

Zadeva C-544/07

Uwe Rüffler

proti

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

(Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo

Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu)

„?len 18 ES – Dohodninska zakonodaja – Odbitek prispevkov za zdravstveno zavarovanje, pla?anih v državi ?lanici obdav?itve, od dohodnine – Zavrnitev odbitka za prispevke, pla?ane v drugih državah ?lanicah“

Povzetek sodbe

1. *Prosto gibanje oseb – Delavci – Dolo?be Pogodbe – Osebno podro?je uporabe*

(?len 39 ES)

2. *Državljanstvo Unije – Dolo?be Pogodbe – Osebno podro?je uporabe*

(?lena 17(1) ES in 18(1) ES)

3. *Državljanstvo Unije – Pravica do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav ?lanic – Dav?na zakonodaja*

(?len 18 ES; Uredba Sveta št. 1408/71)

1. Oseba, ki je opravljala vso poklicno dejavnost v državi ?lanici, katere državljanica je, in ki je uresni?evala pravico do prebivanja v drugi državi ?lanici šele po upokojitvi brez kakršnegakoli namena zaposliti se v tej drugi državi, se ne more sklicevati na svobodo gibanja delavcev.

(Glej to?ko 52.)

2. Oseba, ki po upokojitvi zapusti državo ?lanico, katere državljanica je in v kateri je opravljala vso svojo poklicno dejavnost, ima status državljana Unije v skladu s ?lenom 17(1) ES in glede na okoliš?ine lahko uveljavlja pravice, ki so s takim statusom povezane. Uresni?uje namre? pravico, ki jo ?len 18(1) ES zagotavlja vsem državljanom Unije, da se prosto gibljejo in prebivajo na ozemlju držav ?lanic.

(Glej to?ki 55 in 56.)

3. ?len 18(1) ES nasprotuje ureditvi države ?lanice, v kateri je pravica do odbitka pla?anih prispevkov za zdravstveno zavarovanje od dohodnine odvisna od tega, da so bili ti prispevki pla?ani v tej državi ?lanici na podlagi dolo?b nacionalnega prava, in ki zavra?a to dav?no ugodnost, ?e so prispevki, ki bi se lahko odtegnili od zneska dohodnine, ki se dolguje v tej državi ?lanici, vpla?ani v sistem obveznega zdravstvenega zavarovanja druge države ?lanice.

S tako ureditvijo se uvaja razli?no obravnavanje zavezancev rezidentov, tako da so do pravice do

zmanjšanja davka upraviženi le zavezanci, ki prispevke za zdravstveno zavarovanje plažujejo v zadevni državi žlanici obdavžitve. Glede obdavžitve prihodkov pa zavezanci rezidenti, ki vplažujejo prispevke v sistem zdravstvenega zavarovanja zadevne države, in tisti, ki so vkljuženi v sistem obveznega zdravstvenega zavarovanja druge države žlanice, objektivno gledano niso v tako razližnem položaju, ki bi glede na kraj plažila prispevkov upraviževal razližno obravnavanje, ker so v državi žlanici obdavžitve obdavženi glede vseh dohodkov. Podobna nacionalna ureditev v škodo zavezancev, ki so zapustili državo žlanico, v kateri so opravljali vso svojo poklicno dejavnost, da se nastanijo v zadevni državi žlanici, s žimer so uresnižili pravico do prostega gibanja, pomeni omejitev pravic, ki jih žlen 18(1) ES priznava vsakemu državljanu Unije.

Okolišžina, da po eni strani nosilec obveznega zavarovanja druge države žlanice krije le stroške storitev, ki so bile dejansko opravljene za davžnega zavezanca rezidenta, ki je pri tem nosilcu vplaževal prispevke za obvezno zdravstveno zavarovanje, in da po drugi strani, že slednji zdravstvenih storitev ne uporabi, njegovi prispevki ne prispevajo k financiranju sistema zdravstvenega zavarovanja zadevne države žlanice, ne upravižuje take omejitve. Ker so namrež pravila o vkljužitvi v sistem socialnega zavarovanja državljanov, ki uresnižujejo pravico do svobodnega prebivanja, in o vplažilu prispevkov za socialno varnost v ta sistem neposredno doložena z Uredbo št. 1408/71, država žlanica glede prebivanja in obdavženja ne more manj ugodno obravnavati zavezancev rezidentov, ki na podlagi doložb te uredbe vplažujejo prispevke v sistem socialnega zavarovanja druge države žlanice.

(Glej tožke od 67 do 69, 72, 73, 78, 85, 87 in izrek.)

SODBA SODIŠžA (tretji senat)

z dne 23. aprila 2009(*)

„žlen 18 ES – Dohodninska zakonodaja – Odbitek prispevkov za zdravstveno zavarovanje, plažanih v državi žlanici obdavžitve, od dohodnine – Zavrnitev odbitka za prispevke, plažane v drugih državah žlanicah“

V zadevi C-544/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odložbe na podlagi žlena 234 ES, ki ga je vložilo Wojewódzki Sžd Administracyjny we Wrocžawiu (Poljska) z odložbo z dne 3. novembra 2007, ki je prispela na Sodišže 4. decembra 2007, v postopku

Uwe Rűffler

proti

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocžawiu Ožrodek Zamiejscowy w Wažbrzychu,

SODIŠžE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas (poročealec), predsednik senata, J. Klučka, U. Løhmus, sodnika, P. Lindh, sodnica, in A. Arabadjiev, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- U. Rüffler,
- za poljsko vlado M. Dowgielewicz, zastopnik,
- za grško vlado K. Georgiadis, S. Alexandriou in M. Tassopoulou, zastopniki,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in K. Herrmann, zastopnika,
- za Nadzorni organ EFTE P. Bjørgan in L. Young, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 12 ES in 39 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med U. Rüfflerjem, nemškim državljanom s stalnim prebivališčem na Poljskem, in Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (direktor davnega urada v Wrocławu, izpostava Wałbrzych, v nadaljevanju: Dyrektor), ker mu poljska davna uprava od dohodnine ni priznala odbitka prispevkov za zdravstveno zavarovanje, ki jih je plačal v drugi državi članici, čeprav se ta odbitek priznava zavezancu, ki prispevke zdravstvenega zavarovanja plačuje na Poljskem.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 3(1) Uredbe Sveta (EGS) št. 1408/71 z dne 14. junija 1971 o uporabi sistemov socialne varnosti za zaposlene osebe in njihove družinske člane, ki se gibljejo v Skupnosti, kakor je bila spremenjena in posodobljena z Uredbo Sveta (ES) št. 118/97 z dne 2. decembra 1996 (UL 1997, L 28, str. 1, v nadaljevanju: Uredba št. 1408/71) izraža načelo enakega obravnavanja:

„V skladu s posebnimi določbami te uredbe imajo osebe s stalnim prebivališčem na ozemlju ene od držav članic, za katere se uporablja ta uredba, enake pravice in obveznosti po zakonodaji vsake države članice kot državljani te države članice“.

4 Člen 28 Uredbe št. 1408/71, naslovljen „Pokojnine, ki se izplačujejo po zakonodaji ene ali več držav članic, kadar ni pravice do dajatev v državi stalnega prebivališča“, določa:

„1. Upokojenec, ki je upravičen do pokojnine po zakonodaji ene države članice ali do pokojnin

po zakonodajah dveh ali več držav članic in ki nima pravice do dajatev po zakonodaji države članice, v kateri stalno prebiva, kljub temu skupaj s svojimi družinskimi člani prejema te dajatve, kot če bi bil do njih upravičen, po potrebi ob upoštevanju določbe člena 18 in Priloge VI, po zakonodaji ene države članice ali vsaj ene od držav članic, ki so pristojne za izplačilo pokojnine, če bi imel stalno prebivališče v tej državi. Te dajatve se zagotavljajo pod naslednjimi pogoji:

(a) storitve zagotavlja v imenu nosilca iz odstavka 2 nosilec v kraju stalnega prebivališča, kot da bi bila oseba upokojenec po zakonodaji države, na ozemlju katere stalno prebiva, in bi bil upravičen do teh dajatev;

(b) denarne dajatve po potrebi zagotavlja pristojni nosilec, kot je določeno s pravili v odstavku 2, v skladu z zakonodajo, ki jo uporablja. V skladu s sporazumom med pristojnim nosilcem in nosilcem v kraju stalnega prebivališča pa lahko take dajatve zagotovi tudi slednji nosilec v imenu prvega v skladu z zakonodajo pristojne države.

2. V primerih, ki so zajeti v odstavku 1, stroške storitev krije nosilec, kot določajo naslednja pravila:

(a) kadar je upokojenec upravičen do omenjenih storitev po zakonodaji ene same države članice, bremenijo stroški pristojnega nosilca te države;

[...].“

5 Člen 28a iste uredbe, naslovljen „Pokojnine, ki se izplačujejo po zakonodaji ene ali več držav članic, ki niso države stalnega prebivališča, kadar je pravica do dajatev v slednji državi“, določa:

„Kadar upokojenec, ki je upravičen do pokojnine po zakonodaji ene države članice ali do pokojnin po zakonodajah dveh ali več držav članic, stalno prebiva na ozemlju države članice, po zakonodaji katere pravica do prejetja storitev ni pogojena z zavarovanjem ali zaposlitvijo in po kateri se mu ne izplačuje nobena pokojnina, stroški storitev, ki se nudijo njemu in njegovim družinskim članom, bremenijo nosilca ene od držav članic, pristojnih za pokojnino, ki se določi v skladu s pravili iz člena 28(2), kot da bi bili upokojenec in njegovi družinski člani upravičeni do takih storitev po zakonodaji, ki jo uporablja ta nosilec, če bi imeli stalno prebivališče na ozemlju države članice, v kateri je ta nosilec.“

6 Člen 95(1) Uredbe Sveta (EGS) št. 574/72 z dne 21. marca 1972 o določitvi postopka za izvajanje Uredbe (EGS) št. 1408/71, kakor je bila spremenjena in posodobljena z Uredbo št. 118/97, določa:

„Znesek storitev, ki se zagotavljajo po člen[u] 28(1) [...] [U]redbe [št. 1408/71] povrne pristojni nosilec nosilcu, ki je zagotovil te dajatve, na podlagi pavšalnega zneska, čim bližjega dejansko nastalim stroškom“.

Konvencijsko pravo

7 V členu 18(1) in (2) Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja med Republiko Poljsko in Zvezno republiko Nemčijo z dne 14. maja 2003 (umowa z dnia 14 maja 2003 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, Dz. U du 20 janvier 2005, n° 12, position 90, v nadaljevanju: Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja) je določeno:

„1. Starostne pokojnine in podobne dajatve ali rente, ki jih prejema oseba s stalnim

prebivališ?em v državi pogodbenici od druge države pogodbenice, se obdav?ijo le v prvi državi.

2. Ne glede na prejšnji odstavek se izpla?ila, ki jih je prejela oseba s stalnim prebivališ?em v državi pogodbenici iz sistema obveznega socialnega zavarovanja druge države pogodbenice, obdav?ijo le v drugi državi.“

Nacionalna ureditev

8 ?len 3(1) zakona o davku na dohodek fizi?nih oseb z dne 26. julija 1991 (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U de 2000, n° 14, position 176, v nadaljevanju: zakon o dohodnini) dolo?a:

„Fizi?ne osebe s stalnim prebivališ?em na Poljskem so dav?ni zavezanci glede vseh dohodkov, ne glede na to, kje je njihov vir [...]“.

9 ?len 21(1), to?ka 58(b) zakona o dohodnini dolo?a:

„Dohodnine so oproš?ena [...] izpla?ila ?lanu [...] iz sredstev, zbranih v okviru poklicnega pokojninskega sistema.“

10 ?len 27b istega zakona dolo?a:

„1. Od dohodnine [...] se predvsem odbije znesek prispevkov za zdravstveno zavarovanje, ki so navedeni v zakonu o javnem financiranju zdravstvenega varstva z dne 27. avgusta 2004 (ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o ?wiadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze ?rodków publicznych, Dz. U n° 210, position 2135) [...]:

(1) in jih zavezanec neposredno pla?a v dav?nem letu v skladu s pravili javnega financiranja zdravstvenega varstva

(2) in jih med dav?nim letom izterja organ za izpla?ila v skladu s pravili javnega financiranja zdravstvenega varstva.

Odbitek ne zadeva prispevkov, katerih osnova za izra?un so dohodki (prejemki), ki so oproš?eni davka na podlagi ?lena 21, [...] in prispevkov, katerih dav?na osnova je neobdav?en dohodek po dolo?bah dav?nega zakona.

2. Znesek prispevkov za zdravstveno zavarovanje, ki se odbije od davka [za dohodke iz odstavka 1], ne sme presegati 7,75-odstotka dav?ne osnove teh prispevkov.

3. Znesek stroškov, porabljenih za namene iz odstavka 1, se dolo?i na podlagi dokazil o njihovem nastanku.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

11 U. Rüffler se je po tem, ko je živel in delal v Nem?iji, preselil na Poljsko, kjer imata z zakonsko partnerko od leta 2005 stalno prebivališ?e. Iz spisa, ki je bil predložen Sodiš?u, ni razvidno, da bi po prenosu stalnega prebivališ?a opravljal poklicno dejavnost tudi na Poljskem.

12 Ob nastanku dejstev v sporu v glavni stvari je U. Rüffler prejemal le dohodke v obliki dveh pokojnin v Nem?iji, in sicer:

- invalidsko pokojnino, ki mu jo na podlagi 70-odstotne invalidnosti zagotavlja nemški nosilec zavarovanja delavcev, Landesversicherungsanstalt (območna izpostava zavarovalnice), in ki po nemškem sistemu obveznega socialnega zavarovanja pomeni izplačilo;
- invalidnino, ki mu jo izplačuje družba Volkswagen.

13 Ti dajatvi se izplačujeta na bančni račun v Nemčiji, ki ga je v tej državi članici odprl U. Rüffler. Pripadajoči prispevki, med katerimi so tudi tisti za zdravstveno zavarovanje, se plačujejo v isti državi članici.

14 Prispevek za obvezno zdravstveno zavarovanje, izplačan od invalidnine, ki jo U. Rüffler prejema v Nemčiji, je po stopnji 14,3 % nakazan nosilcu nemškega zdravstvenega zavarovanja Deutsche BKK West v Wolfsburgu. V skladu s členom 28 Uredbe št. 1408/71 imata zakonca Rüffler pravico do storitev zdravstvenega varstva na Poljskem, ki jo zagotavlja Narodowy Fundusz Zdrowia (nacionalni zdravstveni sklad na Poljskem). Te storitve so na Poljskem zagotovljene na stroške nemškega nosilca zdravstvenega zavarovanja.

15 U. Rüffler je na podlagi člena 3(1) zakona o dohodnini na Poljskem obdavčen glede vseh dohodkov.

16 V skladu s členom 18(2) Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja je invalidska pokojnina, ki mu jo v Nemčiji zagotavlja Landversicherungsanstalt, obdavčena v tej državi članici. Nasprotno pa je v skladu z odstavkom 1 istega člena 18 invalidnina, ki mu jo v Nemčiji izplačuje družba Volkswagen, obdavčena le na Poljskem.

17 U. Rüffler je leta 2006 poljski davčni upravi predlagal, naj mu od dohodnine, za plačilo katere je zavezan na Poljskem, glede invalidnine, ki jo prejema v Nemčiji, odbije znesek prispevkov za zdravstveno zavarovanje, ki jih je plačal v Nemčiji.

18 Poljska davčna uprava je z odločbo z dne 28. novembra 2006 ta predlog zavrnila, ker je v členu 27b zakona o dohodnini določeno, da se od dohodnine odbijejo le prispevki za zdravstveno zavarovanje, ki so bili plačani na podlagi poljskega zakona o javnem financiranju zdravstvenega varstva. Toda U. Rüffler na Poljskem ne plačuje prispevkov za zdravstveno zavarovanje.

19 U. Rüffler se je z vlogo z dne 2. februarja 2007 zoper to zavrnilno odločbo Dyrektor pritožil in davčni upravi očitel selektivno uporabo poljskega davčnega prava in neupoštevanje določb prava Skupnosti.

20 Dyrektor je z odločbo z dne 23. februarja 2007 zavrnil predlog, naj se spremeni odločba davčne uprave z dne 28. novembra 2006 o razlagi obsega in načina uporabe poljskega davčnega prava glede tega, da od davka, ki je bil plačan na Poljskem, ni mogoče odbiti prispevkov zdravstvenega zavarovanja, ki so bili vplačani v drugi državi članici. S tem je pritrdil razlagi davčne uprave glede člena 27b zakona o dohodnini in potrdil, da za organe davčne uprave, ki morajo odločati na podlagi določb zakona, zlasti v zvezi z davčnimi olajšavami in odbitki, široka razlaga določb iz člena 27b zakona o dohodnini ni dopustna.

21 Ugotoviti je mogoče med drugim, da je U. Rüffler v okviru pritožbe pri Dyrektor tudi zatrjeval, da mora biti invalidnina, ki jo prejema, oproščena dohodnine na podlagi člena 21(1), točka 58(b), zakona o dohodnini. Ta zahteva je bila prav tako zavrnjena, ker se ta določba v zadevi ne uporablja, saj naj bi se nanašala le na osebe, ki so po določbah poljskega zakona o poklicnih pokojninah vključene v sistem poklicnih pokojnin, torej na „zaposlene“ v skladu s pravili poljskega prava.

22 U. Rüffler je nato zoper odločbo z dne 23. februarja 2007 pri Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče v Wrocławu) vložil tožbo, ker naj bi bil s to odločbo kršen člen 27b zakona o dohodnini. Predlagal je razveljavitev te odločbe in odločbe davčne uprave z dne 28. novembra 2006 v delih, v katerih je ugotovljeno, da od dohodnine na Poljskem ni mogoče odbiti zneska prispevkov za zdravstveno zavarovanje, ki so plačani v drugi državi članici.

23 U. Rüffler meni, da se s tako omejitvijo pravice do zmanjšanja dohodnine, ki to davčno ugodnost priznava le zavezancem, ki so prispevke zdravstvenega zavarovanja plačali poljskemu nosilcu zavarovanja, glede na kraj plačila prispevkov diskriminatorno obravnava osebe, ki dohodnino plačujejo na Poljskem.

24 U. Rüffler je poudaril tudi, da razlaga določb nacionalnega davnega prava ni združljiva s pravom Skupnosti, zlasti ne z načelom prostega gibanja oseb iz člena 39 ES. V podporo tej trditvi se je skliceval na sodbo Sodišča z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Danskim (C-150/04, ZDl., str. I-1163).

25 Predložitveno sodišče meni, da je prispevek za zdravstveno zavarovanje, ki ga U. Rüffler plačuje na podlagi pravil nemškega prava, po naravi in namenu enak prispevku, ki ga plačujejo poljski zavezanci po poljskem zakonu. Plačilo tega prispevka so tako po nemškem kot poljskem pravu zavezani prejemniki pokojnin. Razlika je v stopnji prispevka za zdravstveno zavarovanje, ki je v Nemčiji 14,3-odstotna, na Poljskem pa 9-odstotna, ter v nacionalni pravni podlagi, iz katere izhaja obveznost plačila.

26 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali se lahko v primeru, da mora zavezanec rezident dohodnino od pokojnine, ki jo je prejel v Nemčiji, plačati na Poljskem, zavrne možnost, da se od zneska tega davka odbije prispevek za zdravstveno zavarovanje, ki je bil plačan v Nemčiji, zgolj zato, ker ta prispevek ni bil plačan na podlagi pravil poljskega nacionalnega prava in spada v nemški sistem zdravstvenega zavarovanja.

27 Sprašuje se, ali taka razlaga člena 27b zakona o dohodnini ne pomeni diskriminacije zavezancev, ki so v državi članici obdavčitve ob uresnitvi pravice do prostega gibanja prikrajšani za možnost odbitka davka v znesku prispevkov za zdravstveno zavarovanje, ki so plačani v drugi državi članici, če tem zavezancem ti prispevki v tej državi še niso bili odbiti.

28 Iz spisa, predloženega Sodišču, je razvidno, da je Trybunał Konstytucyjny (poljsko ustavno sodišče) s sodbo z dne 7. novembra 2007 (K 18/06, Dz. U de 2007, n° 211, position 1549) ugotovilo, da odstavek 1 člena 27b zakona o dohodnini ni v skladu s členom 32 v povezavi s členom 2 poljske ustave v delu, v katerem za nekatere zavezance izključuje možnost, da se od dohodnine, ki jo dolgujejo na podlagi dejavnosti, ki jih opravljajo zunaj Poljske, odbijejo prispevki za zdravstveno zavarovanje, če ti prispevki od davka niso bili že odbiti v državi članici, v kateri se je dejavnost opravljala. Na podlagi te sodbe odstavek 1 člena 27b zakona o dohodnini od 30. novembra 2008 ni več v veljavi.

29 Glede na okoliščine je Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu prekinilo odločanje

in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo to vprašanje:

„Ali je treba ?lena 12, prvi odstavek, ter 39(1) in (2) [ES] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni dolo?bi, ki je dolo?ena v ?lenu 27b zakona o dohodnini in s katero je pravica, da se od dohodka fizi?nih oseb odbije znesek prispevkov za obvezno zdravstveno zavarovanje, omejena na prispevke, ki se pla?ajo v skladu s predpisi nacionalnega prava, ?e rezident prispevke za obvezno zdravstveno zavarovanje od dohodka, ki je obdav?en na Poljskem, pla?uje v drugi državi ?lanici?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

Dopustnost

Stališ?a, predložena Sodiš?u

30 Prvi?, poljska vlada dvomi o dopustnosti postavljenega vprašanja, ker predložitvena odlo?ba ne predstavi zadostno dejanskega in pravnega okvira spora.

31 Tako naj v predložitveni odlo?bi ne bi bilo podatka, ki pa je pomemben z vidika dav?ne ugodnosti, ki se razlikuje od tiste iz postopka v glavni stvari, in sicer v smislu pravice do oprostitve pla?ila dohodnine na podlagi ?lena 21(1), to?ka 58(b), zakona o dohodnini. Po tej dolo?bi so dohodnine oproš?ena „pla?ila ?lanu iz sredstev, zbranih v okviru poklicnega pokojninskega sistema“.

32 V navedeni zadevi v predložitveni odlo?bi naj ne bi bilo jasno navedeno, ali je invalidnina, ki jo izpla?uje družba Volkswagen v Nem?iji, iste vrste kot izpla?ila v okviru poljskega poklicnega pokojninskega sistema ali pa je to druga oblika starostnega zavarovanja.

33 Drugi?, poljska vlada poleg tega meni, da postavljeno vprašanje ni dopustno, ker v smislu ?lena 234 ES odgovor na vprašanje za predhodno odlo?anje ni nujen za rešitev spora v glavni stvari, ker ga je treba razrešiti izklju?no na podlagi nacionalnega prava.

34 Zato je treba po mnenju poljske vlade za invalidnino, ki jo izpla?uje družba Volkswagen v Nem?iji, ?e je iste vrste kot izpla?ila v okviru poljskega poklicnega pokojninskega sistema, šteti, da zanjo velja ?len 21(1), to?ka 58(b), zakona o dohodnini, saj se ta ne omejuje le na izpla?ila iz poljskega poklicnega pokojninskega sistema. V takem primeru bi moral biti dohodek, ki ga prejema U. Rüffler iz naslova navedene pokojnine, na Poljskem oproš?en davka.

35 Poljska vlada nato poudarja, da je s ?lenom 27b(1), zadnji pododstavek, zakona o dohodnini izklju?ena pravica do odbitka davka v znesku prispevkov za zdravstveno zavarovanje – katere priznanje zahteva U. Rüffler v postopku v glavni stvari – ?e se prispevki za zdravstveno zavarovanje nanašajo na dohodke, ki so oproš?eni na podlagi ?lena 21 istega zakona. Torej, ?e je nemška pokojnina oproš?eni dohodek, na podlagi ?lena 27b(1), zadnji pododstavek, zakona o dohodnini od dohodnine ni mogo?e odbiti zneska prispevkov za zdravstveno zavarovanje, ne da bi to zadevalo državo ?lanico, v kateri se ti prispevki pla?ujejo. Spor pred nacionalnim sodiš?em bi bilo zato treba razrešiti izklju?no na podlagi nacionalnega prava.

Presoja Sodiš?a

36 Treba je opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru postopka, dolo?enega v ?lenu 234 ES, le nacionalno sodiš?e, ki odlo?a o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za izre?eno sodno odlo?bo, glede na posebnosti zadeve presoja nujnost sprejetja predhodne odlo?be, da bi lahko izdalo sodbo, in upoštevnost vprašanj, ki jih postavi Sodiš?u. Sodiš?e je zato, kadar se postavljena vprašanja nanašajo na razlago prava Skupnosti, na?eloma dolžno odlo?ati (glej zlasti sodbe z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra, C-379/98, Recueil, str. I-2099,

točka 38; z dne 4. decembra 2008 v zadevi Zablocka/Weyhermüller, C-221/07, še neobjavljena v ZODl., točka 20, in z dne 10. marca 2009 v zadevi Hartlauer, C-169/07, še neobjavljena v ZODl., točka 24).

37 Vendar je Sodišče prav tako odločilo, da mora v izjemnih primerih samo preizkusiti okoliščine, v katerih mu je zadevo predložilo nacionalno sodišče, da preveri, ali je zanjo pristojno (glej v tem smislu sodbo z dne 16. decembra 1981 v zadevi Foglia, 244/80, Recueil, str. 3045, točka 21; glej tudi zgoraj navedeno sodbo PreussenElektra, točka 39, in sodbo z dne 21. januarja 2003 v zadevi Bacardi-Martini in Cellier des Dauphins, C-318/00, Recueil, str. I-905, točka 42).

38 Sprejetje predhodne odločbe o vprašanju, ki ga postavi nacionalno sodišče, je mogoče zavrniti le, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja (zgoraj navedeni sodbi PreussenElektra, točka 39, in Zablocka/Weyhermüller, točka 20).

39 Prvič, v zvezi z vprašanjem, ki ga je postavilo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, je treba ugotoviti, da je iz predložitvene odločbe jasno razvidno, da se spor v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje nanašata le na vprašanje pravice do odbitka prispevkov zdravstvenega zavarovanja od davka, in ne na zavrnitev oprostitve invalidnine od obdavčenja.

40 Trditev U. Rüfflerja, da je treba njegovo invalidnino na Poljskem oprostiti plačila dohodnine, ki jo je podal v pritožbi proti prvostopenjski odločbi davčne uprave in jo je Dyrektor zavrnil, namreč ni bila podana v tožbi, ki jo je U. Rüffler vložil pri predložitvenem sodišču. S to tožbo se namreč predlaga razveljavitev odločbe Dyrektor v delu, v katerem je glede položaja tožeče stranke v postopku v glavni stvari potrjeno, da ni mogoče uveljavljati odbitka davka v smislu člena 27b zakona o dohodnini.

41 Drugič, Sodišče meni, da lahko na vprašanje predložitvenega sodišča ustrezno odgovori, saj ima o statusu U. Rüfflerja ter naravi prispevkov in invalidnine, ki se mu izplačuje v Nemčiji, dovolj podatkov.

42 To sodišče je namreč v predložitveni odločbi navedlo, da se invalidnina, ki se izplačuje v Nemčiji, v smislu člena 18(1) Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja uvršča med „starostne pokojnine in podobne dajatve ali rente, ki jih prejema oseba s stalnim prebivališčem v državi pogodbenici“. Meni, da so prispevki za zdravstveno zavarovanje, ki so bili odtegnjeni od invalidnine in jih je U. Rüffler plačeval na podlagi določb nemškega prava, po naravi in namenu enaki prispevkom, ki jih na podlagi poljskega zakona plačujejo zavezanci na Poljskem.

43 Zato ni tako očitno, da zahtevana razlaga nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v glavni stvari, da je problem hipotetičen ali da Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, potrebnih za to, da bi lahko uporabno odgovorilo na postavljeno vprašanje.

44 Postavljeno vprašanje je zato dopustno.

Utemeljenost

Stališča, predložena Sodišču

45 U. Rüffler, grška vlada, Komisija Evropskih skupnosti in Nadzorni organ EFTE menijo, da pravo Skupnosti nasprotuje temu, da bi se z zakonodajo države članice ali s tem, kako jo razlaga

dav?na uprava, omejevala pravica do odbitka prispevkov zdravstvenega zavarovanja od dohodnine zgolj na prispevke za zdravstveno zavarovanje, ki so izpla?ani v korist nacionalnega sistema obveznega zdravstvenega zavarovanja.

46 Grška vlada in Nadzorni organ EFTE menita, da ?lena 12 ES in 39 ES nasprotujeta temu, da država ?lanica, v kateri ima zavezanec stalno prebivališ?e in je v njej obdav?en glede vseh dohodkov, zavezancu ne prizna odbitka davka za prispevke, ki jih je pla?al nosilcu zdravstvenega zavarovanja druge države ?lanice, ?e zavezancu ti prispevki niso bili odbiti v drugi državi, v kateri prejema obdav?ljivi dohodek. Ta pristop naj bi bil v škodo zavezancev, ki so uveljavljali pravico do prostega gibanja in so v državi obdav?itve prikrajšani za možnost, da se od davka odbijejo prispevki, pla?ani nosilcu obveznega zdravstvenega zavarovanja druge države ?lanice.

47 Komisija na podlagi podatkov iz predložitvene odlo?be meni, prvi?, da ob nastanku spora v glavni stvari U. Rüffler ni opravljal poklicne dejavnosti, in drugi?, da od leta 2005 stalno prebiva na Poljskem kot upokojenec na podlagi zaposlitve, ki jo je opravljal v Nem?iji. Poleg tega meni, da se zaradi neobstoja kakršnekoli povezave med prebivališ?em U. Rüfflerja na Poljskem in opravljanjem poklicne dejavnosti njegov položaj ne obravnava v smislu ?lena 39 ES. Zato bi bilo treba spor v glavni stvari obravnavati na podlagi ?lena 12 ES v povezavi s ?lenom 18 ES.

48 Komisija meni, da je v nasprotju s ?lenoma 12, prvi odstavek, ES in 18(1) ES, ?e nacionalna ureditev, kakršna je v ?lenu 27b zakona o dohodnini, dolo?a pravico, da se od dohodnine odbijejo le zneski prispevkov za zdravstveno zavarovanje, ki so bili vpla?ani v poljski sistem zdravstvenega zavarovanja, s ?imer tako možnost izklju?uje glede prispevkov, ki so bili vpla?ani v sistem obveznega zdravstvenega zavarovanja druge države ?lanice, v kateri so bili prejeti dohodki, ki so obdav?ljivi na Poljskem.

49 Ker je poljska vlada menila, da postavljeno vprašanje ni dopustno, se o vsebini ni izrekla.

Presoja Sodiš?a

– Upošteevne dolo?be Pogodbe ES

50 Iz predložitvene odlo?be je razvidno, da U. Rüffler z zakonsko partnerko od leta 2005 stalno prebiva na Poljskem kot upokojenec na podlagi zaposlitve, ki jo je opravljal v Nem?iji. Glede na predložitveno odlo?bo sta bila edina dohodka U. Rüfflerja ob nastanku spora v glavni stvari le starostna in invalidska pokojnina, ki ju prejema v Nem?iji. U. Rüffler ob nastanku spora v glavni stvari tako ni opravljal poklicne dejavnosti.

51 Sicer pa iz spisa, ki je bil predložen Sodiš?u, ni razvidno, da bi U. Rüffler na Poljskem prej delal ali tja odšel z namenom iskanja zaposlitve.

52 Sodiš?e je v sodbi z dne 9. novembra 2006 v zadevi Turpeinen (C?520/04, ZOdl., str. I-10685, to?ka 16) že razsodilo, da se oseba, ki je opravljala vso poklicno dejavnost v državi ?lanici, katere državljanka je, in ki je uresni?evala pravico do prebivanja v drugi državi ?lanici šele po upokojitvi brez kakršnegakoli namena zaposliti se v tej drugi državi, ne more sklicevati na svobodo gibanja delavcev.

53 Ob upoštevanju dejstev iz postopka v glavni stvari, kot so razvidne iz predložitvene odlo?be, se zdi, da je primer U. Rüfflerja tak.

54 Ker se za zadevo iz postopka v glavni stvari ne uporablja ?len 39 ES, je treba najti dolo?bo Pogodbe ES, ki se uporablja za položaj, v kakršnem je U. Rüffler.

55 U. Rüffler ima kot nemški državljian status državljana Unije v skladu s ?lenom 17(1) ES in

glede na okoliš?ine lahko uveljavlja pravice, ki so s takim statusom povezane, zlasti pravico do prostega gibanja in bivanja iz ?lena 18(1) ES (glej v tem smislu sodbo z dne 22. maja 2008 v zadevi Nerkowska, C-499/06, ZOdl., str. I-3993, to?ka 22, in zgoraj navedeno sodbo Zablocka-Weyhermüller, to?ka 26).

56 Za položaj, v kakršnem je U. Rüffler, veljajo določbe o pravici do prostega gibanja in prebivanja državljanov Unije v državah ?lanicah. Oseba, ki po upokojitvi zapusti državo ?lanico, katere državljanica je in v kateri je opravljala vso svojo poklicno dejavnost, da bi se stalno nastanila v drugi državi ?lanici, uresni?uje pravico, ki jo ?len 18(1) ES zagotavlja vsem državljanom Unije, da se prosto gibljejo in prebivajo na ozemlju držav ?lanic (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Turpeinen, to?ke od 16 do 19).

57 Treba je navesti, da ?eprav se predložitveno sodiš?e v svojem vprašanju za predhodno odlo?anje ni sklicevalo na ?len 18 ES, ta okoliš?ina ni ovira, da Sodiš?e poda nacionalnemu sodiš?u vse elemente razlage prava Skupnosti, ki so lahko uporabni pri razsodbi v zadevi, o kateri odlo?a, ne glede na to, ali se je to sodiš?e v svojem vprašanju na njih sklicevalo ali ne (glej v tem smislu sodbe z dne 12. decembra 1990 v zadevi SARPP, C-241/89, Recueil, str. I-4695, to?ka 8; z dne 21. februarja 2006 v zadevi Ritter-Coulais, C-152/03, ZOdl., str. I-1711, to?ka 29, in z dne 26. aprila 2007 v zadevi Alevizos, C-392/05, ZOdl., str. I-3505, to?ka 64).

58 Zato je treba položaj U. Rüfflerja preu?iti glede na pravico do prostega gibanja in prebivanja državljanov Unije v državah ?lanicah iz ?lena 18 ES.

59 Nazadnje, ?len 12 ES, prvi odstavek, ES določa, da je na podro?ju uporabe Pogodbe, ne da bi to vplivalo na njene posebne določbe, prepovedana vsakršna diskriminacija na podlagi državljanstva. Iz ustaljene sodne prakse je razvidno med drugim, da na?elo prepovedi diskriminacije iz ?lena 12 ES zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo razli?no, razen ?e je tako obravnavanje objektivno utemeljeno (sodba z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp, C-403/03, ZOdl., str. I-6421, to?ka 28).

– Združljivost s ?lenom 18 ES

60 Predložitveno sodiš?e z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali ?len 18 ES nasprotuje ureditvi države ?lanice, ki pravico do odbitka pla?anih prispevkov za zdravstveno zavarovanje od zneska dohodnine podreja pogoju, da so bili ti prispevki pla?ani v tej državi ?lanici na podlagi dolo?b nacionalnega prava, in zavra?a to dav?no ugodnost, ?e so bili prispevki, ki bi se lahko odtegnili od zneska dohodnine, ki se dolguje v tej državi ?lanici, vpla?ani v sistem obveznega zdravstvenega zavarovanja druge države ?lanice.

61 Uvodoma je treba ugotoviti, da predložitveno sodiš?e v okviru tega vprašanja izhaja iz predpostavke, da prispevki za zdravstveno zavarovanje, katerih odbitje od dohodnine se uveljavlja v sporu v glavni stvari, v državi ?lanici njihovega pla?ila niso bili dav?no upoštevani.

62 V skladu s sodno prakso Sodiš?a je namen statusa državljana Unije, da postane temeljni status državljanov držav ?lanic, ki državljanom v enakem položaju omogo?a, da se jih na podro?ju uporabe *ratione materiae* Pogodbe neodvisno od državljanstva in brez poseganja v izjeme, ki so izrecno določene v zvezi s tem, enako pravno obravnava (glej zlasti sodbe z dne 29. aprila 2004 v zadevi Pusa, C-224/02, Recueil, str. I-5763, to?ka 16; z dne 11. septembra 2007 v zadevi Schwarz in Gootjes-Schwarz, C-76/05, ZOdl., str. I-6849, to?ka 86, in z dne 16. decembra 2008 v zadevi Huber, C-524/06, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 69).

63 Med položaji, ki sodijo na podro?je uporabe prava Skupnosti, so tisti v zvezi z izvajanjem temeljnih svoboš?in, ki so zagotovljene s Pogodbo, zlasti svoboš?ino v zvezi s prostim gibanjem in

prebivanjem na ozemlju držav članic, kot ju podeljuje člen 18 ES (zgoraj navedeni sodbi Pusa, točka 17, ter Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 87).

64 Ker ima državljan Unije v vseh državah članicah pravico do enakega pravnega obravnavanja, kot so ga deležni državljani teh držav članic, ki so v enakem položaju, bi bilo nezdržljivo s pravico do prostega gibanja, če bi bil državljan v državi članici gostiteljici manj ugodno obravnavan, kot bi bil, če ne bi izkoristil ugodnosti, ki jih daje Pogodba v zvezi s prostim gibanjem (glej po analogiji, v zvezi z obravnavanjem v državi, katere državljan je državljan Unije, zgoraj navedeni sodbi Pusa, točka 18, in Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 88, ter sodbo z dne 11. septembra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-318/05, ZOdl., str. I-6957, točka 127).

65 Te ugodnosti ne bi mogle postati popolnoma učinkovite, če bi bilo državljana države članice mogoče odvrgniti od njihove uporabe z oviranjem njegovega bivanja v državi članici gostiteljici zaradi nacionalne zakonodaje, ki kaznuje dejstvo, da jih je uporabil (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Pusa, točka 19; glej tudi sodbo z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Tas-Hagen in Tas, C-192/05, ZOdl., str. I-10451, točka 30, in zgoraj navedeno sodbo Zablocka-Weyhermüller, točka 34).

66 Zato je treba ugotoviti, ali se z ureditvijo, kot je ta iz postopka v glavni stvari, med državljani Skupnosti v istem položaju slabše obravnava tiste, ki so uresničevali pravico do prostega gibanja, in če se to dokaže, ali se lahko v tej zadevi tako obravnavanje upraviči.

67 Z ureditvijo, kot je ta iz postopka v glavni stvari, se uvaja različno obravnavanje zavezancev rezidentov glede na to, ali so bili prispevki za zdravstveno zavarovanje, ki bi se lahko v tem znesku odbili od dohodnine, ki se dolguje na Poljskem, plačani v okviru nacionalnega sistema obveznega zdravstvenega zavarovanja. Pri izvajanju te ureditve so do pravice do zmanjšanja davka, kot je ta iz postopka v glavni stvari, upravičeni le zavezanci, ki prispevke za zdravstveno zavarovanje plačujejo v državi članici obdavčitve.

68 Povedano drugače, navesti je treba, da zavezanci rezidenti, ki vplačujejo prispevke v sistem poljskega zdravstvenega zavarovanja, in tisti, ki so vključeni v sistem obveznega zdravstvenega zavarovanja druge države članice, glede obdavčitve dohodkov na Poljskem objektivno gledano niso v tako različnem položaju, ki bi glede na kraj plačila prispevkov upravičeval različno obravnavanje.

69 Položaj zavezanca upokojenca, v kakršnem je U. Rüffler, ki ima stalno prebivališče na Poljskem in prejema starostno pokojnino, ki se mu izplačuje v okviru sistema obveznega zdravstvenega zavarovanja druge države članice, in položaj poljskega upokojenca s stalnim prebivališčem na Poljskem, ki prejema pokojnino v okviru poljskega sistema zdravstvenega zavarovanja, sta namreč primerljiva glede na obdavčitve, če sta na Poljskem obdavčena glede vseh dohodkov.

70 Zato bi morali biti njuni dohodki v tej državi članici obdavčeni po enakih načelih in na podlagi istih davčnih ugodnosti, torej – v okviru postopka v glavni stvari – na podlagi pravice do zmanjšanja dohodnine.

71 Poleg tega je treba poudariti, da gre v položaju U. Rüfflerja glede prispevkov, ki jih plačuje v Nemčiji, za prispevke obveznega zdravstvenega zavarovanja v Nemčiji. Ti prispevki se neposredno odtegnejo od dohodkov, ki jih prejema, torej od invalidnine in invalidske pokojnine, in nakažejo nemškemu nosilcu zdravstvenega zavarovanja. U. Rüffler po prenosu stalnega prebivališča na Poljsko še vedno prejema invalidnino in invalidsko pokojnino iz Nemčije in ima v skladu s členoma 28 in 28a Uredbe št. 1408/71 na Poljskem pravico do uporabe zdravstvenih storitev, katerih stroški se nato krijejo iz njegovega nemškega zdravstvenega zavarovanja.

72 Treba je upoštevati, da je v delu, v katerem je pridobitev davčne ugodnosti v obliki prispevkov za zdravstveno zavarovanje odvisna od tega, da so bili ti plačani poljskemu nosilcu zdravstvenega zavarovanja, in se zavezancu, ki jih je plačal nosilcu druge države članice, ta ugodnost ne prizna, nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari v škodo zavezancev, ki so tako kot U. Rüffler zapustili državo članico, v kateri so opravljali vso svojo poklicno dejavnost, s čimer so uresnili pravico do prostega gibanja, da bi se nastanili na Poljskem.

73 Takšna nacionalna ureditev, ki je za nekatere državljane države članice manj ugodna zgolj zaradi dejstva, da so uresnili pravico do prostega gibanja v drugi državi članici, pomeni omejitev pravic, ki jih člen 18(1) ES priznava vsakemu državljanu Unije.

74 Taka omejitev je lahko z vidika prava Skupnosti utemeljena le, če temelji na objektivnih preudarkih, ki niso odvisni od državljanstva zadevnih oseb, in če je sorazmerna s ciljem, ki mu nacionalno pravo legitimno sledi (sodba z dne 18. julija 2006 v zadevi De Cuyper, C-406/04, ZOdl., str. I-6947, točka 40, ter zgoraj navedeni sodbi Tas-Hagen in Tas, točka 33, in Zablocka-Weyhermüller, točka 37).

75 Treba je še ugotoviti, ali obstajajo objektivna merila, ki upravičujejo različno davčno obravnavanje, kot je tisto iz postopka v glavni stvari.

76 Poljska vlada v zvezi s tem ni zatrjevala ničesar.

77 Predložitveno sodišče se vseeno sprašuje, ali lahko za zavezance dejstvo, da plačujejo prispevke za obvezno zdravstveno zavarovanje pri tujem nosilcu in niso vključeni v financiranje poljskega sistema zdravstvenega zavarovanja, saj tuji nosilec povrne, torej na nacionalni zdravstveni sklad Republike Poljske prenese le stroške za zdravstvene storitve, ki jih je zavezanec na poljskem ozemlju dejansko uporabil, pomeni objektivno utemeljitev, ki upravičuje različno davčno obravnavanje iz člena 27b zakona o dohodnini.

78 Te utemeljitve ni mogoče sprejeti. Namreč dejstvo, da po eni strani nemški nosilec obveznega zavarovanja krije le stroške storitev, ki so bile dejansko opravljene za U. Rüfflerja, in da po drugi strani, če slednji zdravstvenih storitev ne uporabi, njegovi prispevki ne prispevajo k financiranju poljskega sistema zdravstvenega zavarovanja, ne upravičuje take omejitve, kot je tista iz postopka v glavni stvari.

79 Kot so pravilno poudarili predložitveno sodišče, Komisija in Nadzorni organ EFTE, je dejstvo, da stroške zdravstvenih storitev, ki se opravijo za nemške državljane, rezidente Poljske, poljskemu nacionalnemu zdravstvenemu skladu povrne pristojni nemški nosilec zavarovanja, posledica uporabe Skupnostne ureditve o usklajevanju sistemov socialne varnosti, zlasti členov 28 in 28a Uredbe št. 1408/71 v povezavi s členom 95 Uredbe št. 574/72, kakor je bila spremenjena in posodobljena z Uredbo št. 118/97.

80 Iz zadeve v postopku v glavni stvari je zlasti razvidno, da čeprav se prispevki za zdravstveno zavarovanje nemškega državljana, kot je U. Rüffler, ne vplačujejo neposredno v

poljski nacionalni zdravstveni sklad, stroški zdravljenja, ki jih ta državljani priglasi, niso v breme poljskega zdravstvenega sistema.

81 Cilj predpisov sekundarnega prava, ki usklajujejo sisteme socialne varnosti držav članic, je varstvo socialnih pravic oseb, ki se gibljejo v Evropski uniji, in zagotavljanje, da se v njihovo pravico do izkoriščanja dajatev iz socialnega varstva ne posega samo zaradi uresničevanja pravice do prostega gibanja. Šlo bi za odvratanje od samega uresničevanja te svobode, če bi lahko države članice pri davčnem obravnavanju teh dajatev diskriminirale osebe, ki prejemajo dajatve iz socialnega varstva v okviru zdravstvenega sistema druge države članice.

82 Sodišče je v zvezi s tem v sodbi z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher (C-107/94, Recueil, str. I-3089, točka 64) ugotovilo, da je neugodno davčno obravnavanje, in sicer uporaba višje davčne stopnje za zavezance nerezidente, ki ne prispevajo v sistem socialnega varstva na Nizozemskem, v nasprotju s členom 52 Pogodbe in ga ni mogoče upravičiti s tem, da nekdo je ali ni članjen v neki nacionalni sistem socialnega varstva. V zvezi s tem je poudarilo, da se država članica, v kateri se plačujejo prispevki za socialno varnost, določi preprosto z uporabo pravil iz Uredbe št. 1408/71. Dejstvo, da nekateri zavezanci niso članjeni v neki sistem socialnega varstva in da zato prispevki od njihovih dohodkov v sistem zadevne države članice niso vplačani, namreč lahko, če je utemeljeno, je posledica le splošnega in zavezujočega sistema Uredbe št. 1408/71, ki se uporablja za določitev zakonodaje, ki se uporabi (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Asscher, točka 60).

83 Sodišče je navedlo, da dejstvo, da države članice ne morejo določiti, koliko bodo uporabile lastno zakonodajo ali zakonodajo druge države članice, saj morajo upoštevati veljavne določbe prava Skupnosti, nasprotuje temu, da država članica dejansko z davčnimi ukrepi izravna izpad članstva in izpad prispevkov v njen sistem socialnega varstva (zgoraj navedena sodba Asscher, točka 61).

84 Kot sta trdili Komisija in Nadzorni organ EFTE, velja po analogiji enako razmišljanje tudi za omejitev pravice do zmanjšanja davka za zavezance neplačnike, kot so tisti iz postopka v glavni stvari.

85 Zato je treba ugotoviti, da če so pravila o članstvu v nekem sistemu socialnega zavarovanja državljanov, ki uresničujejo pravico do svobodnega prebivanja, in o vplačilu prispevkov za socialno varnost v ta sistem neposredno določena z Uredbo št. 1408/71, država članica glede prebivanja in obdavčenja ne more manj ugodno obravnavati zavezancev rezidentov, ki na podlagi določb te uredbe vplačujejo prispevke v sistem socialnega zavarovanja druge države članice.

86 Ureditev, kot je tista iz postopka v glavni stvari, pomeni omejitev, ki ni objektivno utemeljena s členom 18 ES, zato se o njeni združljivosti s členom 12 ES ni treba izreči.

87 V teh okoliščinah je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da člen 18(1) ES nasprotuje ureditvi države članice, v kateri je pravica do odbitka plačanih prispevkov za zdravstveno zavarovanje od dohodnine odvisna od tega, da so bili ti prispevki plačani v tej državi članici na podlagi določb nacionalnega prava, in ki zavrača to davčno ugodnost, če so prispevki, ki bi se lahko odtegnili od zneska dohodnine, ki se dolguje v tej državi članici, vplačani v sistem obveznega zdravstvenega zavarovanja druge države članice.

Stroški

88 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

?len 18(1) ES nasprotuje ureditvi države ?lanice, v kateri je pravica do odbitka pla?anih prispevkov za zdravstveno zavarovanje od dohodnine odvisna od tega, da so bili ti prispevki pla?ani v tej državi ?lanici na podlagi dolo?b nacionalnega prava, in ki zavra?a to dav?no ugodnost, ?e so prispevki, ki bi se lahko odtegnili od zneska dohodnine, ki se dolguje v tej državi ?lanici, vpla?ani v sistem obveznega zdravstvenega zavarovanja druge države ?lanice.

Podpisi

* Jezik postopka: poljš?ina.