

Cauza C-544/07

Uwe Rüffler

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odródek Zamiejscowy w Wałbrzychu

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu)

„Articolul 18 CE – Legislație în materia impozitului pe venit – Reducerea impozitului pe venit în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate plătite în statul membru de impozitare – Refuzul unei reduceri în funcție de cotizațiile plătite în alte state membre”

Sumarul hotărârii

1. *Libera circulație a persoanelor – Lucrători – Dispozițiile tratatului – Domeniu de aplicare personal*

(art. 39 CE)

2. *Cetățenia Uniunii Europene – Dispozițiile tratatului – Domeniu de aplicare personal*

[art. 17 alineatul (1) CE și art. 18 alineatul (1) CE]

3. *Cetățenia Uniunii Europene – Dreptul la libera circulație și la libera reședere pe teritoriul statelor membre – Legislație fiscală*

(art. 18 CE; Regulamentul nr. 1408/71 al Consiliului)

1. O persoană care și-a exercitat întreaga activitate profesională în statul membru al cărui resortisant este și nu și-a exercitat dreptul de reședere într-un alt stat membru decât după pensionare, fără nicio intenție de a exercita o activitate salariată în acest alt stat membru, nu poate invoca principiul liberei circulații a lucrătorilor.

(a se vedea punctul 52)

2. O persoană care, după pensionare, părăsește statul al cărui resortisant este și în care și-a exercitat întreaga activitate profesională pentru a-și stabili reședința într-un alt stat membru beneficiază de statutul de cetățean al Uniunii instituit prin articolul 17 alineatul (1) CE și se poate, așadar, prevala de drepturile aferente unui asemenea statut. Astfel, aceasta își exercită dreptul de liberă circulație și de reședere pe teritoriul statelor membre conferit prin articolul 18 alineatul (1) CE oricărui cetățean al Uniunii.

(a se vedea punctele 55 și 56)

3. Articolul 18 alineatul (1) CE se opune unei reglementări a unui stat membru care subordonează acordarea dreptului la o reducere a impozitului pe venit în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate plătită condiției ca aceste cotizații să fi fost plătite în acest stat membru, în temeiul dispozițiilor dreptului național, și care are drept consecință refuzarea acordării unui

astfel de avantaj fiscal atunci când cotizațiile care ar putea fi deduse din cuantumul impozitului pe venit datorat în acest stat membru sunt plătite în cadrul unui regim de asigurare de sănătate obligatorie al unui alt stat membru.

O asemenea reglementare instituie o diferență de tratament între contribuabilii rezidenți prin aceea că numai contribuabilii ale căror cotizații la asigurarea de sănătate se plătesc în statul membru de impozitare beneficiază de dreptul la reducerea de impozit în discuție. Or, în ceea ce privește impozitarea veniturilor lor în statul membru în cauză, contribuabilii rezidenți care plătesc cotizații în cadrul regimului de asigurare de sănătate al acestui stat și cei afiliați la regimul de asigurare de sănătate obligatorie al unui alt stat nu sunt în mod obiectiv în situații diferite, de natură să explice o astfel de diferență de tratament în funcție de locul de plată al cotizațiilor, în măsura în care sunt supuși unei obligații fiscale nelimitate în statul membru de impunere. O asemenea reglementare națională, prin faptul că dezavantajează contribuabilii care și-au exercitat dreptul de liberă circulație, părăsind statul membru în care și-au exercitat întreaga activitate profesională pentru a se instala în statul membru în cauză, constituie o restricție privind libertățile recunoscute oricărui cetățean al Uniunii prin articolul 18 alineatul (1) CE.

Împrejurarea că, pe de o parte, instituția de asigurare obligatorie a celui alt stat membru nu acoperă decât costurile prestațiilor efectiv furnizate contribuabilului rezident care își plătește cotizațiile la asigurarea de sănătate obligatorie la această instituție și că, pe de altă parte, atunci când acesta din urmă nu beneficiază de prestații medicale, cotizațiile sale nu contribuie la finanțarea regimului de asigurare de sănătate al statului membru în cauză nu poate justifica o asemenea restricție. Astfel, în măsura în care normele privind atât afilierea la un regim determinat de asigurare socială a cetățenilor care beneficiază de libertatea de a se deplasa, cât și plata cotizațiilor sociale aferente acestui regim sunt prevăzute în mod direct de dispozițiile Regulamentului nr. 1408/71, trebuie să se considere că un stat membru nu poate trata în mod mai puțin avantajos așezarea și impozitarea contribuabililor rezidenți care, în temeiul dispozițiilor acestui regulament, plătesc cotizații la un regim de asigurare socială al unui alt stat membru.

(a se vedea punctele 67-69, 72, 73, 78, 85 și 87 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

23 aprilie 2009(*)

„Articolul 18 CE – Legislație în materia impozitului pe venit – Reducerea impozitului pe venit în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate plătite în statul membru de impozitare – Refuzul unei reduceri în funcție de cotizațiile plătite în alte state membre”

În cauza C-544/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia), prin decizia din 3 noiembrie 2007, primită de Curte la 4 decembrie 2007, în procedura

Uwe Rüffler

împotriva

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

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul A. Rosas (raportor), pre?edinte de camer?, domnii J. Klu?ka, U. L?hmus, doamna P. Lindh ?i domnul A. Arabadjiev, judec?tori,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru domnul Rüffler, de c?tre el însu?i;
- pentru guvernul polonez, de domnul M. Dowgielewicz, în calitate de agent;
- pentru guvernul elen, de domnul K. Georgiadis, precum ?i de doamnele S. Alexandriou ?i M. Tassopoulou, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia Comunit?ilor Europene, de domnul R. Lyal ?i de doamna K. Herrmann, în calitate de agen?i;
- pentru Autoritatea AELS de Supraveghere, de domnul P. Bjørgan ?i de doamna L. Young, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolelor 12 CE ?i 39 CE.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între domnul Rüffler, resortisant german cu domiciliul în Polonia, pe de o parte, ?i Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu (directorul Camerei Fiscale din Wroc?aw, biroul local din Wa?brzych, denumit în continuare „Dyrektor”), pe de alt? parte, cu privire la refuzul administra?iei fiscale poloneze de a?i acorda o reducere a impozitului pe venit în func?ie de cotiza?iile la asigurarea de s?n?tate pl?tite într-un alt stat membru, de?i o astfel de reducere este acordat? contribuabilului ale c?rui cotiza?ii la asigurarea de s?n?tate sunt pl?tite în Polonia.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitar?

3 Articolul 3 alineatul (1) din Regulamentul (CEE) nr. 1408/71 al Consiliului din 14 iunie 1971 privind aplicarea regimurilor de securitate socială în raport cu lucrătorii salariați și cu familiile acestora care se deplasează în cadrul Comunității, în versiunea modificată și actualizată prin Regulamentul (CE) nr. 118/97 al Consiliului din 2 decembrie 1996 (JO L 28, p. 1, Ediție specială, 05/vol. 4, p. 35, denumit în continuare „Regulamentul nr. 1408/71”), exprimă principiul egalității de tratament potrivit căruia:

„Sub rezerva dispozițiilor speciale ale prezentului regulament, persoanele care au reședința pe teritoriul unuia dintre statele membre cărora i se aplică prezentul regulament au aceleași obligații și se bucură de aceleași avantaje prevăzute de legislația oricărui stat membru ca și cetățenii acelui stat.”

4 Articolul 28 din Regulamentul nr. 1408/71, intitulat „Pensii sau indemnizații datorate în temeiul legislației unuia sau mai multor state, în cazurile în care nu există niciun drept la prestații în țara de reședință”, prevede:

„(1) Titularul unei pensii sau indemnizații datorate în temeiul legislației unui stat membru sau al pensiilor sau indemnizațiilor datorate în temeiul legislației a două sau mai multe state membre și care nu are dreptul la prestații în temeiul legislației statului membru pe al cărui teritoriu are reședința beneficiază cu toate acestea de astfel de prestații pentru el însuși și pentru membrii de familie ai acestuia, în măsura în care ar avea dreptul la acestea, luând în considerare, dacă este cazul, dispozițiile articolului 18 și ale anexei VI, în temeiul legislației statului membru sau cel puțin a unuia dintre statele membre competente în privința pensiilor în cazul în care are reședința pe teritoriul unui astfel de stat. Prestațiile sunt acordate în următoarele condiții:

(a) prestațiile în natură se acordă pe seama instituției menționate la alineatul (2) de instituția de la locul de reședință ca și când persoana respectivă ar fi titularul unei pensii sau indemnizații în temeiul legislației statului pe al cărui teritoriu aceasta are reședința și ar avea dreptul la astfel de prestații;

(b) prestațiile în numerar se acordă, dacă este cazul, de instituția competentă stabilită în funcție de regulile de la alineatul (2), în conformitate cu legislația pe care aceasta o aplică. Cu toate acestea, prin acord între instituția competentă și instituția de la locul de reședință, astfel de prestații pot fi acordate de cea din urmă instituție pe seama celei dintâi, în conformitate cu legislația statului competent.

(2) În cazurile prevăzute la alineatul (1), costul prestațiilor în natură incumbă instituției stabilite în conformitate cu următoarele reguli:

(a) dacă titularul are dreptul la respectivele prestații în temeiul legislației unui singur stat membru, costul incumbă instituției competente a acelui stat;

[...]”

5 Articolul 28a din același regulament, intitulat „Pensii sau indemnizații datorate în temeiul legislației unuia sau mai multor state membre, altele decât țara de reședință, în cazul în care există dreptul la prestații în aceasta din urmă”, stabilește:

„În cazul în care titularul unei pensii sau indemnizații datorate în temeiul legislației unui stat membru sau al unor pensii sau indemnizații datorate în temeiul legislațiilor a două sau mai multe state membre are reședința pe teritoriul unui stat membru conform cu a cărui legislație dreptul la prestații în natură nu este supus condițiilor de asigurare sau activitate salariată și nu este

datorat? nicio pensie sau indemniza?ie, costul presta?iilor în natur? acordate acestuia ?i membrilor de familie ai acestuia incumb? institu?iei unuia dintre statele membre, competent? în privin?a pensiilor, stabilit? în conformitate cu regulile prev?zute la articolul 28 alineatul (2), în m?sura în care titularul ?i membrii de familie ai acestuia ar fi fost îndrept??i?i la astfel de presta?ii în temeiul legisla?iei aplicate de respectiva institu?ie dac? ar fi avut re?edin?a pe teritoriul statului membru unde se afl? acea institu?ie.”

6 Conform articolului 95 alineatul (1) din Regulamentul (CEE) nr. 574/72 al Consiliului din 21 martie 1972 de stabilire a modalit??ilor de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 1408/71, în versiunea modificat? ?i actualizat? prin Regulamentul nr. 118/97:

„Cuantumul presta?iilor în natur? acordate în temeiul [...] articolului 28a din [R]egulament[ul nr. 1408/71] se ramburseaz? de institu?iile competente institu?iilor care au acordat presta?iile respective, pe baza unei sume forfetare care este cât se poate de apropiat? de cheltuielile efectiv suportate.”

Dreptul conven?ional

7 Potrivit articolului 18 alineatele 1 ?i 2 din Conven?ia din 14 mai 2003 dintre Republica Polon? ?i Republica Federal? Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit ?i pe capital (umowa z dnia 14 maja 2003 r. mi?dzy Rzeczypospolit? Polsk? a Republik? Federaln? Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, Dz. U din 20 ianuarie 2005, nr. 12, pozi?ia 90, denumit? în continuare „Conven?ia pentru evitarea dublei impuneri”):

„1. Pensiile pentru limit? de vârst? ?i alte presta?ii similare sau indemniza?iile pl?tite unui rezident al unui stat contractant de c?tre cel?lalt stat contractant sunt impozabile numai în primul stat men?ionat.

2. Independent de prevederile alineatului precedent, pl??ile primite de o persoan? rezident? a unui stat contractant în cadrul regimului de securitate social? obligatorie al celuilalt stat contractant sunt impozabile numai în cel?lalt stat.”

Reglementarea na?ional?

8 Articolul 3 alineatul 1 din Legea din 26 iulie 1991 privind impozitul pe venitul persoanelor fizice (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U din 2000, nr. 14, pozi?ia 176, denumit? în continuare „Legea privind impozitul pe venit”) prevede:

„Persoanele fizice rezidente pe teritoriul polonez sunt supuse unei obliga?ii fiscale în privin?a tuturor veniturilor acestora, indiferent de locul în care se afl? sursa acestor venituri [...]”

9 Articolul 21 alineatul 1 punctul 58 litera b) din Legea privind impozitul pe venit prevede:

„Sunt scutite de impozitul pe venit [...] pl??ile efectuate c?tre persoana afiliat? [...] din fonduri colectate în cadrul unui regim de pensii profesional.”

10 Articolul 27b din aceea?i lege prevede:

„1. Impozitul pe venit [...] este supus în primul rând unei reduceri echivalente cuantumului cotiza?iilor la asigurarea de s?n?tate prev?zute de Legea din 27 august 2004 privind finan?area public? a asisten?ei medicale [ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o ?wiadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze ?rodków publicznych, Dz. U nr. 210, pozi?ia 2135] [...]:

- 1) plătit direct de contribuabil în cursul anului fiscal conform dispozițiilor privind finanțarea publică a asistenței medicale,
- 2) percepute în cursul anului fiscal de organismul plătitor conform dispozițiilor privind finanțarea publică a asistenței medicale.

Această reducere nu privește nici cotizațiile a căror bază de calcul este constituită din venituri (încasări) scutite de impozit în temeiul articolelor 21, [...], nici cotizațiile a căror bază de calcul este constituită din venitul care face obiectul unei scutiri de impozit în temeiul dispozițiilor legii fiscale.

2. Quantumul cotizațiilor la asigurarea de sănătate, cu care este redus impozitul [pe venit vizat la alineatul 1], nu poate depăși 7,75 % din baza de calcul a cotizațiilor menționate.
3. Quantumul cheltuielilor efectuate în scopul definit la alineatul 1 este determinat pe baza documentelor justificative privind costurile angajate.”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

11 După ce a trăit în Germania, unde exercita o activitate salariată, domnul Rüffler s-a instalat în Polonia, unde, din anul 2005, locuiește în mod permanent cu soția sa. Din dosarul prezentat Curții nu rezultă că acesta ar fi exercitat o activitate profesională în Polonia de la schimbarea reședinței.

12 La data faptelor din acțiunea principală, singurele venituri ale domnului Rüffler erau două prestații de pensie percepute în Germania, și anume:

- o pensie pentru invaliditate, acordată de o instituție germană de asigurare a lucrătorilor, Landesversicherungsanstalt (Oficiul Regional de Asigurare), corespunzând unei invalidități de 70 %, care reprezintă o plată din partea regimului german de asigurare socială obligatorie;
- o indemnizație de întreprindere plătită de societatea Volkswagen.

13 Aceste două prestații sunt plătite în Germania, într-un cont bancar deschis de domnul Rüffler în acest stat membru. Prin urmare, cotizațiile corespunzătoare sunt prelevate chiar în acest stat membru, printre acestea figurând și cotizațiile la asigurarea de sănătate.

14 14,3 % din cotizația la asigurarea de sănătate obligatorie plătită în contul indemnizației de întreprindere pe care domnul Rüffler o percepe în Germania sunt transferate la instituția germană de asigurare de sănătate, Deutsche BKK-West din Wolfsburg. Potrivit dispozițiilor articolului 28 din Regulamentul nr. 1408/71, domnul și doamna Rüffler au dreptul, confirmat de Narodowy Fundusz Zdrowia (Fondul național de sănătate polonez), să beneficieze de prestații de asistență medicală pe teritoriul polonez. Costul acestor prestații furnizate în Polonia este suportat de instituția germană de asigurare de sănătate.

15 În Polonia, domnul Rüffler este supus unei obligații fiscale nelimitate, în aplicarea articolului 3 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe venit.

16 În aplicarea dispozițiilor articolului 18 alineatul 2 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri, pensia pentru invaliditate care îi este furnizată în Germania de Landesversicherungsanstalt este supus impozitării chiar în acest stat membru. În schimb, potrivit alineatului 1 al aceluiași articol 18, indemnizația de întreprindere plătită în Germania de societatea Volkswagen este supus impozitării numai pe teritoriul polonez.

17 În cursul anului 2006, domnul Rüffler a solicitat administrației fiscale poloneze ca impozitul pe venit pe care îl datorează în Polonia în contul indemnizației de întreprindere pe care o percepe în Germania să fie redus în funcție de cuantumul cotizațiilor la asigurarea de sănătate pe care le plătește în Germania.

18 Prin decizia din 28 noiembrie 2006, administrația fiscală poloneză a refuzat să îi admită cererea pentru motivul că articolul 27b din Legea privind impozitul pe venit prevede posibilitatea de reducere a impozitului pe venit numai în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate plătite în temeiul legii poloneze privind finanțarea publică a asistenței medicale. Or, domnul Rüffler nu plătește cotizații la asigurarea de sănătate în Polonia.

19 Prin memoriul din 2 februarie 2007, domnul Rüffler a introdus o reclamație împotriva acestei decizii la Dyrektor, în cadrul căreia a reproșat administrației fiscale o aplicare selectivă a dreptului fiscal polonez și nerespectarea dispozițiilor dreptului comunitar.

20 Prin decizia din 23 februarie 2007, Dyrektor a refuzat să modifice decizia administrației fiscale din 28 noiembrie 2006 referitoare la interpretarea întinderii modalităților de aplicare a dreptului fiscal polonez în ceea ce privește imposibilitatea de a reduce impozitul plătit în Polonia în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate plătite într-un alt stat membru. Astfel, acesta a confirmat interpretarea articolului 27b din Legea privind impozitul pe venit dată de administrația fiscală și a afirmat că, pentru organele administrației fiscale, obligate să ia decizii în temeiul dispozițiilor legale, în special în domeniul facilităților fiscale și al reducerilor de impozite, o interpretare largă a dispozițiilor prevăzute la articolul 27b din Legea privind impozitul pe venit nu era admisibilă.

21 Pe de altă parte, se poate sublinia că, în cadrul reclamației introduse la Dyrektor, domnul Rüffler susținuse de asemenea că indemnizația de întreprindere pe care o percepe trebuie scutită de impozitul pe venit în aplicarea articolului 21 alineatul 1 punctul 58 litera b) din Legea privind impozitul pe venit. Și această cerere a fost respinsă, pentru motivul că această dispoziție nu se putea aplica în speță, întrucât privea numai persoanele afiliate unui regim de pensii profesional, potrivit dispozițiilor legii poloneze privind regimurile profesionale de pensii, și anume „lucrători” în sensul dispozițiilor dreptului polonez.

22 În această situație, domnul Rüffler a introdus în fața Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ din Wrocław) o acțiune împotriva deciziei din 23 februarie 2007, considerând că aceasta din urmă nu respecta dispozițiile articolului 27b din Legea privind impozitul pe venit. Acesta a solicitat atât anularea acestei decizii, cât și a deciziei administrației fiscale din 28 noiembrie 2006 în măsura în care acestea se pronunță în sensul imposibilității de a reduce cuantumul impozitului pe venit datorat în Polonia în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate plătite într-un alt stat membru.

23 În opinia domnului Rüffler, o astfel de limitare a dreptului la reducerea impozitului pe venit, care are drept consecință acordarea acestui avantaj fiscal numai contribuabililor care și-au plătit cotizațiile la asigurarea de sănătate la o instituție de asigurare poloneză, diferențiază în mod discriminatoriu, în funcție de locul plății cotizațiilor la asigurarea de sănătate obligatorie, situația persoanelor care plătesc impozitul pe venit în Polonia.

24 De asemenea, domnul Rüffler a susținut incompatibilitatea interpretării dispozițiilor naționale de drept fiscal cu dreptul comunitar și, în special, cu principiul liberei circulații a persoanelor prevăzut la articolul 39 CE. În susținerea acestei teze, acesta invocă Hotărârea Curții din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca (C-150/04, Rep., p. I-1163).

25 Instanța de trimitere consideră că, în speță, cotizația la asigurarea de sănătate pe care domnul Rüffler o plătește în temeiul dispozițiilor de drept german este identică, prin natura și prin finalitatea acesteia, cu cotizația plătită de contribuabilii polonezi în temeiul legii poloneze. În dreptul german, ca și în dreptul polonez, titularii indemnizațiilor sunt obligați să plătească o astfel de cotizație. Diferența ar consta în nivelul cotizației la asigurarea de sănătate, care se ridică la 14,30 % în Germania și la 9 % în Polonia, precum și în temeiul juridic național din care reiese obligația de plată.

26 Instanța de trimitere urmărește să se stabilească dacă, într-o situație în care contribuabilul rezident trebuie să plătească în Polonia impozitul pe venit aferent unei indemnizații obținute în Germania, este legitim să se refuze reducerea cuantumului acestui impozit cu cotizația la asigurarea de sănătate plătită în Germania pentru singurul motiv că această cotizație nu a fost plătită în temeiul dispozițiilor dreptului național polonez, ci în temeiul sistemului de asigurare de sănătate german.

27 Instanța de trimitere ridică problema dacă această interpretare a articolului 27b din Legea privind impozitul pe venit nu constituie o discriminare față de contribuabilii care, exercitându-și libertatea de circulație, sunt lipșiți, în statul membru de impozitare, de posibilitatea de a reduce impozitul cu cuantumul cotizațiilor la asigurarea de sănătate plătite într-un alt stat membru, presupunând că respectivii contribuabili nu au dedus deja aceste cotizații în acest ultim stat.

28 Din dosarul prezentat Curții rezultă că, prin hotărârea din 7 noiembrie 2007 (K 18/06, Dz. U. din 2007, nr. 211, poziția 1549), Trybunał Konstytucyjny (Tribunalul Constituțional polonez) a considerat că articolul 27b alineatul 1 din Legea privind impozitul pe venit nu era conform cu articolul 32 din Constituția poloneză, coroborat cu articolul 2 din aceeași Constituție, în măsura în care exclude posibilitatea anumitor contribuabili de a deduce din impozitul pe venit datorat pe baza activității exercitate în afara teritoriului polonez cotizațiile la asigurarea de sănătate, deși aceste cotizații nu au fost deduse din venit în statul membru pe teritoriul căruia această activitate era exercitată. Potrivit acestei hotărâri, articolul 27b alineatul 1 din Legea privind impozitul pe venit nu mai este în vigoare de la 30 noiembrie 2008.

29 În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 12 primul paragraf CE și articolul 39 alineatele (1) și (2) CE trebuie interpretate în sensul că se opun dispoziției naționale prevăzute la articolul 27b din Legea [privind impozitul pe venit], potrivit căreia dreptul de a deduce din impozitul pe venit cuantumul cotizațiilor la asigurarea de sănătate obligatorie este limitat la cotizațiile plătite în conformitate cu dispozițiile naționale, în cazul în care un rezident plătește cotizația la asigurarea de sănătate obligatorie într-un alt stat membru din venitul impozitat în Polonia?”

Cu privire la întrebarea preliminară?

Cu privire la admisibilitate

Observațiile prezentate Curții

30 În primul rând, guvernul polonez pune la îndoială admisibilitatea întrebării adresate, pentru motivul că decizia de trimitere nu prezintă în mod suficient situația juridică și de fapt a litigiului.

31 Astfel, decizia de trimitere nu furnizează o indicație, care ar fi totuși importantă în contextul unui avantaj fiscal distinct de cel în discuție în acțiunea principală, și anume dreptul la o scutire de impozitul pe venit în aplicarea articolului 21 alineatul 1 punctul 58 litera b) din Legea privind impozitul pe venit. Potrivit acestei dispoziții, sunt scutite de impozitul pe venit „plățile efectuate către persoana afiliată din fonduri colectate în cadrul unui regim de pensii profesional”.

32 În speță, decizia de trimitere nu ar indica în mod clar dacă indemnizația de întreprindere plătită de societatea Volkswagen este echivalentul în Germania al plăților efectuate în cadrul unui regim de pensii profesional polonez sau dacă aceasta constituie o altă formă de asigurare pentru limită de vârstă.

33 În al doilea rând, guvernul polonez consideră că întrebarea adresată nu este de asemenea admisibilă pentru motivul lipsei necesității, în sensul articolului 234 CE, de a obține o hotărâre preliminară pentru soluționarea litigiului din acțiunea principală, acesta din urmă trebuind să fie soluționat numai în temeiul dreptului intern.

34 Astfel, în opinia guvernului polonez, în ipoteza în care indemnizația de întreprindere plătită de societatea Volkswagen reprezintă echivalentul în Germania al plăților efectuate în cadrul unui regim de pensii profesional polonez, ar trebui să se considere că aceasta intră în domeniul de aplicare al articolului 21 alineatul 1 punctul 58 litera b) din Legea privind impozitul pe venit, întrucât acesta nu s-ar limita numai la plățile efectuate în temeiul unui regim de pensii profesional polonez. Într-o astfel de ipoteză, venitul perceput de domnul Rüffler în contul indemnizației menționate ar trebui să facă obiectul unei scutiri de impozit în Polonia.

35 Guvernul polonez arată în continuare că articolul 27b alineatul 1 ultimul paragraf din Legea privind impozitul pe venit exclude dreptul la o deducere din impozit a cuantumului cotizațiilor la asigurarea de sănătate, drept al căruia beneficiu este reclamat de domnul Rüffler în cadrul litigiului din acțiunea principală, atunci când cotizațiile la asigurarea de sănătate corespund unor venituri scutite de impozitare în temeiul articolului 21 din aceeași lege. În consecință, dacă indemnizația germană constituie un astfel de venit scutit de impozitare, în aplicarea articolului 27b alineatul 1 ultimul paragraf din Legea privind impozitul pe venit, nu ar fi posibil să se deducă din cuantumul impozitului pe venit cuantumului cotizațiilor la asigurarea de sănătate fără ca statul în care aceste cotizații au fost plătite să aibă importanță în această privință. Prin urmare, litigiul pendinte în fața instanței naționale ar trebui soluționat numai în temeiul dreptului intern.

Aprecierea Curții

36 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii instituite la articolul 234 CE, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca

obiect interpretarea dreptului comunitar, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 13 martie 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Rec., p. I-2099, punctul 38, Hotărârea din 4 decembrie 2008, *Zablocka-Weyhermüller*, C-221/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 20, și Hotărârea din 10 martie 2009, *Hartlauer*, C-169/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 24).

37 Cu toate acestea, Curtea a hotărât de asemenea că, în circumstanțe excepționale, este îndreptățită să analizeze condițiile în care este sesizată de instanța națională în scopul de a-și verifica propria competență (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 1981, *Foglia*, 244/80, Rec., p. 3045, punctul 21; a se vedea de asemenea Hotărârea *PreussenElektra*, citată anterior, punctul 39, precum și Hotărârea din 21 ianuarie 2003, *Bacardi-Martini și Cellier des Dauphins*, C-318/00, Rec., p. I-905, punctul 42).

38 Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului comunitar nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (Hotărârile citate anterior *PreussenElektra*, punctul 39, și *Zablocka-Weyhermüller*, punctul 20).

39 Pe de o parte, în ceea ce privește întrebarea adresată de *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu*, trebuie să se constate că reiese în mod clar din decizia de trimitere că litigiul din acțiunea principală și întrebarea preliminară au în vedere numai problema dreptului la o reducere a impozitului în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate plătite, iar nu refuzul scutirii de la plata impozitului a indemnizației de întreprindere.

40 Astfel, cererea domnului Rüffler, potrivit căreia, în Polonia, indemnizația de întreprindere pe care o percepe trebuie să facă obiectul unei scutiri de impozit pe venit, cerere formulată în cadrul reclamației acestuia împotriva deciziei administrației fiscale în primă instanță și respinsă de Dyrektor, nu apare în cadrul acțiunii formulate de domnul Rüffler în fața instanței de trimitere. Astfel, această acțiune urmărește anularea deciziei adoptate de Dyrektor în măsura în care aceasta confirmă imposibilitatea, luând în considerare situația reclamantului din acțiunea principală, de a obține o reducere de impozit în temeiul articolului 27b din Legea privind impozitul pe venit.

41 Pe de altă parte, Curtea se consideră suficient informată în privința statutului domnului Rüffler și a naturii cotizațiilor și a indemnizației de întreprindere plătite în Germania pentru a putea răspunde în mod util instanței de trimitere.

42 Astfel, această instanță indică în decizia sa că indemnizația de întreprindere plătită în Germania face parte din „pensiile pentru limită de vârstă și alte prestații similare sau [din] indemnizațiile plătite unui rezident al unui stat contractant” în sensul articolului 18 alineatul 1 din Convenția privind evitarea dublei impuneri. Aceasta consideră că, în speță, cotizațiile la asigurarea de sănătate care sunt deduse din indemnizația de întreprindere și plătite de domnul Rüffler în temeiul dispozițiilor de drept german sunt identice, prin natura și prin finalitatea acestora, cu cotizațiile plătite de contribuabilii polonezi în temeiul legii poloneze.

43 Pentru acest motiv, nu este evident că interpretarea solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, că problema este de natură ipotetică sau că, în speță, Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebarea care i-a fost adresată.

44 Prin urmare, întrebarea adresată este admisibilă.

Cu privire la fond

Observațiile prezentate Curții

45 Domnul Rüffler, guvernul elen, Comisia Comunităților Europene și Autoritatea AELS de Supraveghere consideră că dreptul comunitar se opune ca reglementarea unui stat membru sau interpretarea dată acestuia de administrația fiscală să limiteze dreptul la o reducere a impozitului pe venit în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate numai la cotizațiile la asigurarea de sănătate plătite în cadrul regimului național de asigurare de sănătate obligatorie.

46 Pentru guvernul elen și pentru Autoritatea AELS de Supraveghere, articolele 12 CE și 39 CE se opun ca statul membru în care contribuabilul are reședință permanentă și în care este supus unei obligații fiscale nelimitate să refuze acordarea acestui contribuabil a unei reduceri de impozit în funcție de cotizațiile pe care acesta le-a plătit organismului de asigurare de sănătate dintr-un alt stat, în măsura în care contribuabilul nu a dedus aceste cotizații în acest al doilea stat în care el își percepe venitul impozabil. Un astfel de tratament ar dezavantaja contribuabilii care și-au exercitat dreptul la liberă circulație și care sunt lipsiți, în statul membru de impozitare, de posibilitatea de a-și reduce impozitul în funcție de cotizațiile plătite unui organism de asigurare de sănătate obligatorie dintr-un alt stat membru.

47 În ceea ce o privește, Comisia deduce din indicațiile cuprinse în decizia de trimitere, pe de o parte, că domnul Rüffler nu exercită o activitate profesională la data litigiului din acțiunea principală și, pe de altă parte, că, din anul 2005, acesta are reședință permanentă în Polonia în calitate de pensionar dintr-o activitate salariată pe care a exercitat-o în Germania. De asemenea, aceasta consideră că, având în vedere lipsa oricărei legături între șederea domnului Rüffler pe teritoriul polonez și exercitarea unei activități profesionale, situația acestuia nu trebuie apreciată în lumina articolului 39 CE. Litigiul din acțiunea principală ar trebui examinat în lumina dispozițiilor articolului 12 CE coroborate cu dispozițiile articolului 18 CE.

48 În opinia Comisiei, este contrar articolului 12 primul paragraf CE și articolului 18 alineatul (1) CE ca o reglementare națională precum articolul 27b din Legea privind impozitul pe venit să prevadă dreptul la o reducere a cuantumului impozitului pe venit numai în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate plătite în cadrul regimului de asigurare de sănătate polonez, excluzând astfel cotizațiile plătite în cadrul regimului de asigurare de sănătate obligatorie dintr-un alt stat, în care au fost percepute veniturile impozabile în Polonia.

49 Guvernul polonez, considerând că întrebarea adresată nu este admisibilă, nu s-a pronunțat pe fond.

Aprecierea Curții

— Cu privire la dispozițiile aplicabile ale Tratatului CE

50 Din decizia de trimitere rezultă că, din anul 2005, domnul Rüffler locuiește permanent în Polonia, împreună cu soția sa, în calitate de pensionar dintr-o activitate salariată pe care a exercitat-o în Germania. În conformitate cu decizia de trimitere, la data nașterii litigiului din acțiunea principală, singurele venituri ale domnului Rüffler erau o pensie pentru limită de vârstă și o pensie pentru invaliditate, ambele fiind percepute în Germania. În consecință, domnul Rüffler nu exercită o activitate profesională la data nașterii litigiului din acțiunea principală.

51 Pe de altă parte, din dosarul prezentat Curții nu rezultă că domnul Rüffler ar fi lucrat în

Polonia sau c? acesta s?ar fi deplasat acolo pentru a c?uta o munc? salariat?.

52 În Hot?r?rea din 9 noiembrie 2006, Turpeinen (C?520/04, Rec., p. I?10685, punctul 16), Curtea s?a pronun?at deja în sensul c? o persoan? care ?i?a exercitat întreaga activitate profesional? în statul membru al c?rui resortisant este ?i nu ?i?a exercitat dreptul de ?edere într?un alt stat membru decât dup? pensionare, f?r? nicio inten?ie de a exercita o activitate salariat? în acest alt stat membru, nu poate invoca principiul liberei circula?ii a lucr?torilor.

53 Se pare c? aceasta este situa?ia în care se g?se?te domnul Rüffler, ?inând seama de situa?ia de fapt din ac?iunea principal? astfel cum reiese din decizia de trimitere.

54 Întrucât ac?iunea principal? nu intr? în domeniul de aplicare al articolului 39 CE, trebuie s? se cerceteze ce dispozi?ie a Tratatului CE este aplicabil? unei situa?ii precum cea în care se g?se?te domnul Rüffler.

55 În calitate de resortisant german, domnul Rüffler beneficiaz? de statutul de cet???ean al Uniunii instituit prin articolul 17 alineatul (1) CE ?i se poate, a?adar, prevala, dac? este cazul, de drepturile aferente unui astfel de statut, în special de drepturile de liber? circula?ie ?i de ?edere prev?zute la articolul 18 alineatul (1) CE (a se vedea în acest sens Hot?r?rea din 22 mai 2008, Nerkowska, C?499/06, Rep., p. I?3993, punctul 22, ?i Hot?r?rea Zablocka-Weyhermüller, citat? anterior, punctul 26).

56 O situa?ie precum cea a domnului Rüffler se încadreaz? în sfera dreptului de liber? circula?ie ?i de ?edere al cet???enilor Uniunii în statele membre. Astfel, o persoan? care, dup? pensionare, p?r?se?te statul al c?rui resortisant este ?i în care ?i?a exercitat întreaga activitate profesional? pentru a???i stabili re?edin?a într?un alt stat membru î?i exercit? dreptul de liber? circula?ie ?i de ?edere pe teritoriul statelor membre conferit prin articolul 18 alineatul (1) CE oric?rui cet???ean al Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?r?rea Turpeinen, citat? anterior, punctele 16-19).

57 Trebuie s? se arate c?, de?i instan?a de trimitere nu s?a referit la articolul 18 CE în enun?ul întreb?rii preliminare, o asemenea împrejurare nu împiedic? Curtea s? îi furnizeze toate elementele de interpretare a dreptului comunitar care pot fi utile pentru solu?ionarea cauzei cu care este sesizat?, indiferent dac? aceast? instan?? s?a referit sau nu s?a referit la acestea în enun?ul întreb?rii sale (a se vedea în acest sens Hot?r?rea din 12 decembrie 1990, SARPP, C?241/89, Rec., p. I?4695, punctul 8, Hot?r?rea din 21 februarie 2006, Ritter-Coulais, C?152/03, Rec., p. I?1711, punctul 29, ?i Hot?r?rea din 26 aprilie 2007, Alevizos, C?392/05, Rep., p. I?3505, punctul 64).

58 În consecin??, situa?ia domnului Rüffler trebuie examinat? în lumina principiului dreptului de liber? circula?ie ?i de ?edere al cet???enilor Uniunii în statele membre, prev?zut la articolul 18 CE.

59 În sfâr?it, în ceea ce prive?te articolul 12 CE, primul paragraf al acestuia prevede c?, în domeniul de aplicare al tratatului ?i f?r? a aduce atingere dispozi?iilor speciale pe care le prevede, se interzice orice discriminare exercitat? pe motiv de cet???enie sau na?ionalitate. Pe de alt? parte, rezult? dintr?o jurispruden?? constant? c? principiul nediscrimin?rii, prev?zut la articolul 12 CE, impune ca situa?ii comparabile s? nu fie tratate în mod diferit, cu excep?ia cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv (Hot?r?rea din 12 iulie 2005, Schempp, C?03/03, Rec., p. I?6421, punctul 28).

— Cu privire la compatibilitatea cu articolul 18 CE

60 Prin intermediul întreb?rii preliminare, instan?a de trimitere urm?re?te, în esen??, s? se

stabilească dacă articolul 18 CE se opune unei reglementări a unui stat membru care subordonează acordarea dreptului la o reducere a cuantumului impozitului pe venit în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate plătite condiției ca aceste cotizații să fi fost plătite în acest stat membru, în temeiul dispozițiilor dreptului național, și care are drept consecință refuzarea acordării unui astfel de avantaj fiscal atunci când cotizațiile care ar putea fi deduse din cuantumul impozitului pe venit datorat în acest stat membru au fost plătite în cadrul unui regim de asigurare de sănătate obligatorie al unui alt stat membru.

61 Cu titlu preliminar, trebuie să se observe că, în cadrul acestei întrebări, instanța de trimitere pleacă de la ipoteza că, în speță, cotizațiile la asigurarea de sănătate, a căror luare în considerare în scopul unei reduceri de impozit este solicitată în litigiul din acțiunea principală, nu au fost luate în considerare din punct de vedere fiscal în statul membru în care au fost plătite.

62 Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, statutul de cetățean al Uniunii are vocația de a fi statutul fundamental al resortisanților statelor membre, ceea ce le permite acestora care se găsesc în aceeași situație ca, independent de cetățenie și sub rezerva excepțiilor expres prevăzute în această privință, să obțină același tratament juridic în domeniul de aplicare *ratione materiae* al tratatului (a se vedea în special Hotărârea din 29 aprilie 2004, Pusa, C-224/02, Rec., p. I-5763, punctul 16, Hotărârea din 11 septembrie 2007, Schwarz și Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rep., p. I-6849, punctul 86, precum și Hotărârea din 16 decembrie 2008, Huber, C-524/06, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 69).

63 Printre situațiile care intră în domeniul de aplicare al dreptului comunitar figurează cele referitoare la exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat, în special cele care se referă la libertatea de circulație și de aședea pe teritoriul statelor membre, astfel cum este recunoscut la articolul 18 CE (Hotărârile citate anterior Pusa, punctul 17, precum și Schwarz și Gootjes-Schwarz, punctul 87).

64 În măsura în care unui cetățean al Uniunii trebuie să i se recunoască, în toate statele membre, același tratament juridic precum cel care este acordat resortisanților acestor state membre care se află în aceeași situație, ar fi incompatibil cu dreptul de liberă circulație ca acestuia să îi poată fi aplicat, în statul membru al cărui resortisant este, un tratament mai puțin favorabil decât cel de care ar beneficia dacă nu ar fi exercitat facilitățile oferite de tratat în materie de circulație (a se vedea, prin analogie, în privința tratamentului în statul membru al cărui resortisant este cetățeanul Uniunii, Hotărârea Pusa, citată anterior, punctul 18, Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, citată anterior, punctul 88, precum și Hotărârea din 11 septembrie 2007, Comisia/Germania, C-318/05, Rep., p. I-6957, punctul 127).

65 Astfel, aceste facilități nu ar putea produce efecte depline dacă un resortisant al unui stat membru ar putea fi descurajat să le exercite ca urmare a obstacolelor ridicate în calea așederii sale în statul membru gazd în temeiul unei reglementări naționale care îl sancționează pentru faptul că a exercitat aceste facilități (a se vedea în acest sens Hotărârea Pusa, citată anterior, punctul 19; a se vedea de asemenea Hotărârea din 26 octombrie 2006, Tas-Hagen și Tas, C-192/05, Rec., p. I-10451, punctul 30, precum și Hotărârea Zablocka-Weyhermüller, citată anterior, punctul 34).

66 Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală introduce, între resortisanții comunitari care se găsesc în aceeași situație, o diferență de tratament defavorabilă celor care și-au exercitat dreptul de liberă circulație și dacă, presupunând că este dovedit, o astfel de diferență de tratament poate fi, eventual, justificată.

67 O reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală instituie o diferență de tratament între contribuabilii rezidenți după cum cotizațiile la asigurarea de sănătate care ar

putea fi deduse din cuantumul impozitului pe venit datorat în Polonia au fost sau nu au fost plătite în cadrul regimului național de asigurare de sănătate obligatorie. În aplicarea unei astfel de reglementări, numai contribuabilii ale căror contribuții la asigurarea de sănătate se plătesc în statul membru de impozitare beneficiază de dreptul la reducerea de impozit în discuție în acțiunea principală.

68 Or, în ceea ce privește impozitarea veniturilor acestora în Polonia, trebuie să se arate că, în speță, contribuabilii rezidenți care plătesc contribuții în cadrul regimului de asigurare de sănătate polonez și cei afiliați la regimul de asigurare de sănătate obligatorie al unui alt stat nu sunt în mod obiectiv în situații diferite, de natură să explice o astfel de diferență de tratament în funcție de locul de plată al contribuțiilor.

69 Astfel, situația unui contribuabil pensionat, precum domnul Rüffler, care are reședința în Polonia și primește prestații de pensie plătite în cadrul regimului de asigurare de sănătate obligatorie al unui alt stat și situația unui pensionar polonez care are de asemenea reședința în Polonia, dar primește pensia în cadrul regimului de asigurare de sănătate polonez, sunt comparabile în privința principiilor de impozitare, în măsura în care, în Polonia, amândoi sunt supuși unei obligații fiscale nelimitate.

70 Astfel, impozitarea veniturilor acestora în acest stat membru ar trebui să se desfășoare după aceleași principii și, pentru acest motiv, în temeiul aceluiași avantaj fiscal, și anume, în cadrul acțiunii principale, avantajul dreptului la o reducere a impozitului pe venit.

71 În plus, trebuie subliniat că, în situația domnului Rüffler, contribuțiile pe care le plătește în Germania se încadrează în asigurarea de sănătate obligatorie din Germania. Aceste contribuții sunt prelevate direct din veniturile pe care acesta le percepe, și anume din indemnizația de întreprindere și din pensia pentru invaliditate, și sunt transferate către instituția germană de asigurare de sănătate. După transferul reședinței în Polonia, domnul Rüffler a continuat să perceapă pensia de întreprindere și pensia pentru invaliditate din Germania și, potrivit dispozițiilor articolelor 28 și 28a din Regulamentul nr. 1408/71, acesta are dreptul să beneficieze de servicii de asistență medicală în Polonia, ale căror costuri sunt ulterior suportate de instituția germană de asigurare de sănătate.

72 Trebuie să se considere că, în măsura în care acordă un avantaj fiscal în temeiul contribuțiilor la asigurarea de sănătate cu condiția ca aceste contribuții să fie plătite unui organism de asigurare de sănătate polonez și are drept consecință refuzarea acordării avantajului menționat către contribuabilii care au plătit contribuții unui organism al unui alt stat, reglementarea națională în discuție în acțiunea principală dezavantajează contribuabilii care, precum domnul Rüffler, și-au exercitat dreptul de liberă circulație, părăsind statul membru în care și-au exercitat întreaga activitate profesională pentru a se instala în Polonia.

73 O astfel de reglementare națională, care dezavantajează anumiți resortisanți ai unui stat membru numai pentru motivul că aceștia au exercitat dreptul de liberă circulație într-un alt stat membru, constituie o restricție privind libertățile recunoscute oricărui cetățean al Uniunii prin articolul 18 alineatul (1) CE.

74 O asemenea restricție nu poate fi justificată în raport cu dreptul comunitar decât dacă este întemeiată pe motive obiective de interes general, independente de cetățenia persoanelor în cauză, și dacă este proporțională cu obiectivul urmărit în mod legitim de dreptul național (Hotărârea din 18 iulie 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec., p. I-6947, punctul 40, Hotărârea Tas-Hagen și Tas, citată anterior, punctul 33, precum și Hotărârea Zablocka-Weyhermüller, citată anterior, punctul 37).

75 Rămâne astfel să se stabilească dacă există criterii obiective care justifică o diferență de tratament fiscal precum cea în discuție în acțiunea principală.

76 Guvernul polonez nu a prezentat niciun argument în această privință.

77 Cu toate acestea, instanța de trimitere dorește să se stabilească dacă faptul că, în speță, contribuabilii care își plătesc cotizațiile la asigurarea de sănătate obligatorie la instituții din străinătate nu participă la finanțarea regimului de asigurare de sănătate polonez, întrucât instituția din străinătate nu rambursează, cu alte cuvinte nu transferă, la Fondul național de sănătate al Republicii Polone decât costurile prestațiilor medicale efectiv furnizate acestor contribuabili pe teritoriul polonez, ar putea constitui o justificare obiectivă suficientă a diferenței de tratament fiscal care rezultă din articolul 27b din Legea privind impozitul pe venit.

78 Asemenea justificări nu ar putea fi reținute. Astfel, împrejurarea că, pe de o parte, instituția germană de asigurare obligatorie nu acoperă decât costurile prestațiilor medicale efectiv furnizate domnului Rüffler și că, pe de altă parte, atunci când acesta din urmă nu beneficiază de prestații medicale, cotizațiile sale nu contribuie la finanțarea regimului de asigurare de sănătate polonez nu poate justifica o restricție precum cea în discuție în acțiunea principală.

79 După cum au arătat în mod întemeiat instanța de trimitere, precum și Comisia și Autoritatea AELS de Supraveghere, faptul că, în speță, cheltuielile prestațiilor medicale furnizate unor resortisanți germani rezidenți în Polonia sunt rambursate Fondului național de sănătate polonez de instituția germană de asigurare competentă reiese din aplicarea reglementării comunitare privind coordonarea regimurilor de securitate socială, în special a articolelor 28 și 28a din Regulamentul nr. 1408/71 coroborate cu articolul 95 din Regulamentul nr. 574/72, în versiunea modificată și actualizată prin Regulamentul nr. 118/97.

80 Din cauza în discuție în acțiunea principală rezultă în special că, deși cotizațiile la asigurarea de sănătate ale unui resortisant german precum domnul Rüffler nu sunt plătite direct către Fondul național de sănătate polonez, cheltuielile medicale efectuate de acest resortisant nu reprezintă o sarcină pentru sistemul de sănătate polonez.

81 Reglementarea de drept derivat care coordonează sistemele de securitate socială ale statelor membre are drept obiectiv să protejeze drepturile sociale ale persoanelor care se deplasează în interiorul Uniunii Europene și să asigure că dreptul acestora de a beneficia de prestații de securitate socială nu este afectat prin însăși exercitarea dreptului de liberă circulație. Astfel, însăși exercitarea acestui drept ar fi descurajată dacă statele membre ar avea libertatea, în privința tratamentului fiscal al prestațiilor menționate, de a dezavantaja persoanele care primesc prestații de securitate socială în cadrul sistemului de sănătate al unui alt stat.

82 În această privință, în Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher (C-107/94, Rec., p. I-3089, punctul 64), Curtea a considerat că aplicarea unui tratament fiscal defavorabil, și anume o cotă majorată de impozitare, contribuabililor nerezidenți și care nu cotizează la regimul de securitate socială din țările de Jos era contrară articolului 52 din tratat și nu putea fi justificată prin afilierea sau neafilierea la un regim național de securitate socială determinat. În această privință, Curtea a subliniat că stabilirea statului membru în care sunt plătite cotizațiile sociale rezultă din simpla aplicare a regimului instituit prin Regulamentul nr. 1408/71. Astfel, faptul că anumiți contribuabili nu sunt afiliați la un regim de securitate socială determinat și că, în consecință, cotizațiile la acest regim nu sunt prelevate din venitul acestora din statul membru respectiv nu poate să rezulte, dacă este întemeiat, decât din aplicarea, în domeniul determinării legislației aplicabile, a sistemului general și obligatoriu instituit prin Regulamentul nr. 1408/71 (a se vedea în acest sens Hotărârea Asscher, citată anterior, punctul 60).

83 Curtea a precizat că faptul că statele membre nu dispun de posibilitatea de a stabili în ce măsură propria lor legislație sau cea a unui alt stat este aplicabilă, întrucât sunt obligate să respecte dispozițiile dreptului comunitar în vigoare, se opune ca un stat membru să urmărească în realitate, prin măsuri fiscale, să compenseze neafilierea și neîncasarea de cotizații la regimul său de securitate socială (Hotărârea Asscher, citată anterior, punctul 61).

84 După cum au susținut Comisia și Autoritatea AELS de Supraveghere, același raționament se aplică, prin analogie, limitării dreptului la reducerea de impozit pentru contribuabilii care nu cotizează în discuție în acțiunea principală.

85 În consecință, în măsura în care normele privind atât afilierea la un regim determinat de asigurare socială a cetățenilor care beneficiază de libertatea de mișcare, cât și plata cotizațiilor sociale aferente acestui regim sunt prevăzute în mod direct de dispozițiile Regulamentului nr. 1408/71, trebuie să se considere că un stat membru nu poate trata în mod mai puțin avantajos mișcarea și impozitarea contribuabililor rezidenți care, în temeiul dispozițiilor acestui regulament, plătesc cotizații la un regim de asigurare socială al unui alt stat membru.

86 Având în vedere că o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală constituie o restricție nejustificată în mod obiectiv față de articolul 18 CE, nu este necesar să se statueze cu privire la compatibilitatea acesteia cu articolul 12 CE.

87 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de articolul 18 alineatul (1) CE se opune unei reglementări a unui stat membru care subordonează acordarea dreptului la o reducere a impozitului pe venit în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate plătită condiției ca aceste cotizații să fi fost plătite în acest stat membru, în temeiul dispozițiilor dreptului național, și care are drept consecință refuzarea acordării unui astfel de avantaj fiscal atunci când cotizațiile care ar putea fi deduse din cuantumul impozitului pe venit datorat în acest stat membru sunt plătite în cadrul unui regim de asigurare de sănătate obligatorie al unui alt stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

88 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolul 18 alineatul (1) CE se opune unei reglementări a unui stat membru care subordonează acordarea dreptului la o reducere a impozitului pe venit în funcție de cotizațiile la asigurarea de sănătate plătită condiției ca aceste cotizații să fi fost plătite în

acest stat membru, în temeiul dispozițiilor dreptului național, și care are drept consecință refuzarea acordării unui astfel de avantaj fiscal atunci când cotizațiile care ar putea fi deduse din cuantumul impozitului pe venit datorat în acest stat membru sunt plătite în cadrul unui regim de asigurare de sănătate obligatorie al unui alt stat membru.

Semnături

* Limba de procedură: polona.