

Sprawa C-544/07

Uwe Rüffler

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu Odrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu)

Artykuł 18 WE – Ustawodawstwo w dziedzinie podatku dochodowego od osób fizycznych – Obniżenie podatku dochodowego o kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w państwie członkowskim opodatkowania – Odmowa obniżenia o kwotę składek zapłaconych w innych państwach członkowskich

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Postanowienia traktatu – Podmiotowy zakres stosowania*

(art. 39 WE)

2. *Obywatelstwo Unii Europejskiej – Postanowienia traktatu – Podmiotowy zakres stosowania*

(art. 17 ust. 1 WE, art. 18 ust. 1 WE)

3. *Obywatelstwo Unii Europejskiej – Prawo do swobodnego przemieszczania się i pobytu na terytorium państw członkowskich – Przepisy podatkowe*

(art. 18 WE; rozporządzenie Rady nr 1408/71)

1. Osoba, która swobodnie zawodowo wykonywała w całości na terenie państwa członkowskiego, którego jest obywatelem, a dopiero po przejściu na emeryturę skorzystała z prawa pobytu w innym państwie członkowskim, nie mając zamiaru wykonywania tam jakiegokolwiek pracy najemnej, nie może powoływać się na swobodę przepływu pracowników.

(por. pkt 52)

2. Osoba, która po przejściu na emeryturę opuszcza państwo członkowskie, którego jest obywatelem i w którym wykonywała całość swej działalności zawodowej, w celu osiedlenia się w innym państwie członkowskim, korzysta ze statusu obywatela Unii zgodnie z art. 17 ust. 1 WE i w związku z tym może ewentualnie powoływać się na prawa wynikające z tego statusu. W istocie wykonuje ona prawo do swobodnego przemieszczania się i prawo pobytu na terytorium państw członkowskich określone w art. 18 ust. 1 WE przysługujące wszystkim obywatelom Unii.

(por. pkt 55, 56)

3. Artykuł 18 ust. 1 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu ustawodawstwa państwa członkowskiego, które uzależnia przyznanie prawa do obniżenia kwoty podatku dochodowego o zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne od warunku, by składki te były odprowadzone w

tym państwie członkowskim na podstawie prawa krajowego, i które prowadzi do odmowy przyznania tego rodzaju ulgi podatkowej w przypadku, gdy składki nadające się do odliczenia od kwoty podatku dochodowego należnego w tym państwie członkowskim zostały odprowadzone w ramach systemu obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego innego państwa członkowskiego.

Przepisy takie wprowadzają różnicę w traktowaniu pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami, ponieważ prawo do obniżenia podatku przysuguje tylko podatnikom, których składki na ubezpieczenie zdrowotne są płacone w państwie członkowskim opodatkowania. Tymczasem w odniesieniu do opodatkowania ich dochodu w danym państwie członkowskim podatnicy będący rezydentami, którzy płacą składki w systemie ubezpieczeń zdrowotnych owego państwa członkowskiego, oraz podatnicy objęci systemem obowiązkowych ubezpieczeń zdrowotnych owego innego państwa członkowskiego nie znajdują się w obiektywnie różnych sytuacjach, co mogłoby uzasadniać tego rodzaju różnice w traktowaniu w zależności od miejsca płacenia składek, ponieważ podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim opodatkowania. Tego rodzaju przepisy krajowe, stawiające w niekorzystnej sytuacji podatników, którzy skorzystali z przysługujących im swobody przemieszczania się i opuszcili państwo członkowskie, w którym wykonywali całość swej działalności zawodowej, w celu osiedlenia się w danym państwie członkowskim, stanowią ograniczenie swobód przyznanych każdemu obywatelowi Unii na mocy art. 18 ust. 1 WE.

Okoliczności, że po pierwsze, instytucja obowiązkowych ubezpieczeń z innego państwa członkowskiego pokrywa tylko koszty świadczeń rzeczywiście udzielonych podatnikowi płacącemu składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne na rzecz tej instytucji, a po drugie, gdy nie korzysta on ze świadczeń opieki zdrowotnej, to nie przyczynia się do finansowania systemu ubezpieczeń zdrowotnych danego państwa członkowskiego, nie może uzasadniać takiego ograniczenia. W istocie w zakresie, w jakim zasady dotyczące zarówno przynależności do określonego systemu zabezpieczeń społecznych obywateli korzystających ze swobody pobytu, jak i zapłaty składek na zabezpieczenie społeczne w ramach tego systemu wynikają bezpośrednio z rozporządzenia nr 1408/71, należy stwierdzić, że państwo członkowskie nie może mniej korzystnie traktować pobytu i opodatkowania podatników będących rezydentami, którzy na podstawie przepisów tego rozporządzenia płacą składki do systemu zabezpieczeń społecznych innego państwa członkowskiego.

(por. pkt 67–69, 72, 73, 78, 85, 87; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 23 kwietnia 2009 r.(*)

Artykuł 18 WE – Ustawodawstwo w dziedzinie podatku dochodowego od osób fizycznych – Obniżenie podatku dochodowego o kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w państwie członkowskim opodatkowania – Odmowa obniżenia o kwotę składek zapłaconych w innych państwach członkowskich

W sprawie C-544/07

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska) postanowieniem z dnia 3 listopada 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 grudnia 2007 r., w postępowaniu:

Uwe Rüffler

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas (sprawozdawca), prezes izby, J. Klučka, U. Lõhmus, P. Lindh i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- przez U. Rüfflera osobiście,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz S. Alexandriou i M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Urzędu Nadzoru EFTA przez P. Bjørgana i L. Young, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 WE i 39 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy U. Rüfflerem, obywatelem Niemiec zamieszkałym w Polsce, a Dyrektorem Izby Skarbowej we Wrocławiu, Odrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (zwanym dalej „Dyrektorem Izby Skarbowej”) w przedmiocie odmowy przez polskie organy podatkowe przyznania U. Rüfflerowi możliwości obniżenia podatku dochodowego o kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych przez niego w innym państwie członkowskim, mimo że obniżenie takie przysuguje podatnikom, którzy płacą składek na ubezpieczenie zdrowotne w Polsce.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 3 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie, w brzmieniu zmienionym i uaktualnionym przez rozporządzenie Rady (WE) nr 118/97 z dnia 2 grudnia 1996 r. (Dz.U. 1997, L 28, s. 1, zwane dalej „rozporządzeniem nr 1408/71”) wyraża zasadę równości traktowania w następujący sposób:

„Osoby zamieszkujące terytorium jednego z państw członkowskich i do których stosują się przepisy niniejszego rozporządzenia, podlegają obowiązkowi i korzystają z praw wynikających z ustawodawstwa każdego państwa członkowskiego na tych samych warunkach co obywatele tego państwa, z zastrzeżeniem przepisów szczególnych zawartych w niniejszym rozporządzeniu”.

4 Artykuł 28 rozporządzenia nr 1408/71, zatytułowany „Emerytury lub renty należne na podstawie ustawodawstwa jednego lub kilku państw, gdy prawo do świadczeń nie przysuguje w państwie zamieszkania”, stanowi:

„1. Emeryt lub rencista, który jest uprawniony do świadczeń na podstawie ustawodawstwa państwa członkowskiego lub na podstawie ustawodawstw dwóch lub kilku państw członkowskich, który nie ma prawa do świadczeń na podstawie ustawodawstwa państwa członkowskiego, na którego terytorium zamieszkuje, otrzymuje jednak te świadczenia dla siebie i dla członków swojej rodziny, o ile miałby do tego prawo na podstawie ustawodawstwa państwa członkowskiego lub co najmniej jednego z państw członkowskich właściwego w sprawie emerytury lub renty, uwzględniając, w odpowiednim przypadku, przepisy art. 18 i załącznika VI, jeżeli zamieszkuje na terytorium danego państwa. Udzielanie świadczeń odbywa się na następujących warunkach:

a) świadczenia rzeczowe udzielane są na rachunek instytucji, o której mowa w ust. 2, przez instytucję miejsca zamieszkania, tak jak gdyby zainteresowany otrzymywał emeryturę lub rentę na podstawie przepisów prawa państwa, którego terytorium zamieszkuje, oraz tak jakby miał prawo do świadczeń rzeczowych;

b) świadczenia pieniężne są udzielane, w odpowiednim przypadku, przez właściwą instytucję zgodnie z przepisami ust. 2, na podstawie stosowanego przez nią ustawodawstwa. Jednakże, po uzgodnieniu między właściwą instytucją i instytucją miejsca zamieszkania, świadczenia te mogą być udzielane przez tę ostatnią instytucję na rachunek pierwszej, zgodnie z ustawodawstwem właściwego państwa.

2. W przypadkach określonych w ust. 1 ciężej świadczeń rzeczowych spoczywa na instytucji określonej zgodnie z następującymi zasadami:

a) jeżeli emeryt lub rencista ma prawo do tych świadczeń na podstawie ustawodawstwa jednego państwa członkowskiego, koszty ponoszone są przez instytucje właściwe tego państwa; [...]”.

5 Artykuł 28a tego rozporządzenia, zatytułowany „Emerytury i renty należne na podstawie ustawodawstwa jednego lub kilku państw członkowskich innych niż państwo zamieszkania, gdy prawo do świadczeń przysuguje w tym ostatnim państwie”, stanowi:

„Jeżeli emeryt lub rencista uprawniony do emerytury lub renty należnej na podstawie ustawodawstwa państwa członkowskiego lub do emerytur lub rent należnych na podstawie ustawodawstwa dwóch lub więcej państw członkowskich zamieszkuje na terytorium państwa członkowskiego, zgodnie z ustawodawstwem, którego prawo do świadczeń rzeczowych nie jest uzależnione od warunków ubezpieczenia lub zatrudnienia i zgodnie z ustawodawstwem którego nie jest należna żadna emerytura ani renta, koszt świadczeń rzeczowych udzielonych emerytowi lub renciście oraz członkom jego rodziny ponosi instytucja jednego z państw członkowskich właściwych w odniesieniu do emerytur i rent, określona zgodnie z zasadami ustanowionymi w art. 28 ust. 2, w takim zakresie, w jakim emeryt lub rencista i członkowie jego rodziny mieliby prawo do tych świadczeń zgodnie z ustawodawstwem stosowanym przez tę instytucję, gdyby zamieszkiwali na terytorium państwa członkowskiego, na którym znajduje się ta instytucja”.

6 Zgodnie z art. 95 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 574/72 z dnia 21 marca 1972 r. w sprawie wykonywania rozporządzenia (EWG) nr 1408/71, w brzmieniu zmienionym i uaktualnionym przez rozporządzenie nr 118/97:

„Kwoty świadczeń rzeczowych udzielonych na podstawie art. 28 ust. 1 [...] rozporządzenia [nr 1408/71] zwracane są przez właściwe instytucje instytucjom, które udzieliły wyżej wymienionych świadczeń na podstawie ryczałtu możliwie najbliższego rzeczywistocie poniesionym kosztom”.

Prawo konwencyjne

7 Zgodnie z art. 18 ust. 1 i 2 umowy z dnia 14 maja 2003 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz.U. z dnia 20 stycznia 2005 r., nr 12, poz. 90; zwanej dalej „umową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania”):

„1. Emerytury i podobne świadczenia lub renty, otrzymywane przez osobę mającą miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie z drugiego Umawiającego się Państwa, podlegają opodatkowaniu tylko w tym pierwszym Państwie.

2. Bez względu na postanowienia ustępu 1 niniejszego artykułu podatnicy otrzymywane przez osobę mającą miejsce zamieszkania w jednym Umawiającym się Państwie z obowiązkowego systemu ubezpieczeń społecznych drugiego Umawiającego się Państwa, podlegają opodatkowaniu tylko w tym drugim Państwie”.

Uregulowania krajowe

8 Artykuł 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176, zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych”) przewiduje:

„Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce

po?o?enia ?róde? przychodów [...]”.

9 Artyku? 21 ust. 1 pkt 58 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi:

„Wolne od podatku dochodowego s? [...] wyp?aty ?rodków zgromadzonych w pracowniczym programie emerytalnym dokonane na rzecz uczestnika [...]”.

10 Artyku? 27b tej ustawy przewiduje:

„1. Podatek dochodowy [...] w pierwszej kolejno?ci ulega obni?eniu o kwot? sk?adki na ubezpieczenie zdrowotne, o którym mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o ?wiadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze ?rodków publicznych (Dz.U. Nr 210, poz. 2135) [...]:

1) op?aconej w roku podatkowym bezpo?rednio przez podatnika zgodnie z przepisami o ?wiadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze ?rodków publicznych,

2) pobranej w roku podatkowym przez p?atnika zgodnie z przepisami o ?wiadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze ?rodków publicznych.

? obni?enie nie dotyczy sk?adek, których podstaw? wymiaru stanowi dochód (przychód) wolny od podatku na podstawie art. 21 [...], oraz sk?adek, których podstaw? wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

2. Kwota sk?adki na ubezpieczenie zdrowotne, o któr? zmniejsza si? podatek [o którym mowa w ust. 1], nie mo?e przekroczy? 7,75% podstawy wymiaru tej sk?adki.

3. Wysoko?? wydatków na cele okre?lone w ust. 1 ustala si? na podstawie dokumentów stwierdzaj?cych ich poniesienie”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

11 U. Rüffler mieszka? i pracowa? w Niemczech, a nast?pnie osiedli? si? w Polsce, gdzie stale zamieszkuje wraz z ?on? od 2005 r. Z akt przedstawionych Trybuna?owi nie wynika, by po zmianie miejsca zamieszkania wykonywa? w Polsce jak?? dzia?alno?? zawodow?.

12 W okresie, którego dotyczy sprawa przed s?dem krajowym, jedyny dochód U. Rüfflera obejmowa? dwa ?wiadczenia rentowe otrzymywane w Niemczech, to znaczy:

– rent? zdrowotn? p?acon? przez niemiecki zak?ad ubezpiecze? dla pracowników fizycznych Landesversicherungsanstalt (regionalny zak?ad ubezpiecze?) z tytu?u 70% inwalidztwa, która stanowi ?wiadczenie z niemieckiego systemu obowi?zkowych ubezpiecze? spo?ecznych;

– rent? zak?adow? wyp?acan? przez spółk? Volkswagen.

13 Oba te ?wiadczenia s? wyp?acane w Niemczech na rachunek bankowy posiadany przez U. Rüfflera w tym pa?stwie cz?onkowskim. W tym pa?stwie cz?onkowskim s? te? pobierane nale?ne sk?adki, w tym sk?adki na ubezpieczenie zdrowotne.

14 Składka na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne potrącana jest z renty zawodowej otrzymywanej przez U. Rüfflera w Niemczech według stawki 14,3% na rzecz niemieckiego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych Deutsche BKK – West w Wolfsburgu. Zgodnie z art. 28 rozporządzenia nr 1408/71 oraz zgodnie z powiadzczeniem Narodowego Funduszu Zdrowia mażonkowie Rüffler mają prawo do świadczeń opieki zdrowotnej na terytorium Polski. Powiadzczenia te są udzielane w Polsce na koszt niemieckiego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych.

15 U. Rüffler podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu stosownie do art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

16 Na podstawie art. 18 ust. 2 umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania renta zdrowotna wypłacana w Niemczech przez Landesversicherungsanstalt jest opodatkowana w tym państwie członkowskim, natomiast zgodnie z art. 18 ust. 1 tej konwencji renta zawodowa wypłacana w Niemczech przez spółkę Volkswagen podlega opodatkowaniu wyłącznie w Polsce.

17 W 2006 r. U. Rüffler zwrócił się do polskich organów podatkowych o obniżenie podatku dochodowego, któremu podlega w Polsce z tytułu renty zawodowej otrzymywanej w Niemczech, o płacone w Niemczech składki na ubezpieczenie zdrowotne.

18 Postanowieniem z dnia 28 listopada 2006 r. właściwy organ podatkowy odmówił uwzględnienia jego wniosku, uzasadniając, że art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje możliwość obniżenia podatku dochodowego tylko o składki na ubezpieczenie zdrowotne zapłacone zgodnie z polską ustawą o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Tymczasem U. Rüffler nie płaci składek na ubezpieczenie zdrowotne w Polsce.

19 Pismem z dnia 2 lutego 2007 r. U. Rüffler wniosł zażalenie na powyższe rozstrzygnięcie do Dyrektora Izby Skarbowej, w którym zarzucił organowi podatkowemu pierwszej instancji wybiórcze stosowanie polskiego prawa podatkowego i pominięcie przepisów prawa wspólnotowego.

20 Decyzją z dnia 23 lutego 2007 r. Dyrektor Izby Skarbowej odmówił zmiany postanowienia organu podatkowego pierwszej instancji z dnia 28 listopada 2006 r. w przedmiocie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania polskiego prawa podatkowego w odniesieniu do braku możliwości obniżenia podatku płaconego w Polsce o składki na ubezpieczenie zdrowotne płacone w innym państwie członkowskim. Tym samym Dyrektor Izby Skarbowej podtrzymał interpretację art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych udzieloną przez organ podatkowy pierwszej instancji i stwierdził, że dla organów podatkowych, zobowiązanych do orzekania na podstawie przepisów prawa, szczególnie w sprawach ulg i odliczeń, niedopuszczalna jest rozszerzająca wykładnia tych przepisów art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

21 Można takżę zwrócić uwagę, że w postępowaniu w sprawie zażalenia toczącym się przed Dyrektorem Izby Skarbowej U. Rüffler twierdził ponadto, iż otrzymywana przez niego renta zawodowa winna być zwolniona od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 58 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Twierdzenie to również zostało odrzucone z uzasadnieniem, że powyższy przepis nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie, gdyż dotyczy on wyłącznie osób, które przystąpiły do pracowniczego programu emerytalnego w rozumieniu polskich przepisów dotyczących pracowniczych programów emerytalnych, a więc do „pracowników” w rozumieniu prawa polskiego.

22 U. Rüffler wniosł następnie skargę na decyzję z dnia 23 lutego 2007 r. do Wojewódzkiego

Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, zarzucając, że zaskarżona decyzja narusza art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wniósł o uchylenie tej decyzji oraz postanowienia organu podatkowego pierwszej instancji z dnia 28 listopada 2006 r. w części dotyczącej braku możliwości obniżenia kwoty podatku dochodowego należnego w Polsce o składki na ubezpieczenie zdrowotne zapłacone w innym państwie członkowskim.

23 Zdaniem U. Rüfflera tego rodzaju ograniczenie prawa do obniżenia podatku dochodowego, prowadzące do przyznawania tej ulgi wyłącznie podatnikom, którzy płacili składki na ubezpieczenie zdrowotne na rzecz polskiej instytucji ubezpieczeniowej, w sposób dyskryminujący różnicuje sytuację osób płacących podatek dochodowy w Polsce w zależności od miejsca płacenia składek na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne.

24 U. Rüffler wskazał także na niezgodność udzielonej interpretacji krajowych przepisów podatkowych z prawem wspólnotowym, a w szczególności z zasadą swobody przepływu osób wyrażoną w art. 39 WE. Na poparcie tego stanowiska powołał się on na wyrok Trybunału z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-150/04 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. s. I-1163.

25 Sąd krajowy uważa, że składka na ubezpieczenie zdrowotne opłacana przez U. Rüfflera na podstawie przepisów prawa niemieckiego jest tożsama co do charakteru i celu ze składką płaconą przez podatników polskich na mocy polskiej ustawy. Zgodnie z prawem niemieckim, podobnie jak z prawem polskim, uprawnieni do renty są zobowiązani do opłacania tego rodzaju składek. Różnica sprowadza się do jej wysokości, która wynosi 14,30% w Niemczech i 9% w Polsce, oraz do podstawy prawnej w postaci przepisów krajowych, z których wynika obowiązek jej zapłaty.

26 Sąd krajowy zastanawia się, czy w sytuacji, w której podatnik będący rezydentem zobowiązany jest do zapłaty w Polsce podatku dochodowego z tytułu renty uzyskiwanej w Niemczech, istnieje uzasadniona podstawa odmowy obniżenia kwoty tego podatku o składki na ubezpieczenie zdrowotne płacone w Niemczech jedynie z tego powodu, że składki te nie zostały zapłacone na podstawie krajowych przepisów prawa polskiego i należy do niemieckiego systemu ubezpieczeń zdrowotnych.

27 Sąd ten zastanawia się nad kwestią, czy skutkiem takiej wykładni art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest dyskryminacja tych podatników, którzy korzystając ze swobody przemieszczania się, pozbawieni są w państwie członkowskim opodatkowania możliwości obniżenia podatku o kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne opłaconych w innym państwie członkowskim, przy założeniu, że nie odliczyli już owych składek w tym ostatnim państwie.

28 Z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że polski Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 7 listopada 2007 r. w sprawie K 18/06, (Dz. U z 2007 r., nr 211, poz. 1549) uznał, iż art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest niezgodny z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie, w jakim wyłącza możliwość odliczenia przez niektórych podatników od podatku należnego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami Polski składki na ubezpieczenie zdrowotne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone w państwie członkowskim, na terenie którego działalność ta była wykonywana. Zgodnie z tym wyrokiem art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stracił moc obowiązującą z dniem 30 listopada 2008 r.

29 W tej sytuacji Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy unormowania wynikające z art. 12 [akapit pierwszy] WE oraz art. 39 ust. 1 i 2 [WE] należy

interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one przepisowi krajowemu przyjątemu w art. 27b [ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych] ograniczającemu prawo do obniżenia podatku dochodowego o kwotę składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej wyjątkowo na podstawie przepisów prawa krajowego w sytuacji, gdy rezydent od dochodów opodatkowanych w Polsce odprowadza składkę na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne w innym państwie członkowskim”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalności

Uwagi przedłożone Trybunałowi

30 Po pierwsze, rząd polski podaje w wątpliwość dopuszczalność przedstawionego pytania z uwagi na to, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie przedstawia w wystarczającym stopniu ram prawnych i faktycznych postępowania.

31 Zdaniem rzędu polskiego w postanowieniu odsyłającym nie ma bowiem informacji, które są jednak istotne w kontekście innej korzyści podatkowej niż benefit przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, czyli w kontekście zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 58 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tym przepisem wolne od podatku są „wypłaty środków zgromadzonych w pracowniczym programie emerytalnym dokonane na rzecz uczestnika”.

32 W niniejszej sprawie postanowienie odsyłające nie wskazuje mianowicie jasno, czy renta zakładowa wypłacana przez spółkę Volkswagen jest niemieckim odpowiednikiem świadczeń z systemu polskich pracowniczych świadczeń emerytalnych, czy stanowi inną formę zabezpieczenia na starość.

33 Po drugie, rząd polski jest zdania, że zadane pytanie nie jest również dopuszczalne ze względu na brak niezbędności orzeczenia prejudycjalnego w celu rozstrzygnięcia sporu w rozumieniu art. 234 WE, ponieważ spór powinien być rozstrzygnięty wyjątkowo na podstawie prawa krajowego.

34 Według bowiem rzędu polskiego, jeżeli renta zakładowa wypłacana przez spółkę Volkswagen stanowiaby w Niemczech odpowiednik świadczeń wypłacanych z polskich pracowniczych programów emerytalnych, to należałoby uznać ją za objętą zakresem zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 58 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ przepis ten nie jest ograniczony wyjątkowo do wypłat z polskich systemów emerytalnych. W takiej sytuacji dochód U. Rüfflera z tytułu tej renty powinien być w Polsce zwolniony z opodatkowania.

35 Rząd polski podnosi dalej, że art. 27b ust. 1 akapit ostatni ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyklucza obniżenie podatku o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o które ubiega się U. Rüffler w postępowaniu przed sądem krajowym, gdy składki na ubezpieczenie zdrowotne potrącają się od dochodu zwolnionego z opodatkowania na mocy art. 21 tej ustawy. W konsekwencji, jeżeli renta niemiecka jest dochodem zwolnionym z opodatkowania, to nie można na podstawie art. 27b ust. 1 akapit ostatni ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obniżyć kwoty podatku dochodowego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, niezależnie od tego, w jakim państwie składki zostały zapłacone. Spór toczy się przed sądem krajowym należy wobec tego rozstrzygnąć wyjątkowo na podstawie prawa krajowego.

Ocena Trybunału

36 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach postępowania, o którym mowa w art. 234 WE, wyjącznie do sądu krajowego, przed którym toczy się spór i który wobec tego musi przyjąć na siebie odpowiedzialność za wydane orzeczenie, należy ocena, w świetle konkretnych okoliczności sprawy, zarówno niezbyt dności orzeczenia prejudycjalnego do wydania wyroku, jak i istotnego charakteru pytań skierowanych do Trybunału. W związku z tym, jeżeli postawione pytania dotyczą wykądni prawa wspólnotowego, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 *PreussenElektra*, Rec. s. I-2099, pkt 38; z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie C-221/07 *Zablocka-Weyhermüller*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 20; z dnia 10 marca 2009 r. w sprawie C-169/07 *Hartlauer*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 24).

37 Jednakże Trybunał orzekł również, że w szczególnych okolicznościach, w celu zweryfikowania swojej własnej kompetencji, to do niego należy zbadanie okoliczności, w jakich sąd krajowy kieruje do niego wnioski (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 1981 r. w sprawie 244/80 *Foglia*, Rec. s. 3045, pkt 21; zob. również ww. wyrok w sprawie *PreussenElektra*, pkt 39, a także wyrok z dnia 21 stycznia 2003 r. w sprawie C-318/00 *Bacardi-Martini i Cellier des Dauphins*, Rec. s. I-905, pkt 42).

38 Odmowa udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne postawione przez sąd krajowy jest możliwa jedynie wtedy, gdy podana wykądni prawa wspólnotowego w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym, lub też gdy problem ma charakter hipotetyczny albo gdy Trybunał nie posiada wystarczającej wiedzy na temat okoliczności faktycznych i prawnych, aby odpowiedzieć na postawione mu pytania w użyteczny sposób (ww. wyroki: w sprawie *PreussenElektra*, pkt 39; w sprawie *Zablocka-Weyhermüller*, pkt 20).

39 Po pierwsze, jeżeli chodzi o pytanie postawione przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, należy stwierdzić, że z postanowienia odsyłającego jasno wynika, iż spór toczy się przed tym sądem oraz pytanie prejudycjalne dotyczy wyjącznie kwestii prawa do obniżenia podatku o składki na ubezpieczenie zdrowotne, a nie odmowy zwolnienia renty zakładowej z opodatkowania.

40 Twierdzenie U. Rüfflera, że otrzymywana przez niego renta zakładowa powinna być w Polsce zwolniona od podatku dochodowego, które zostało podniesione na etapie zażalenia na postanowienie organu podatkowego pierwszej instancji i które zostało odrzucone przez Dyrektora Izby Skarbowej, nie pojawia się bowiem w skardze wniesionej przez U. Rüfflera do sądu krajowego. Skarga ta ma na celu uchylenie decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w zakresie potwierdzającym brak możliwości uzyskania przez skarżącego obniżenia podatku na podstawie art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

41 Po drugie, Trybunał uznaje, że uzyska wystarczające wyjaśnienia co do statutu U. Rüfflera oraz charakteru składek i renty zakładowej płaconych w Niemczech, aby móc udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi.

42 Sąd ten w swym postanowieniu wskazuje bowiem, że renta zakładowa wypłacana w Niemczech należy do „emerytur i podobnych świadczeń lub rent, otrzymywanych przez osobę mającą miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie” w rozumieniu art. 18 ust. 1 umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Sąd ten uważa, że składki na ubezpieczenie zdrowotne, które są potrącane z renty zakładowej i płacone przez U. Rüfflera na podstawie przepisów prawa niemieckiego, są tożsame co do swego charakteru i celu ze składkami

p?aconymi przez podatników polskich na podstawie prawa polskiego.

43 Z tego wzgl?du nie jest oczywiste, ?e ??dana wyk?adnia nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu tocz?cego si? przed s?dem krajowym, lub ?e problem ma charakter hipotetyczny, lub te? ?e Trybuna? nie posiada wystarczaj?cej wiedzy na temat okoliczno?ci faktycznych i prawnych, aby odpowiedzie? na postawione mu pytania w u?yteczny sposób.

44 Postawione pytanie jest zatem dopuszczalne.

Co do istoty

Uwagi przedstawione Trybuna?owi

45 U. Rüffler, rz?d grecki, Komisja Wspólnot Europejskich oraz Urz?d Nadzoru EFTA s? zdania, ?e prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie temu, by przepisy pa?stwa cz?onkowskiego lub jego wyk?adnia przez organy podatkowe ogranicza?y prawo do obni?enia podatku dochodowego o sk?adki na ubezpieczenie zdrowotne wy??cznie do sk?adek zap?aconych na rachunek krajowego obowi?zkowego systemu ubezpiecze? zdrowotnych.

46 Zdaniem rz?du greckiego i Urz?du Nadzoru EFTA art. 12 WE i art. 39 WE stoj? na przeszkodzie temu, by pa?stwo cz?onkowskie, w którym podatnik ma miejsce sta?ego zamieszkania i w którym podlega nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu, odmawia?o mu mo?liwo?ci obni?enia podatku o sk?adki zap?acone przez niego na rzecz instytucji ubezpiecze? zdrowotnych w innym pa?stwie cz?onkowskim, o ile nie odliczy? on ju? tych sk?adek w tym drugim pa?stwie, w którym uzyskuje dochód podlegaj?cy opodatkowaniu. Takie traktowanie dzia?a?oby na niekorzy?? tych podatników, którzy skorzystali ze swobody przemieszczania si? i którzy zostali pozbawieni w pa?stwie opodatkowania mo?liwo?ci obni?enia podatku o sk?adki zap?acone na rzecz instytucji obowi?zkowego ubezpieczenia zdrowotnego w innym pa?stwie cz?onkowskim.

47 Z kolei Komisja z informacji zawartych w postanowieniu odsy?aj?cym wywodzi po pierwsze, ?e U. Rüffler nie wykonywa? dzia?alno?ci zawodowej w okresie, którego dotyczy sprawa przed s?dem krajowym, a po drugie, ?e od 2005 r. zamieszkuje on stale w Polsce jako emeryt z tytu?u uprzedniego zatrudnienia w Niemczech. Komisja uwa?a równie?, ?e ze wzgl?du na brak jakiegokolwiek zwi?zku pobytu U. Rüfflera na terytorium Polski z wykonywaniem dzia?alno?ci zawodowej, jego sytuacja nie mo?e by? oceniana na gruncie art. 39 WE. Spór przed s?dem krajowym nale?y analizowa? w ?wietle art. 12 WE w zwi?zku z art. 18 WE.

48 Zdaniem Komisji okoliczno??, ?e przepisy krajowe, takie jak zawarte w art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przewiduj? prawo do obni?enia kwoty podatku tylko o sk?adki na ubezpieczenie zdrowotne zap?acone w ramach polskiego systemu ubezpiecze? zdrowotnych, wykluczaj?c tym samym sk?adki zap?acone w ramach systemu obowi?zkowych ubezpiecze? zdrowotnych w innym pa?stwie cz?onkowskim, w którym uzyskano dochody opodatkowane w Polsce, jest sprzeczna z art. 12 akapit pierwszy WE i art. 18 ust. 1 WE.

49 Rz?d polski, uznaj?c, ?e postawione pytanie jest niedopuszczalne, nie wypowiedzia? si? co do istoty sprawy.

Ocena Trybuna?u

– W przedmiocie maj?cych zastosowanie postanowie? traktatu WE

50 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e U. Rüffler od 2005 r. stale zamieszkuje w Polsce,

wraz z małżonką, jako emeryt z tytułu zatrudnienia wykonywanego w Niemczech. Według postanowienia odsyłającego w chwili powstania sporu przed sądem krajowym jedyny dochód U. Rüfflera stanowiły renta zakładowa i renta zdrowotna, obydwie uzyskiwane w Niemczech. W konsekwencji w chwili powstania sporu U. Rüffler nie wykonywał działalności zawodowej.

51 Ponadto z akt przedstawionych Trybunałowi nie wynika, by U. Rüffler pracował wcześniej w Polsce lub by udał się tam w celu poszukiwania zatrudnienia.

52 W wyroku z dnia 9 listopada 2006 r. w sprawie C-520/04 Turpeinen, Zb.Orz. s. I-10685, pkt 16, Trybunał orzekł, że osoby, które swą działalność zawodową wykonywały w całości na terenie państwa członkowskiego, którego są obywatelami, a dopiero po przejściu na emeryturę skorzystały z prawa pobytu w innym państwie członkowskim, nie mając zamiaru wykonywania tam jakiegokolwiek pracy najemnej, nie mogą powoływać się na swobodę przepływu pracowników.

53 Ze stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym przedstawionego w postanowieniu odsyłającym wynika, że jest to przypadek U. Rüfflera.

54 Skoro sprawa przed sądem krajowym nie jest objęta zakresem zastosowania art. 39 WE, należy zbadać, które postanowienia traktatu WE znajdą zastosowanie do sytuacji takiej jak sytuacja U. Rüfflera.

55 Jako obywatel Niemiec U. Rüffler korzysta ze statusu obywatela Unii zgodnie z art. 17 ust. 1 WE i w związku z tym może ewentualnie powoływać się na prawa wynikające z tego statusu, w szczególności na prawo do swobodnego przemieszczania się i prawo pobytu na terytorium państw członkowskich określone w art. 18 ust. 1 WE (zob. podobnie wyrok z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-499/06 Nerkowska, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Zablocka-Weyhermüller, pkt 26).

56 Sytuacja jak ta, w której znajduje się U. Rüffler, należy do zakresu prawa do swobodnego przemieszczania się i przebywania obywateli Unii na terytorium państw członkowskich. Osoba, która po przejściu na emeryturę opuszcza państwo członkowskie, którego jest obywatelem i w którym wykonywała całość swej działalności zawodowej, w celu osiedlenia się w innym państwie członkowskim, wykonuje bowiem prawo do swobodnego przemieszczania się na terytorium państw członkowskich przysługujące na mocy art. 18 ust. 1 WE wszystkim obywatelom Unii (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Turpeinen, pkt 16–19).

57 Należy wskazać, że chociaż sąd krajowy nie przywołał art. 18 WE w swym pytaniu prejudycjalnym, okoliczności te nie stoją na przeszkodzie temu, aby Trybunał dostarczył sądowi krajowemu wszelkich informacji na temat wykładni prawa wspólnotowego, które mogą okazać się niezbędne do wydania wyroku w zawisłej przed nim sprawie, niezależnie od tego, czy sąd krajowy podniósł daną kwestię w przedstawionym pytaniu (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie C-241/89 SARPP, Rec. s. I-4695, pkt 8; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-152/03 Ritter-Coulais, Zb.Orz. s. I-1711, pkt 29); z dnia 26 kwietnia 2007 r. w sprawie C-392/05 Alevizos, Zb.Orz. s. I-3505, pkt 64).

58 Sytuację, w której znajduje się U. Rüffler, należy w konsekwencji przeanalizować w świetle zasady swobodnego przemieszczania się i pobytu obywateli Unii na terytorium państw członkowskich ustanowionej w art. 18 WE.

59 Wreszcie, jeżeli chodzi o art. 12 WE, to jego akapit pierwszy stanowi, że w zakresie zastosowania traktatu i bez uszczerbku dla postanowień szczególnych, które on przewiduje, zakazana jest wszelka dyskryminacja ze względu na przynależność państwową. Z utrwalonego orzecznictwa wynika ponadto, że przewidziana w art. 12 WE zasada niedyskryminacji wymaga,

aby porównywalnych sytuacji nie traktować w odmienny sposób, chyba że takie traktowanie byłoby obiektywnie uzasadnione (wyrok z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Rec. s. I-6421, pkt 28).

– W przedmiocie zgodności z art. 18 WE

60 Zwracając się z pytaniem prejudycjalnym, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 18 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, które uzależniają przyznanie prawa do obniżenia kwoty podatku dochodowego o zapłacone składowki na ubezpieczenie zdrowotne od warunku, by składowki te były odprowadzane w tym państwie członkowskim na podstawie prawa krajowego, i które prowadzą do odmowy przyznania tego rodzaju ulgi podatkowej, w przypadku gdy składowki nadające się do odliczenia od kwoty podatku dochodowego należnego w tym państwie członkowskim zostały odprowadzone w ramach systemu obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego innego państwa członkowskiego.

61 Na wstępie należy zauważyć, że stawiając powyższe pytanie, sąd krajowy wychodzi z założenia, że składowki na ubezpieczenie zdrowotne, których uwzględnienia dla celów obniżenia podatku dotyczy zdanie ogłoszone w toku sprawy, nie zostały już uwzględnione dla celów podatkowych w państwie członkowskim, w którym zostały zapłacone.

62 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału status obywatela Unii powinien stanowić podstawowy status obywateli państw członkowskich, pozwalający tym spośród nich, którzy znajdują się w tej samej sytuacji, na korzystanie w dziedzinie właściwej *ratione materiae* traktatu – z zastrzeżeniem wyjątków wyrażone w tym względzie przewidzianych – z takiego samego traktowania z punktu widzenia prawa bez względu na ich przynależność państwową (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-224/02 Pusa, Rec. s. I-5763, pkt 16; z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-76/05 Schwarz i Gootjes-Schwarz, Zb.Orz. s. I-6849, pkt 86; z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie C-524/06 Huber, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 69).

63 Wśród sytuacji, które należą do zakresu zastosowania prawa wspólnotowego, znajdują się i te, które dotyczą wykonywania podstawowych swobód gwarantowanych w traktacie, w szczególności sytuacje należące do zakresu swobody przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, o której mowa w art. 18 WE (ww. wyroki w sprawach Pusa, pkt 17, oraz Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 87).

64 Ponieważ obywatel Unii powinien we wszystkich państwach członkowskich mieć zapewnione takie samo traktowanie wobec prawa, z jakiego korzystają obywatele tych państw znajdujący się w takiej samej sytuacji, to niezgodne z prawem do swobodnego przemieszczania się byłoby traktowanie tego obywatela w państwie przyjmującym w sposób mniej korzystny, niż gdyby nie skorzystał on z wprowadzonych traktatem ułatwień w zakresie przepływu (zob. analogicznie, w odniesieniu do traktowania obywateli Unii w państwie członkowskim ich przynależności państwowej, ww. wyroki: w sprawie Pusa, pkt 18; w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 88, a także wyrok z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-318/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-6957, pkt 127).

65 Te ułatwienia nie mogłyby być w pełni skuteczne, gdyby obywatel państwa członkowskiego mógł zostać zniechęcony do korzystania z nich przez przeszkody dotyczące jego pobytu w przyjmującym państwie członkowskim, ustanowione przez ustawodawstwo krajowe, które przewiduje niekorzystne konsekwencje faktu skorzystania z tych ułatwień (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Pusa, pkt 19; zob. również wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-192/05 Tas-Hagen i Tas, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 30; ww. wyrok w sprawie Zablocka-Weyhermüller, pkt 34).

66 Należy zatem zbadać, czy przepisy, takie jak b?d?ce przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym, powoduj? ró?ne traktowanie obywateli Wspólnoty znajduj?cych si? w takiej samej sytuacji, niekorzystne dla tych spo?ród nich, którzy skorzystali z prawa do swobodnego przemieszczania si?, a tak?e, czy w razie stwierdzenia tego rodzaju ró?nicy w traktowaniu mo?e ona by? uzasadniona.

67 Przepisy, takie jak b?d?ce przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym, wprowadzaj? ró?nic? w traktowaniu pomi?dzy podatnikami b?d?cymi rezydentami, w zale?no?ci od tego, czy sk?adki na ubezpieczenie zdrowotne nadaj?ce si? do obni?enia kwoty podatku dochodowego nale?nego w Polsce zosta?y zap?acone w ramach krajowego systemu obowi?zkowych ubezpiecze? zdrowotnych, czy te? nie. Na podstawie takich przepisów prawo do obni?enia podatku, którego dotyczy sprawa przed s?dem krajowym, przys?uguje tylko podatnikom, których sk?adki na ubezpieczenie zdrowotne s? p?acone w pa?stwie cz?onkowskim opodatkowania.

68 Tymczasem nale?y zauwa?y?, ?e w odniesieniu do opodatkowania ich dochodu w Polsce podatnicy b?d?cy rezydentami, którzy p?ac? sk?adki w polskim systemie ubezpiecze? zdrowotnych, oraz podatnicy obj?ci systemem obowi?zkowych ubezpiecze? zdrowotnych innego pa?stwa cz?onkowskiego nie znajduj? si? w obiektywnie ró?nych sytuacjach, co mog?oby uzasadnia? tego rodzaju ró?nice w traktowaniu w zale?no?ci od miejsca p?acenia sk?adek.

69 W istocie sytuacja podatnika emeryta, takiego jak U. Rüffler, który mieszka w Polsce i uzyskuje ?wiadczenia rentowe wyp?acane w ramach systemu obowi?zkowych ubezpiecze? zdrowotnych innego pa?stwa cz?onkowskiego, oraz sytuacja emeryta polskiego, mieszkaj?cego równie? w Polsce, lecz otrzymuj?cego ?wiadczenia w ramach polskiego systemu ubezpiecze? zdrowotnych, s? porównywalne pod wzgl?dem zasad opodatkowania, poniewa? obaj ci podatnicy podlegaj? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Polsce.

70 Zatem opodatkowanie ich dochodu w tym pa?stwie cz?onkowskim powinno by? dokonywane wed?ug tych samych zasad, a w konsekwencji, przy uwzgl?dnieniu tych samych ulg podatkowych, to znaczy na gruncie sprawy przed s?dem krajowym – prawa do obni?enia podatku dochodowego.

71 Należy ponadto podkre?li?, ?e w sytuacji U. Rüfflera sk?adki p?acone przez niego w Niemczech s? sk?adkami na obowi?zkowe ubezpieczenie zdrowotne w Niemczech. S? one potr?cane bezpo?rednio z uzyskiwanego przez niego dochodu, czyli z renty zak?adowej i renty zdrowotnej, a nast?pnie przekazywane niemieckiej instytucji ubezpiecze? zdrowotnych. Po przeniesieniu miejsca swego zamieszkania do Polski U. Rüffler w dalszym ci?gu otrzymywa? z Niemiec rent? zak?adow? i rent? zdrowotn?, a zgodnie z art. 28 i 18a rozporz?dzenia nr 1408/71 ma w Polsce prawo do ?wiadcze? opieki zdrowotnej, których koszty s? nast?pnie pokrywane z jego niemieckiego ubezpieczenia zdrowotnego.

72 Należy uzna?, ?e przepisy b?d?ce przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym w zakresie, w jakim uzale?niaj? przyznanie ulgi podatkowej z tytu?u sk?adek na ubezpieczenie zdrowotne od warunku, by sk?adki te by?y p?acone na rzecz polskiej instytucji ubezpiecze? zdrowotnych i prowadz? do odmowy przyznania tej ulgi podatnikom, którzy zap?acili sk?adki na rzecz instytucji z innego pa?stwa cz?onkowskiego, dzia?aj? na niekorzy?? podatników, którzy tak jak U. Rüffler skorzystali z przys?uguj?cej im swobody przemieszczania si? i opu?cili pa?stwo cz?onkowskie, w którym wykonywali ca?o?? swej dzia?alno?ci zawodowej, w celu osiedlenia si? w Polsce.

73 Tego rodzaju przepisy krajowe, stawiaj?ce niektórych obywateli danego pa?stwa cz?onkowskiego w niekorzystnej sytuacji tylko z tego wzgl?du, ?e skorzystali oni z przys?uguj?cej im swobody przemieszczania si? do innego pa?stwa cz?onkowskiego, stanowi? ograniczenie

swobód przyznanych każdemu obywatelowi Unii na mocy art. 18 ust. 1 WE.

74 Ograniczenie takie może być z punktu widzenia prawa wspólnotowego uzasadnione jedynie wtedy, gdy jest oparte na obiektywnych względach niezwiązanych z obywatelstwem osób, których dotyczy, i jest proporcjonalne do uzasadnionego celu realizowanego przez prawo krajowe (wyrok z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie C-406/04 De Cuyper, Zb.Orz. s. I-6947, pkt 40; ww. wyroki: w sprawie Tas-Hagen i Tas, pkt 33; w sprawie Zablocka-Weyhermüller, pkt 37).

75 Pozostaje więc zbadać, czy istnieją obiektywne kryteria uzasadniające tego rodzaju różnicę w traktowaniu pod względem podatkowym, jaka występuje w sprawie przed sądem krajowym.

76 Rząd polski nie przedstawił żadnych argumentów w tym zakresie.

77 Sąd krajowy zastanawia się jednak, czy okoliczności, że podatnicy płacący składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne na rzecz zagranicznych instytucji nie uczestniczą w finansowaniu polskiego systemu ubezpieczeń zdrowotnych, ponieważ instytucja zagraniczna zwraca, to znaczy przekazuje Narodowemu Funduszu Zdrowia Rzeczypospolitej Polskiej, jedynie koszty świadczeń medycznych rzeczywiście udzielonych na terytorium Polski, może stanowić obiektywne i wystarczające uzasadnienie różnicy w traktowaniu wynikającej z art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

78 Tego rodzaju uzasadnienia nie można przyjąć. Okoliczności, że po pierwsze, niemiecka instytucja obowiązkowych ubezpieczeń pokrywa tylko koszty świadczeń rzeczywiście udzielonych U. Rüfflerowi, a po drugie, gdy nie korzysta on ze świadczeń opieki zdrowotnej, to nie przyczynia się do finansowania polskiego systemu ubezpieczeń zdrowotnych, nie może uzasadniać takiego ograniczenia, jakiego dotyczy sprawa przed sądem krajowym.

79 Jak to słusznie podniósł sąd krajowy, a także Komisja i Urząd Nadzoru EFTA, okoliczności, że koszty świadczeń opieki zdrowotnej udzielanych obywatelom niemieckim mieszkającym w Polsce są zwracane polskiemu Narodowemu Funduszu Zdrowia przez władzę niemiecką instytucji ubezpieczeniowej, wynika z koniecznego stosowania regulacji wspólnotowej w zakresie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, a w szczególności art. 28 i 28a rozporządzenia nr 1408/71, oraz art. 95 rozporządzenia nr 574/72 w brzmieniu zmienionym i uaktualnionym przez rozporządzenie nr 118/97.

80 Na gruncie sprawy przed sądem krajowym oznacza to, że chociaż składki na ubezpieczenie zdrowotne obywatela niemieckiego, takiego jak U. Rüffler, nie są płacone bezpośrednio na rzecz polskiego Narodowego Funduszu Zdrowia, to koszty świadczeń opieki zdrowotnej poniesione przez tego obywatela nie stanowią obciążenia dla polskiego systemu opieki zdrowotnej.

81 Przepisy wtórnego prawa wspólnotowego koordynujące systemy zabezpieczenia społecznego państw członkowskich mają na celu ochronę praw socjalnych osób przemieszczających się w obrębie Unii Europejskiej oraz zagwarantowanie, by przysługujące im prawa do świadczeń zabezpieczenia społecznego nie były naruszane tylko z powodu skorzystania przez nich ze swobody przemieszczania się. Państwa członkowskie mogłyby bowiem zniechęcać do korzystania z tej swobody, gdyby mogły traktować mniej korzystnie pod względem opodatkowania powyższych osoby uzyskujące je w ramach systemu opieki zdrowotnej innego państwa członkowskiego.

82 W tym zakresie Trybunał uznał, w wyroku z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. s. I-3089, pkt 64, że stosowanie niekorzystnego traktowania pod względem podatkowym, w postaci wyższej stawki podatkowej, w stosunku do podatników niebędących

rezydentami i niepaństwowymi składek do systemu zabezpieczeń społecznych Niderlandów było sprzeczne z art. 52 traktatu i nie mogło być uzasadnione przynależnością bądź nie do danego krajowego systemu zabezpieczeń społecznych. Trybuna podkreśliła, że określenie państwa członkowskiego, w którym płacone są składki na zabezpieczenie społeczne, wynika po prostu ze stosowania systemu wprowadzonego na mocy rozporządzenia nr 1408/71. Okoliczności, że niektórzy podatnicy nie przynależą do danego systemu zabezpieczeń społecznych i że w konsekwencji składki do tego systemu nie są potrącane z ich dochodu w zainteresowanym państwie członkowskim, może bowiem, w uzasadnionych przypadkach, wynikać jedynie ze stosowania ogólnego i obowiązkowego systemu wprowadzonego na mocy rozporządzenia nr 1408/71 w zakresie określenia ustawodawstwa właściwego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Asscher, pkt 60).

83 Trybuna wyjaśniła, że okoliczności, iż ze względu na obowiązek przestrzegania przepisów prawa wspólnotowego państwom członkowskim nie przysuguje możliwość określenia zakresu stosowania ich własnego ustawodawstwa i ustawodawstwa innego państwa członkowskiego, stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie próbowały faktycznie, za pomocą przepisów podatkowych, kompensować brak przynależności i nieodprowadzanie składek do ich systemu zabezpieczeń społecznych (ww. wyrok w sprawie Asscher, pkt 61).

84 Jak podniosły Komisja i Urząd Nadzoru EFTA, to samo rozumowanie znajduje zastosowanie w drodze analogii do ograniczenia prawa do obniżenia podatku wobec podatników nieodprowadzających składek, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym.

85 W konsekwencji w zakresie, w jakim zasady dotyczące zarówno przynależności do określonego systemu zabezpieczeń społecznych obywateli korzystających ze swobody pobytu, jak i zapłaty składek na zabezpieczenie społeczne w ramach tego systemu wynikają bezpośrednio z rozporządzenia nr 1408/71, należy stwierdzić, że państwo członkowskie nie może mniej korzystnie traktować pobytu i opodatkowania podatników bądźcych rezydentami, którzy na podstawie przepisów tego rozporządzenia płacą składki do systemu zabezpieczeń społecznych innego państwa członkowskiego.

86 Biorąc pod uwagę, że przepisy takie jak bądźce przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowiły obiektywnie nieuzasadnione ograniczenie art. 18 WE, nie ma konieczności orzekania w przedmiocie ich zgodności z art. 12 WE.

87 W tych okolicznościach na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 18 ust. 1 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu ustawodawstwa krajowego, które uzależnia przyznanie prawa do obniżenia kwoty podatku dochodowego o zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne od warunku, by składki te były odprowadzone w tym państwie członkowskim na podstawie prawa krajowego, i które prowadzi do odmowy przyznania tego rodzaju ulgi podatkowej w przypadku, gdy składki nadają się do odliczenia od kwoty podatku dochodowego należącego w tym państwie członkowskim zostać odprowadzone w ramach systemu obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego innego państwa członkowskiego.

W przedmiocie kosztów

88 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 18 ust. 1 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu ustawodawstwa państwa członkowskiego, które uzależnia przyznanie prawa do obniżenia kwoty podatku

dochodowego o zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne od warunku, by składki te były odprowadzone w tym państwie członkowskim na podstawie prawa krajowego, i które prowadzi do odmowy przyznania tego rodzaju ulgi podatkowej w przypadku, gdy składki nadające się do odliczenia od kwoty podatku dochodowego należnego w tym państwie członkowskim zostały odprowadzone w ramach systemu obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego innego państwa członkowskiego.

Podpisy

* Język postępowania: polski.