, et U. Rüffleri puhul on tegemist sellise juhtumiga.

54 Kuna EÜ artikkel 39 ei ole põhikohtuasja suhtes kohaldatav, tuleb uurida, milline EÜ asutamislepingu säte on kohaldatav niisuguse juhtumi suhtes nagu U. Rüffleri juhtum.

55 Saksa kodanikuna on U. Rüffleril EÜ artikli 17 lõikes 1 sätestatud liidu kodaniku staatus ning ta võib teostada sellega kaasnevaid õigusi, eeskätt EÜ artikli 18 lõikes 1 ette nähtud õigust vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil (vt selle kohta 22. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-499/06: Nerkowska, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 22, ja eespool viidatud kohtuotsus Zablocka-Weyhermüller, punkt 26).

56 Niisugune olukord nagu U. Rüffleri olukord kuulub liidu kodanike õiguse vabalt liikuda ja

elada liikmesriikides kohaldamisalasse. Isik, kes pärast pensionile jäämist lahkub liikmesriigist, mille kodanik ta on ja kus ta on kogu aja töötanud, selleks et asuda elama muus liikmesriigis, kasutab nimelt EÜ artikli 18 lõikega 1 igale liidu kodanikule antud õigust vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Turpeinen, punktid 16–19).

57 Tuleb märkida, et isegi kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole eelotsusetaotluses EÜ artiklile 18 viidanud, ei takista nimetatud asjaolu seda, et Euroopa Kohus esitaks siseriiklikule kohtule kõik ühenduse õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimuses viitas või mitte (vt selle kohta 12. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C?241/89: SARPP, EKL 1990, lk I?4695, punkt 8; 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?152/03: Ritter-Coulais, EKL 2006, lk I?1711, punkt 29, ja 26. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C?392/05: Alevizos, EKL 2007, lk I?3505, punkt 64).

58 U. Rüffleri olukorda tuleb järelilikult analüüsida lähtudes EÜ artiklis 18 ette nähtud liidu kodanike õigusest vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil.

59 Lõpetuseks, mis puudutab EÜ artiklit 12, siis selle artikli esimene lõik sätestab, et lepingus käsitletud valdkondades, ilma et see piiraks lepingus sisalduvate erisätete kohaldamist, on keelatud igasugune diskrimineerimine kodakondsuse alusel. Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et EÜ artiklis 12 ette nähtud võrdse kohtlemise põhimõtte nõuab, et sarnaseid olukordi ei koheldaks erinevalt, välja arvatud siis, kui niisugune kohtlemine on objektiivselt põhjendatud (12. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C?403/03: Schempp, EKL 2005, lk I?6421, punkt 28).

– Kooskõla EÜ artikliga 18

60 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esitatud küsimusega sisuliselt teada seda, kas EÜ artikliga 18 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis seavad tasutud ravikindlustusmaksete alusel tulumaksu vähendamise õiguse sõltuvusse tingimusest, et need maksed oleksid tehtud selles liikmesriigis siseriiklike õigusnormide alusel, ning mille tulemusel keeldutakse niisugust maksusoodustust võimaldamast siis, kui selles liikmesriigis maksmisele kuuluvast tulumaksust mahaarvamisele kuuluda võivad maksed on tehtud teise liikmesriigi kohustusliku ravikindlustussüsteemi alusel.

61 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et selle küsimuse puhul lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus eeldusest, et ravikindlustusmaksed, mille arvessevõtmist maksu vähendamise eesmärgil on põhikohtuasjas taotletud, ei ole juba arvesse võetud maksustamisel liikmesriigis, kus need on tasutud.

62 Nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, on liikmesriikide kodanike põhistaatus olla liidu kodanik, mis tähendab, et liikmesriikide kodanikke, kes on samas olukorras, tuleb *ratione materiae* asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvates olukordades kohelda seaduse ees võrdselt, sõltumata nende kodakondsusest ja ilma et see piiraks sõnaselgelt ette nähtud erandite kohaldamist (vt eelkõige 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C?224/02: Pusa, EKL 2004, lk I?5763, punkt 16; 11. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?76/05: Schwarz ja Gootjes-Schwarz, EKL 2007, lk I?6849, punkt 86, ja 16. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C?524/06: Huber, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 69).

63 Ühenduse õiguse kohaldamisalasse kuuluvad ka olukorrad, mis on seotud asutamislepinguga tagatud põhivabaduste kasutamisega ning eelkõige need, mis puudutavad EÜ artikliga 18 antud õigust vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil (vt eespool viidatud kohtuotsused Pusa, punkt 17, ning Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 87).

64 Kuna liidu kodanikku tuleb kõigis liikmesriikides kohelda seaduse ees sama moodi nagu vastavate liikmesriikide samas olukorras olevaid kodanikke, oleks õigusega vabalt liikuda vastuolus, kui seda kodanikku koheldaks vastuvõtvas liikmesriigis ebasoodsamalt kui juhul, kui ta ei oleks kasutanud asutamislepinguga antud liikumisvabadusega seotud võimalusi (vt analoogia alusel isiku kohtlemise kohta liikmesriigis, mille kodanik liidu kodanik on, eespool viidatud kohtuotsused Pusa, punkt 18; Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 88, ning 11. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-318/05: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2007, lk I-6957, punkt 127).

65 Need võimalused ei pääseks täielikult mõjule, kui takistused, mis ühe liikmesriigi kodaniku elamisele vastuvõtvas liikmesriigis on seotud siseriiklike õigusnormidega ja mis karistavad teda selle eest, et ta on neid võimalusi kasutanud, võiksid liikmesriigi kodanikku sundida nende võimaluste kasutamisest loobuma (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 19; vt ka 26. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-192/05: Tas-Hagen ja Tas, EKL 2006, lk I-10451, punkt 30, ning eespool viidatud kohtuotsus Zablocka-Weyhermüller, punkt 34).

66 Seega tuleb kindlaks teha, kas niisugused õigusnormid, nagu on asjassepuutuvad põhikohtuasjas, näevad ette samas olukorras olevate ühenduse kodanike erineva kohtlemise, mis on ebasoodsam neile, kes on kasutanud oma õigust vabalt liikuda, ja juhul kui see on tõendatud, siis kas selline erinev kohtlemine võib kõnesoleval juhul olla põhjendatud.

67 Niisugused õigusnormid, nagu on asjassepuutuvad põhikohtuasjas, näevad ette residendist maksumaksjate erineva kohtlemise sõltuvalt sellest, kas ravikindlustusmaksed, mis võidakse maha arvata Poolas maksmisele kuuluvast tulumaksust, on tasutud kohustusliku riikliku ravikindlustussüsteemi alusel või mitte. Selliste õigusnormide kohaselt on põhikohtuasjas käsitletav õigus maksu vähendamisele vaid neil maksumaksjatel, kelle ravikindlustusmaksed on tehtud maksustavas liikmesriigis.

68 Mis puudutab aga nende tulu maksustamist Poolas, siis tuleb märkida, et residendist maksumaksjad, kes teevad makseid Poola ravikindlustussüsteemi alusel, ja need residendist maksumaksjad, kes kuuluvad teise liikmesriigi kohustusliku ravikindlustussüsteemi alla, ei ole objektiivselt erinevas olukorras, mis võiks põhjendada niisugust erinevat kohtlemist maksete tegemise koha alusel.

69 Nimelt on niisuguse pensionärist maksumaksja olukord nagu U. Rüffler, kes elab Poolas ja saab pensionihüvitisi, mida makstakse teise liikmesriigi kohustusliku ravikindlustussüsteemi alusel, ja Poola pensionäri olukord, kes elab samuti Poolas, kuid kes saab pensioni Poola ravikindlustussüsteemi kaudu, maksustamispõhimõtete osas sarnased, kuna mõlema suhtes kehtib Poolas täieulatuslik maksukohustus.

70 Seega peaks nende tulu maksustamine selles liikmesriigis toimuma vastavalt samadele põhimõtetele ja seega tuleks kohaldada ka samu maksusoodustusi, st kõnealuse põhikohtuasja puhul tulumaksu vähendamise õigust.

71 Lisaks tuleb rõhutada, et U. Rüffleri olukorras on tema Saksamaal tehtud maksed hõlmatud Saksa kohustusliku ravikindlustusega. Need maksed peetakse otseselt kinni saadud tulult, st kutsepensionilt ja invaliidsuspensionilt, ning kantakse üle Saksa ravikindlustusasutusele. Pärast seda, kui U. Rüffler oli elukohaks valinud Poola, sai ta Saksamaal jätkuvalt kutsepensionile ja

invaliidsuspensiooni ning vastavalt määruse nr 1408/07 artiklitele 28 ja 28a on tal Poolas õigus kasutada tervishoiuteenuseid, mille kulud kannab seejärel tema Saksa ravikindlustus.

72 Tuleb tõdeda, et kuna põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid seavad ravikindlustusmaksetega seotud maksusoodustuse saamise tingimuseks selle, et need maksed oleksid tasutud Poola ravikindlustusasutusele, ja kuna nende õigusnormide kohaselt keeldutakse nimetatud soodustust võimaldamast maksumaksjatele, kes on tasunud makseid teise liikmesriigi asutusele, siis seavad need õigusnormid ebasoodsamasse olukorda niisugused maksumaksjad, kes sarnaselt U. Rüfflerile on kasutanud liikumisvabadust, lahkudes liikmesriigist, kus nad on kogu aeg töötanud, et asuda elama Poola.

73 Taolised siseriiklikud õigusnormid, mis seavad ebasoodsamasse olukorda teatavad liikmesriigi kodanikud ainuüksi seetõttu, et nad on kasutanud õigust vabalt liikuda ja elada teises liikmesriigis, kujutavad endast EÜ artikli 18 lõikes 1 igale liidu kodanikule ette nähtud vabaduste piirangut.

74 Niisugune piirang võib ühenduse õiguse seisukohalt olla õigustatud üksnes juhul, kui see põhineb objektiivsetel, asjaomaste isikute kodakondsusest sõltumatutel kaalutlustel ja on proportsionaalne siseriikliku õigusega taotletava legitiimse eesmärgi suhtes (18. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-406/04: De Cuyper, EKL 2006, lk I-6947, punkt 40; eespool viidatud kohtuotsused Tas-Hagen ja Tas, punkt 33, ning Zablocka-Weyhermüller, punkt 37).

75 Seega jääb veel kindlaks teha, kas leidub objektiivseid kriteeriume, mis õigustavad niisugust erinevat kohtlemist maksustamisel, nagu on asjassepuutuv põhikohtuasjas.

76 Poola valitsus ei ole selles osas argumente esitanud.

77 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski tekkinud küsimus, kas asjaolu, et maksumaksjad, kes tasuvad oma kohustusliku ravikindlustuse maksed välismaistele asutustele ega osale seega Poola ravikindlustussüsteemi rahastamises, kuna välismaa asutus hüvitab, st kannab Poola Vabariigi tervishoiufondi üle vaid Poola territooriumil sellele maksumaksjale tegelikult osutatud tervishoiuteenuste kulud, võib olla tulumaksuseaduse artiklist 27b tuleneva maksustamisel toimuva erineva kohtlemise piisav objektiivne õigustus.

78 Selliste õigustustega ei saa nõustuda. Nimelt ei saa asjaolu, et esiteks Saksamaa kohustusliku kindlustuse asutus katab vaid tegelikult U. Rüfflerile osutatud teenustega seonduvad kulud ja teiseks, kui U. Rüffler ei kasuta tervishoiuteenuseid, siis ei osale tema maksed Poola ravikindlustussüsteemi rahastamises, õigustada põhikohtuasjas asjassepuutuvat piirangut.

79 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus, komisjon ja EFTA järelevalveasutus on õigesti märkinud, tuleneb asjaolu, et Poolas elavatele Saksa kodanikele osutatud tervishoiuteenuste kulud hüvitab Poola tervishoiufondile pädev Saksa kindlustusasutus, niisuguste ühenduse õigusnormide kohaldamisest, mis puudutavad sotsiaalkindlustussüsteemide kooskõlastamist, eelkõige määruse nr 1408/71 artiklite 28 ja 28a, samuti määrusega nr 118/97 muudetud ja ajakohastatud versioonis määruse nr 574/72 artikli 95 kohaldamisest.

80 Põhikohtuasjast tuleneb muu hulgas, et kuigi sellise Saksa kodaniku nagu U. Rüffleri ravikindlustusmaksed ei ole tasutud otse Poola tervishoiufondi, ei koorma selle kodaniku ravikulud Poola tervishoiusüsteemi.

81 Liikmesriikide sotsiaalkindlustussüsteeme kooskõlastavate teiseste õigusnormide eesmärk on kaitsta Euroopa Liidu piires liikuvate isikute sotsiaalseid õigusi ja tagada, et nende õigust saada sotsiaalkindlustushüvitisi ei kahjustataks ainuüksi liikumisvabaduse kasutamise tõttu. Nimelt

pärsiks selle vabaduse kasutamist see, kui liikmesriigid võiksid nimetatud hüvitiste maksustamise osas seada ebasoodsamasse olukorda isikud, kes saavad sotsiaalkindlustushüvitisi teise liikmesriigi tervishoiusüsteemi alusel.

82 Selles osas on Euroopa Kohus 27. juuni 1996. aasta otsuses kohtuasjas C-107/94: Asscher (EKL 1996, lk I-3089, punkt 64) leidnud, et niisuguste mitteresidendist maksumaksjate ebasoodsam maksustamine, st kõrgema maksumäära kohaldamine, kes ei tee makseid Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemi alusel, on vastuolus asutamislepingu artikliga 52 ja seda ei saa õigustada olenevalt sellest, kas isik on konkreetse riikliku sotsiaalkindlustussüsteemi alusel kindlustatud või mitte. Siinkohal rõhutas Euroopa Kohus, et selle liikmesriigi kindlaksmääramine, kus sotsiaalmakseid makstakse, tuleneb üksnes määrusega nr 1408/71 loodud süsteemi kohaldamisest. Nimelt asjaolu, et teatavad maksumaksjad ei ole konkreetse sotsiaalkindlustussüsteemi alusel kindlustatud ja et järelikult selle süsteemi alusel tehtavad maksed ei ole kinni peetud tulult asjaomases liikmesriigis, saab juhul, kui see on põhjendatud, tuleneda kohaldatavate õigusnormide kindlaksmääramise osas vaid määrusega nr 1408/71 loodud üldise ja siduva süsteemi kohaldamisest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Asscher, punkt 60).

83 Euroopa Kohus on täpsustanud, et asjaoluga, et liikmesriikidel ei ole õigust kindlaks määrata, millises ulatuses on kohaldatavad nende endi või teise liikmesriigi õigusnormid, kuna nad on kohustatud järgima kehtivaid ühenduse õiguse sätteid, on vastuolus see, et liikmesriik soovib tegelikult maksumeetmete abil kompenseerida seda, et isik ei ole selle liikmesriigi sotsiaalkindlustussüsteemi alusel kindlustatud või ei tee selle alusel makseid (vt eespool viidatud kohtuotsus Asscher, punkt 61).

84 Nagu komisjon ja EFTA järelevalveamet on väitnud, on sama arutluskäik analoogia alusel kohaldatav niisuguste põhikohtuasjas asjassepuutuvate maksumaksjate maksu vähendamise õiguse piirangule, kes ei tee makseid.

85 Järelikult, kuna riigis elamise õigust kasutavate kodanike konkreetse sotsiaalkindlustussüsteemiga liitumise kui ka selle süsteemiga seotud sotsiaalmaksete tegemise reeglid on otseselt kindlaks määratud määruse nr 1408/71 sätetega, tuleb nentida, et liikmesriik ei saa viibimise ja maksustamise osas kohelda vähem soodsalt niisuguseid residendist maksumaksjaid, kes selle määruse sätete kohaselt teevad makseid teise liikmesriigi sotsiaalkindlustussüsteemi alusel.

86 Kuna niisugused õigusnormid, nagu on asjassepuutuvad põhikohtuasjas, kujutavad endast EÜ artikli 18 piirangut, mis ei ole objektiivselt põhjendatud, siis ei ole vaja võtta seisukohta nende õigusnormide vastavuse kohta EÜ artiklile 12.

87 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artikli 18 lõikega 1 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt seatakse tasutud ravikindlustusmaksete alusel tulumaksu vähendamise õiguse tingimuseks see, et need maksed oleksid tehtud selles liikmesriigis siseriikliku õiguse sätete alusel, ja mille tulemusel keeldutakse niisugust maksusoodustust võimaldamast juhul, kui maksed, mis võivad kuuluda mahaarvamisele selles liikmesriigis tasumisele kuuluvast tulumaksust, on makstud teise liikmesriigi kohustusliku ravikindlustussüsteemi alusel.

Kohtukulud

88 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

EÜ artikli 18 lõikega 1 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt seatakse tasutud ravikindlustusmaksete alusel tulumaksu vähendamise õiguse tingimuseks see, et need maksed oleksid tehtud selles liikmesriigis siseriikliku õiguse sätete alusel, ja mille tulemusel keeldutakse niisugust maksusoodustust võimaldamast juhul, kui maksed, mis võivad kuuluda mahaarvamisele selles liikmesriigis tasumisele kuuluvast tulumaksust, on makstud teise liikmesriigi kohustusliku ravikindlustussüsteemi alusel.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.