

Lieta C-544/07

Uwe Ruffler

pret

**Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu**

(Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu l'gums sniegt prejudiciālu nol'mumu)

EKL 18. pants – Tiesību akti ienākuma nodokļa jomā – Ienākumu nodokļa samazinājums atbilstoši dalībvalsts, kas uzliek nodokļu, veselības apdrošināšanai veiktajam iemaksam – Atteikums samazināt nodokli atbilstoši citās dalībvalstīs veiktajam iemaksam

Sprieduma kopsavilkums

1. *Personu brīva pārvietošanās – Darba ņēmēji – Līguma noteikumi – Piemērojamība personām*

(EKL 39. pants)

2. *Eiropas Savienības pilsonība – Līguma noteikumi – Piemērojamība personām*

(EKL 17. panta 1. punkts un 18. panta 1. punkts)

3. *Eiropas Savienības pilsonība – Tiesības uz brīvu pārvietošanos un uzturēšanos dalībvalstu teritorijā – Nodokļu tiesību akti*

EKL 18. pants; Padomes Regula Nr. 1408/71)

1. Persona, kura visu savu profesionālo darbību ir veikusi savas pilsonības dalībvalstī un tikai pēc aiziešanas pensijā ir izmantojusi savas tiesības uzturēties citā dalībvalstī, turklāt bez jebkāda nolikuma šajā citā valstī strādāt algotu darbu, nevar pamatoties uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos.

(sal. ar 52. punktu)

2. Personai, kura pēc aiziešanas pensijā pamet pilsonības dalībvalsti, kurā tā ir veikusi visu savu profesionālo darbību, lai pārceltos uz dzīvi citā dalībvalstī, ir Eiropas Savienības pilsoņa statuss, kas noteikts EKL 17. panta 1. punktā, un tādēļ tā var pamatoties uz tiesībām, kuras tiek piešķirtas personām ar šo statusu. Šī persona izmanto tiesības, kas EKL 18. panta 1. punktā ir paredzētas visiem Savienības pilsoņiem – tiesības brīvi pārvietoties un dzīvot citas dalībvalsts teritorijā.

(sal. ar 55. un 56. punktu)

3. EKL 18. panta 1. punktam ir pretrunā dalībvalsts regulējums, kas saista tiesību samazināt ienākumu nodokli atbilstoši veiktajam veselības apdrošināšanas iemaksam piešķiršanu ar nosacījumu, ka šīs iemaksas ir veiktas šajā dalībvalstī, pamatojoties uz valsts tiesību normām, un kā rezultātā šāda nodokļa atviegrojuma piešķiršana tiek atteikta, ja iemaksas, kas var tikt atskaitītas no ienākumu nodokļa šajā dalībvalstī, tiek veiktas citas dalībvalsts obligātās

veselības apdrošināšanas sistēmas ietvaros.

Šāds regulējums rada atšķirīgu attieksmi starp nodokļu maksātājiem rezidentiem, jo vienīgi tie nodokļu maksātāji, kuru veselības apdrošināšanas iemaksas ir veiktas dalībvalstī, kura apliek ar nodokļiem, var izmantot tiesības samazināt attiecīgo nodokli. Tomēr attiecībā uz viņu ienākumu aplikšanu ar nodokli attiecīgajai dalībvalstī ir jānorāda, ka nodokļu maksātāji rezidenti, kuri veic iemaksas minētās valsts veselības apdrošināšanas sistēmā, un tie nodokļu maksātāji, kuri veic iemaksas citās dalībvalstīs obligātajai veselības apdrošināšanas sistēmā, objektīvi neatrodas dažādu situāciju, kas varētu izskaidrot šādu dažādas attieksmes piemērošanu atkarībā no iemaksu veikšanas vietas tiktāl, cik tālā dalībvalstī, kura apliek ar nodokļiem, pastāv neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums. Tāds valsts tiesiskais regulējums, kas rada nelabvēlīgu situāciju nodokļu maksātājiem, kuri ir izmantojuši savas tiesības brīvi pārvietoties, pamatot dalībvalsti, kurā tie ir veikuši visu savu profesionālo darbību, lai apmestos uz dzīvi attiecīgajai dalībvalstī, ir EKL 18. panta 1. punkta ikvienam Eiropas Savienības pilsonim atbilstoši brīvību ierobežojums.

Apstāklis, ka, pirmkārt, citas dalībvalsts obligātās apdrošināšanas iestādē sedz vienīgi tās pakalpojumu izmaksas, kurus nodokļu maksātājs rezidents patiešām ir saņēmis, tās sedzot no šajā iestādē obligāti veicamajām veselības apdrošināšanas iemaksām, un ka, otrkārt, ja šis nodokļu maksātājs neizmanto veselības pakalpojumu, šīs iemaksas netiek novirzītas attiecīgās dalībvalsts veselības apdrošināšanas sistēmas finansējumam, nevar pamatot šādu ierobežojumu. Tiktāl, cik tālā noteikumi, kas attiecas gan uz pilsoņu, kuri ir izmantojuši brīvību uzturēties citā dalībvalstī, dalībvalstī attiecīgajai sociālās apdrošināšanas sistēmā, gan uz ar šo sistēmu saistīto sociālo iemaksu veikšanu, ir tieši noteikti ar Regulas Nr. 1408/71 tiesību normām, jāuzskata, ka dalībvalsts nevar attiekties mazāk labvēlīgi pret to nodokļu maksātāju rezidentu uzturēšanos un aplikšanu ar nodokļiem, kuri, pamatojoties uz šīs regulas noteikumiem, ir veikuši iemaksas citās dalībvalstīs sociālās apdrošināšanas sistēmā.

(sal. ar 67.–69., 72., 73, 78., 85. un 87. punktu un rezolūciju daļu)

**TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)**

2009. gada 23. aprīlis (\*)

EKL 18. pants – Tiesību akti ienākumu nodokļa jomā – Ienākumu nodokļa samazinājums atbilstoši dalībvalsts, kas uzliek nodokļus, veselības apdrošināšanai veiktajām iemaksām – Atteikums samazināt nodokli atbilstoši citās dalībvalstīs veiktajām iemaksām

Lieta C-544/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Polija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2007. gada 3. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 4. decembrī, tiesvedībā

**Uwe Ruffler**

pret

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

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ross [A. Rosas] (referents), tiesneši J. Klu?ka [J. Klu?ka], U. Lehmušs [U. L?hmus], P. Linda [P. Lindh] un A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [P. Mengozzi],

sekret?rs R. Grass [R. Grass],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- U. Riflera [U. R?ffler] v?rd? – viš?š pats,
- Polijas vald?bas v?rd? – M. Dovgelevi?š [M. Dowgielewicz], p?rst?vis,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – K. Giorgiadis [K. Georgiadis], k? ar? S. Aleksandriu [S. Alexandriou] un M. Tasopulu [M. Tassopoulou], p?rst?vji,
- Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – R. Li?ls [R. Lya] un K. Hermane [K. Herrmann], p?rst?vji,
- EBTA Uzraudz?bas iest?des v?rd? – P. Bj?rgans [P. Bj?rgan] un L. Janga [L. Young], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

### **Spriedums**

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par EKL 12. un 39. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?bas ietvaros starp U. Rifleru, V?cijas pilsoni, kurš past?v?gi uzturas Polij?, un *Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu* (Vroclavas Finanšu kamaseras direktors, Valbžihās noda?a; turpm?k tekst? – “*Dyrektor*”) par Polijas nodok?u administr?cijas atteikumu pieš?irt vi?am ien?kumu nodok?a samazin?jumu atbilstoši cit? dal?bvalst? veiktaj?m vesel?bas apdrošin?šanas iemaks?m, lai gan š?ds samazin?jums tiek pieš?irts nodok?a maks?t?jam, kurš veic vesel?bas apdrošin?šanas iemaksas Polij?.

### **Atbilstoš?s ties?bu normas**

*Kopienu tiesiskais regul?jums*

3 Padomes 1971. gada 14. j?nija Regulas (EEK) Nr. 1408/71 par soci?l? nodrošin?juma sist?mu piem?rošanu darbiniekiem, pašnodarbin?t?m person?m un vi?u ?imen?m, kas p?rvietojas Kopien?, redakcij?, kura groz?ta un atjaunin?ta ar Padomes 1996. gada 2. decembra Regulu (EK)

Nr. 118/97 (OV 1997, L 28; turpmāk tekstā – "Regula Nr. 1408/71"), 3. panta 1. punkts ir noteikts vienlīdzīgas attieksmes princips, saskaņā ar kuru:

"Ievērojot šīs regulas 28. pantā noteiktos noteikumus, uz personām, kas dzīvo kādā dalībvalstī, uz kuru attiecas šī regula, attiecas tie paši pienākumi un tie paši pabalsti saskaņā ar jebkuras dalībvalsts tiesību aktiem, kas attiecas uz šīs valsts pilsoņiem."

4 Regulas Nr. 1408/71 28. pantā ar nosaukumu "Saskaņā ar vienas vai vairāku valstu tiesību aktiem maksājamas pensijas gadījumā, kad nepastāv tiesības uz pabalstiem dzīvesvietas valstī" ir noteikts:

"1. Pensionārs, kuram ir tiesības saņemt pensiju vai pensijas saskaņā ar vienas vai vairāku dalībvalstu tiesību aktiem un kuram nav tiesību uz pabalstiem saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību aktiem, kurā viņš dzīvo, tomēr saņem šādus vienu un vienu imenes locekļiem paredzētus pabalstus, ciktāl, attiecīgā gadījumā, ņemot vērā 18. pantu un VI pielikumu, viņam būtu uz to tiesības saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību aktiem vai vismaz vienas no to dalībvalstu tiesību aktiem, kas ir kompetentas attiecībā uz pensijām, ja viņš dzīvo tādā valstī. Pabalstus piešķir ar šādiem nosacījumiem:

a) pabalstus natūrā šī panta 2. punktā minētās institūcijas vārdā nodrošina dzīvesvietas institūcija tādā, it kā attiecīgā persona būtu pensionārs saskaņā ar tās valsts tiesību aktiem, kurā viņš dzīvo, un viņam būtu tiesības uz šādiem pabalstiem;

b) naudas pabalstus attiecīgā gadījumā nodrošina tā kompetentā institūcija, kas noteikta 2. punktā, saskaņā ar tiesību aktiem, ko tā piemēro. Vienojoties kompetentajai institūcijai un dzīvesvietas institūcijai, dzīvesvietas institūcija tomēr var nodrošināt šādus pabalstus kompetentās institūcijas vārdā saskaņā ar kompetentās valsts tiesību aktiem.

2. Gadījumos, uz kuriem attiecas šī panta 1. punkts, pabalstu natūrā izmaksas sedz institūcija, ko nosaka saskaņā ar šādiem noteikumiem:

a) ja pensionāram ir tiesības uz minētajiem pabalstiem saskaņā ar vienas vienlīdzīgas dalībvalsts tiesību aktiem, izmaksas sedz šīs valsts kompetentā institūcija;

[..]"

5 Šīs pašas regulas 28.a pantā ar nosaukumu "Pensijas, kas saskaņā ar vienas vai vairāku tādā dalībvalstu tiesību aktiem, kuras nav dzīvesvietas valsts, maksājamas gadījumā, kad pastāv tiesības uz pabalstiem dzīvesvietas valstī" ir noteikts, ka:

"Ja pensionārs, kuram ir tiesības saņemt pensiju vai pensijas saskaņā ar vienas vai vairāku dalībvalstu tiesību aktiem, dzīvo tādā dalībvalstī, saskaņā ar kuras tiesību aktiem tiesības uz pabalstiem natūrā nav atkarīgas no nosacījuma par apdrošināšanu vai nodarbinātību, kā arī nav izmaksājama nekāda pensija, tad izmaksas par vienu un vienu imenes locekļiem nodrošinātajiem pabalstiem natūrā sedz institūcija, kas pieder vienai no attiecībā uz pensijām kompetentajām dalībvalstīm, ko nosaka saskaņā ar 28. panta 2. punktu, tādā mērā, kādā pensionārs un vienu imenes locekļi būtu tiesīgi uz šādiem pabalstiem saskaņā ar tiesību aktiem, ko piemēro minētā institūcija, ja viņi dzīvo tajā dalībvalstī, kur atrodas šī institūcija."

6 Saskaņā ar Padomes 1972. gada 21. marta Regulas (EEK) Nr. 574/72, ar kuru nosaka stenošanas kārtību Regulai (EEK) Nr. 1408/71, redakcijā, kura grozīta un atjaunināta ar Regulu Nr. 118/97, 95. panta 1. punktu:

"Summu pabalstiem natūrā, kas piešķirta saskaņā ar regulas [Nr. 1408/71] 28. panta 1. punktu [..],



2. Veselības apdrošināšanas iemaksu summa, kas tiek atvilktā no nodokļa [par 1. punkta minētajiem ienākumiem], nedrīkst pārsniegt 7,75 % no šo iemaksu aprēķinātajiem.

3. Izdevumu apmērs 1. punktā aprakstītajiem mērķiem tiek noteikts, pamatojoties uz dokumentiem, kas pamato izdevumus.”

### **Pamata lieta un prejudiciālais jautājums**

11 Pēc tam, kad Riflers bija dzīvojis Vācijā, kur viņš veica algotu darbu, viņš pārcēlās uz dzīvi Polijā, kur viņš kopš 2005. gada dzīvoja pastāvīgi kopā ar savu dzīvesbiedri. No Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem neizriet, ka viņš kopš dzīvesvietas maiņas būtu Polijā veicis profesionālu darbību.

12 Pamata lietas faktu rašanās brīdī Riflera vienīgā ienākumi bija divi Vācijas saņemti pensiju maksājumi, proti:

– darbspējas zaudēšanas pensija, kuru maksā Vācijas Darba ārmēru apdrošināšanas iestāde – *Landesversicherungsanstalt* (Federālais zemes apdrošināšanas iestāde) 70 % darbspējas samazināšanās dēļ, kas ir Vācijas sociālās apdrošināšanas sistēmas obligātais maksājums;

– sabiedrības *Volkswagen* piešķirta darba devēja pensija.

13 Šie abi maksājumi tiek veikti Vācijas bankas kontā, kuru Riflers ir atvēris šajā dalībvalstī. Līdz ar to arī attiecīgā maksājumi, tostarp arī veselības apdrošināšanas iemaksas, tiek ieturētas šajā pašā dalībvalstī.

14 Obligātās veselības apdrošināšanas iemaksas, kuras tiek maksātas par darba devēja pensiju, kuru Riflers saņem Vācijā, tiek pārnestas uz Vācijas Veselības apdrošināšanas iestādi – *Deutsche BKK West, Wolfsburg* [*Wolfsburg*] – ar 14,3 % likmi. Atbilstoši Regulas Nr. 1408/71 28. pantam Riflera kungam un kundzei ir tiesības, kuras apliecina *Narodowy Fundusz Zdrowia* (Polijas Valsts veselības fonds), saņemt veselības aprūpes pakalpojumus Polijā. Šos Polijā sniegtos pakalpojumus sedz Vācijas Veselības apdrošināšanas iestāde.

15 Saskaņā ar Likuma par ienākumu nodokli 3. panta 1. punktu Riflera ienākumu aplikšana ar nodokliem Polijā nav ierobežota.

16 Piemērojot Konvencijas par dubultās aplikšanas ar nodokliem novēršanu 18. panta 2. punktu, darbspējas zaudēšanas pensija, kuru Rifleram Vācijā izmaksā *Landesversicherungsanstalt*, tiek aplikta ar nodokliem šajā dalībvalstī. Turpretī saskaņā ar šo pašu panta 1. punktu darba devēja pensija, kuru Vācijā izmaksā sabiedrība *Volkswagen*, tiek aplikta ar nodokli vienīgi Polijā.

17 2006. gada laikā Riflers vērsās Polijas nodokļu administrācijā, lai ienākumu nodoklis, kurš par Vācijā izmaksātu darba devēja pensiju ir jāmaksā Polijas Republikā, tiktu samazināts atbilstoši viņa Vācijā veiktajam veselības apdrošināšanas iemaksam.

18 Ar 2006. gada 28. novembra lēmumu Polijas nodokļu administrācija atteica apmierināt viņa lūgumu, pamatojoties uz to, ka Likuma par ienākumu nodokli 27.b pantā ir paredzēta iespēja samazināt ienākumu nodokli vienīgi atbilstoši veselības apdrošināšanas iemaksam, kuras ir veiktas saskaņā ar Polijas Likumu par valsts finansējumu veselības pakalpojumiem. Tomēr Riflers veselības apdrošināšanas iemaksas neveic Polijā.

19 Ar 2007. gada 2. februāra procesuālo rakstu Riflers iesniedza sūdzību *Dyrektor* pret šo lēmumu par atteikumu, iebilstot, ka nodokļu administrācija Polijas nodokļu tiesības ir piemērojusi

selektīvi un nav ievēroti Kopienu tiesību noteikumi.

20 Ar 2007. gada 23. februāra lēmumu *Direktor* atteicās grozīt nodokļu administrācijas 2006. gada 28. novembra lēmumu par Polijas nodokļu tiesību interpretāciju attiecībā uz to piemērošanas jomu un to piemērošanas veidu tiktāl, ciktāl nav iespējams samazināt Polijā samaksātos nodokļus atbilstoši citā dalībvalstī veiktajam veselības apdrošināšanas iemaksam. Vienlaikus *Direktor* apstiprināja nodokļu administrācijas sniegto Likuma par ienākumu nodokļa 27.b panta interpretāciju un apliecināja, ka nodokļu administrācijas iestāde, kurā ir jāpieņem lēmums, pamatojoties uz tiesību normām, it īpaši atvieglojumu un atskaitījumu gadījumā, nav jāaizņemas veikt plašāku Likuma par ienākumu nodokli 27.b panta noteikumu interpretāciju.

21 Turklāt var atzīmēt, ka, iesniedzot sūdzību *Direktor*, Riflers arī norādīja, ka viņa saņemta darba devēja pensija ir jāatbrūvo no ienākumu nodokļa, pamatojoties uz Likuma par ienākumu nodokli 21. panta 1. punkta 58. apakšpunkta b) daļu. Ar šo prasība tika noraidīta, pamatojoties uz to, ka šo tiesību normu šajā gadījumā nevar piemērot, jo tā attiecas vienīgi uz personām, kuras saskaņā ar Polijas Republikas Likumu par arodpensiju sistēmām ir piesaistītas arodpensiju sistēmā, proti, ir "darba ņēmēji" Polijas tiesību normu izpratnē.

22 Līdz ar to Riflers pret 2007. gada 23. februāra lēmumu cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavas Administratīvā tiesa), norādot, ka, pieņemot šo lēmumu, neesot ievēroti Likuma par ienākumu nodokli 27.b panta noteikumi. Viņš lūdz atcelt gan šo lēmumu, gan nodokļu administrācijas 2006. gada 28. novembra lēmumu tiktāl, ciktāl ar tiem ir noteikts, ka nav iespējams samazināt Polijā maksājamo nodokļa summu atbilstoši citā dalībvalstī veiktajam veselības apdrošināšanas iemaksam.

23 Riflers uzskata, ka šāda tiesību uz ienākumu nodokļa samazināšanu ierobežošana, kas nosaka, ka šis nodokļu atvieglojums tiek piešķirts vienīgi tiem nodokļu maksātājiem, kuri savas veselības apdrošināšanas iemaksas ir veikuši Polijas apdrošināšanas iestādē, diskriminājošā veidā diferencē personas, kuras maksā ienākumu nodokli Polijā, atkarībā no tā, kur tās ir veikušas obligātās veselības apdrošināšanas iemaksas.

24 Riflers arī norādīja uz to, ka valsts nodokļu tiesību noteikumu interpretācija nav saderīga ar Kopienu tiesībām un it īpaši ar EKL 39. pantā noteikto personu brīvas pārvietošanās principu. Lai pamatotu šo tēzi, viņš min Tiesas 2007. gada 30. janvāra spriedumu lietā C-150/04 Komisija/Dānija (Krievums, l-1163. lpp.).

25 Iesniedzējtiesa uzskata, ka Riflera veiktās veselības apdrošināšanas iemaksas, pamatojoties uz Vācijas tiesību noteikumiem, pēc sava rakstura un mērķa ir identiskas iemaksām, kuras Polijas nodokļu maksātāji veic, pamatojoties uz Polijas likumu. Vācijas tiesībās, tieši tāpat kā Polijas tiesībās, pensijas saņēmējiem ir jāveic šāda iemaksa. Atšķiras veselības apdrošināšanas iemaksu līmenis, kurš Vācijā sasniedz 14,30 %, savukārt Polijā – 9 %, kā arī valsts tiesiskais pamats, no kura izriet pienākums veikt maksājumu.

26 Iesniedzējtiesa vaicā, vai situācijā, kad nodokļu maksātājam, kurš pastāvīgi uzturas Polijā, ir jāsamaksā ienākumu nodoklis, pamatojoties uz Vācijā iegūtu pensiju, ir pamatoti atteikt samazināt šo nodokli par Vācijā veiktām veselības apdrošināšanas iemaksām vienīgi tā iemesla dēļ, ka šīs iemaksas nav tikušas veiktas, pamatojoties uz Polijas valsts tiesību normām, un ka tās ietilpst Vācijas veselības apdrošināšanas sistēmā.

27 Iesniedzējtiesa pauž šaubas par jautājumu, vai šāda Likuma par ienākumu nodokli 27.b panta interpretācija nediskriminē nodokļu maksātājus, kuriem tādēļ, ka tie ir izmantojuši pārvietošanās brīvību, nodokļu aplikšanas dalībvalstī tiek atņemta iespēja samazināt nodokļa summu par citā dalībvalstī veiktām veselības apdrošināšanas iemaksām, vienlaikus uzskatot, ka

min?tie nodok?u maks?t?ji jau nav sa??muši šo iemaksu atvilkumu šaj? cit? dal?bvalst?.

28 No Tiesai iesniegtajiem materi?liem izriet, ka ar 2007. gada 7. novembra spriedumu (K 18/06, 2007. gada Dz. U, Nr. 211, 1549. poz.) *Trybunal Konstytucyjny* (Polijas Konstitucion?l? tiesa) uzskata, ka Likuma par ien?kumu nodokli 27.b panta 1. punkts neatbilst Polijas Konstit?cijas 32. pantam, lasot to kop? ar š?s pašas Konstit?cijas 2. pantu, tikt?l, cikt?l ar to konkr?tiem nodok?u maks?t?jiem tiek izsl?gta iesp?ja no ien?kumu nodok?a, kas ir j?maks?, pamatojoties uz darb?b?m, kuras ir veiktas ?rpus Polijas, atvilkt vesel?bas apdrošin?šanas iemaksas, lai gan š?s iemaksas nav tikušas atvilktas dal?bvalst?, kuras teritorij? ir tikusi veikta š? darb?ba. Saska?? ar šo spriedumu Likuma par ien?kumu nodokli 27.b panta 1. punkts, s?kot no 2008. gada 30. novembra, vairs nav sp?k?.

29 Š?dos apst?kos *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lo jaut?jumu:

“Vai EKL 12. panta pirm? da?a, k? ar? 39. panta 1. un 2. punkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds Likuma [par ien?kumu nodokli] 27.b pant? paredz?ts valsts noteikums, ar kuru ties?bas no ien?kumu nodok?a atskait?t summu, kas atbilst oblig?t?s vesel?bas apdrošin?šan? veiktaj?m iemaks?m, gad?jum?, ja rezidents Polij? no ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem atvelk iemaksas, kas ir veiktas citas dal?bvalsts oblig?taj? vesel?bas apdrošin?šan?, ir ierobežotas ar iemaks?m, kas ir veiktas saska?? ar valsts ties?b?m?”

## Par prejudici?lo jaut?jumu

### *Par pie?emam?bu*

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

30 Pirmk?rt, Polijas vald?ba apstr?d uzdot? jaut?juma pie?emam?bu, pamatojoties uz to, ka iesniedz?jtiesas l?mum? nav pietiekami atspogu?oti tiesved?bas faktiskie un juridiskie apst?ki.

31 Turkl?t iesniedz?jtiesas l?mum? nav sniegtas nor?des, kas var?tu b?t noz?m?gas pamata liet? izskat?m? tieš? nodok?u atvieglojuma kontekst?, proti, ties?bas uz atbr?vojumu no ien?kumu nodok?a, piem?rojot Likuma par ien?kumu nodokli 21. panta 1. punkta 58. apakšpunkta b) da?u. Saska?? ar šo ties?bu normu no ien?kumu nodok?a ir atbr?voti “maks?jumi, kurus veic biedram no arodpensiju sist?mas ietvaros uzkr?t? fonda l?dzek?iem”.

32 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesa skaidri nenor?dot, vai sabiedr?bas *Volkswagen* izmaks?t? darba dev?ja pensija V?cij? ir l?dzv?rt?ga maks?jumiem, kuri tiek veikti Polijas arodpensiju sist?mas ietvaros, vai ar? t? ir uzskat?ma par cita veida vecuma apdrošin?šanas formu.

33 Otrk?rt, Polijas vald?ba uzskata, ka uzdotais jaut?jums nav pie?emams ar? t?d??, ka nav nepieciešam?bas EKL 234. panta izpratn? ieg?t prejudici?lu nol?mumu, lai tiesa var?tu izskat?t pamata lietu, jo t? esot j?izskata, vien?gi pamatojoties uz valsts ties?b?m.

34 T?d?j?di Polijas vald?ba uzskata, ka gad?jum?, ja sabiedr?bas *Volkswagen* izmaks?t? darba dev?ja pensija V?cij? ir l?dzv?rt?ga maks?jumiem, kuri tiek veikti Polijas arodpensiju sist?mas ietvaros, esot j?uzskata, ka t? ietilpst Likuma par ien?kumu nodokli 21. panta 1. punkta 58. apakšpunkta b) da?as piem?rošanas jom?, jo tas neattiecas vien?gi uz maks?jumiem, kuri tiek veikti, pamatojoties uz Polijas arodpensiju sist?mu. Š?d? gad?jum? Riflera g?tie ien?kumi no š?s pensijas Polij? b?tu j?atbr?vo no nodok?a.

35 Polijas vald?ba ar? nor?da, ka Likuma par ien?kumu nodokli 27.b panta 1. punkta p?d?j? da?a neparedz ties?bas samazin?t nodokli par vesel?bas apdrošin?šanas iemaksu summu, kas ir



tiesības, kuru izmantošanu Riflers pieprasa pamata lietas ietvaros, ja veselības apdrošināšanas iemaksas ir saistītas ar ienākumiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar šo paša likuma 21. pantu. Līdz ar to, ja Vācijas pensija ir uzskatāma par šādu pensiju, kas ir atbrīvota no nodokļa, nebūtu iespējams, piemērojot Likuma par ienākumu nodokli 27.b panta 1. punkta pirmo daļu, samazināt ienākumu nodokļa summu par veselības apdrošināšanas iemaksām bez valsts, kurā tika veiktas šīs iemaksas, iesaistīšanās šajā sakarā. Tiesvedība valsts tiesā līdz ar to esot jāizskata, vienīgi pamatojoties uz valsts tiesību normām.

Tiesas vārtējums

36 Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EKL 234. panta noteiktās procedūras ietvaros tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzņem atbildība par pieņemamo tiesas nolikumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas patnības, var noteikt, cik lielā mērā prejudiciālais nolikums ir vajadzīgs, lai šī tiesa varētu pieņemt nolikumu, un cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tātad gadījumā, ja uzdotie jautājumi skar Kopienu tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolikumu (skat. it īpaši 2001. gada 13. marta spriedumu lietā C-379/98 *PreussenElektra, Recueil*, I-2099. lpp., 38. punkts; 2008. gada 4. decembra spriedumu lietā C-221/07 *Zablocka-Weyhermüller*, Krājums, I-0000. lpp., 20. punkts, un 2009. gada 10. marta spriedumu lietā C-169/07 *Hartlauer*, Krājums, I-0000. lpp., 24. punkts).

37 Tomēr tāpat Tiesa ir nospriedusi, ka, esot rakstas apstākļiem, tai ir jāpārbauda apstākļi, kādos valsts tiesa tai ir iesniegusi lietu, lai pārlicinātos par savu kompetenci (šajā sakarā skat. 1981. gada 16. decembra spriedumu lietā 244/80 *Foglia, Recueil*, 3045. lpp., 21. punkts; skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *PreussenElektra*, 39. punkts, kā arī 2003. gada 21. janvāra spriedumu lietā C-318/00 *Bacardi-Martini un Cellier des Dauphins, Recueil*, I-905. lpp., 42. punkts).

38 Atteikums lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu ir iespējams tikai tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītājam Kopienu tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamata lietas faktisko situāciju vai priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tādu vajadzīgo faktisko un tiesību apstākļu, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (iepriekš minētais spriedums lietā *PreussenElektra*, 39. punkts, un *Zablocka-Weyhermüller*, 20. punkts).

39 Pirmkārt, attiecībā uz *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* uzdotu jautājumu ir jākonstatē, ka no iesniedzējtiesas lūguma skaidri izriet, ka pamata lieta un prejudiciālais jautājums attiecas vienīgi uz tiesību samazināt nodokli atbilstoši veselības apdrošināšanas iemaksām, nevis uz atteikumu atbrīvot no nodokļa darba devēja pensiju.

40 Riflera prasība, ka viņa saņemtā darba devēja pensija Polijā būtu jāatbrīvo no ienākumu nodokļa, kas tika izteikta, iesniedzot sādžību pret pirmās instances nodokļu administrācijas lūgumu, un kuru noraidīja *Dyrektor*, nav norādīta Riflera celtās prasības iesniedzējtiesas ietvaros. Šīs prasības mērķis ir atcelt *Dyrektor* lūgumu tikt, ciklā ar to tiek apstiprināts, ka, ņemot vērā prasītāja pamata lietas situāciju, nav iespējams saņemt nodokļa samazinājumu saskaņā ar Likuma par ienākumu nodokli 27.b pantu.

41 Otrkārt, Tiesa uzskata, ka tai ir pietiekami skaidrs Riflera statuss un iemaksu, kā arī Vācijas izmaksātās darba devēja pensijas raksturs, lai tā varētu iesniedzējtiesai sniegt lietderīgu atbildi.

42 Šī tiesa lūgumā norāda, ka Vācijas izmaksātā darba devēja pensija attiecas uz "vecuma pensijām un līdzīgiem maksājumiem vai pensijām, kuras saņem persona, kas dzīvo līgumslēdzēja valstī" Konvencijas par dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanu 18. panta 1. punkta izpratnē. Tā norāda, ka veselības apdrošināšanas iemaksas, kas tiek atvilktas no darba

dev?ja pensijas un kuras Riflers samaks?, pamatojoties uz V?cijas ties?bu norm?m, p?c sava rakstura un m?r?a ir identiskas iemaks?m, kuras veic Polijas nodok?u maks?t?ji saska?? ar Polijas ties?b?m.

43 L?dz ar to nav ac?mredzams, ka l?gtajai Kopienu ties?bu interpret?cijai neb?tu nek?das saist?bas ar pamata pr?vas ?stenajiem apst?k?iem vai t?s priekšmetu vai ka probl?mai b?tu teor?tisks raksturs, vai ar? ka Tiesas r?c?b? nav faktisko un ties?bu elementu, kas vajadz?gi, lai sniegtu lietder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem.

44 T?d?j?di uzdotais jaut?jums ir pie?emams.

#### *Par lietas b?t?bu*

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

45 Riflers, Grie?ijas vald?ba, Eiropas Kopienu Komisija un EBTA Uzraudz?bas iest?de nor?da, ka Kopienu ties?b?m neatbilst dal?bvalsts tiesiskais regul?jums vai š? regul?juma interpret?cija, kuru ir veikusi nodok?u administr?cija, saska?? ar kuru ties?bas uz ien?kumu nodok?a samazin?jumu atbilstoši vesel?bas apdrošin?šanas iemaks?m tiek ierobežotas vien?gi ar t?d?m vesel?bas apdrošin?šanas iemaks?m, kuras ir tikušas veiktas oblig?t?s valsts vesel?bas apdrošin?šanas sist?mas kont?.

46 Grie?ijas vald?ba un EBTA Uzraudz?bas iest?de uzskata, ka EKL 12. un 39. pants nepie?auj dal?bvalstij, kur? nodok?u maks?t?js past?v?gi uzturas un kur? vi?am ir neierobežots pien?kums maks?t nodok?us, atteikt šim nodok?u maks?t?jam pieš?irt nodok?a samazin?jumu atbilstoši iemaks?m, kuras vi?š ir veicis citas dal?bvalsts vesel?bas apdrošin?šanas iest?d?, tikt?l, cikt?l nodok?u maks?t?js nav sa??mis šo iemaksu atvilkumu šaj? otraj? dal?bvalst?, kur? vi?š sa?em ar nodokli apliekamus ien?kumus. Š?da attieksme rad?tu nelabv?l?g?ku situ?ciju nodok?u maks?t?jiem, kuri ir izmantojuši br?vas p?rvietošan?s br?v?bu un kuriem valst?, kur? tie tiek aplikti ar nodokli, ir liegta iesp?ja samazin?t nodok?us atbilstoši citas dal?bvalsts vesel?bas apdrošin?šanas iest?d? veikt?m iemaks?m.

47 Komisija no iesniedz?jtiesas l?muma nor?d?m, pirmk?rt, secina, ka Riflers pamata lietas laik? nav veicis profesion?lo darb?bu un, otrk?rt, ka kopš 2005. gada vi?a past?v?g? uztur?šan?s vieta ir Polij? k? pension?ram, kuram pensija ir pieš?irta, pamatojoties uz V?cij? veiktu atalgotu darbu. Komisija ar? nor?da, ka, t? k? nav nek?das saiknes starp Riflera uztur?šanas Polijas teritorij? un profesion?las darb?bas veikšanu, vi?a situ?cija nav j?izv?rt? EKL 39. panta ietvaros. Pamata lieta ir j?izv?rt?, pamatojoties uz apvienotajiem EKL 12. un 18. panta noteikumiem.

48 Komisija uzskata, ka EKL 12. panta pirm? da?a un EKL 18. panta 1. punkts nepie?auj, ka t?d? valsts tiesiskaj? regul?jum? k? Likuma par ien?kumu nodokli 27.b pants ties?bas samazin?t ien?kumu nodok?a apm?ru ir paredz?tas vien?gi atbilstoši vesel?bas apdrošin?šanas iemaks?m, kuras ir veiktas Polijas vesel?bas apdrošin?šanas sist?m?, l?dz ar to izsl?dzot iemaksas, kuras ir veiktas citas dal?bvalsts oblig?t? vesel?bas apdrošin?šanas sist?m?, kur? tika g?ti ien?kumi, kas Polij? tiek aplikti ar nodokli.

49 Polijas vald?ba, uzskatot, ka uzdotais jaut?jums nav pie?emams, nav paudusi viedokli par lietas b?t?bu.

Tiesas v?rt?jums

– Par piem?rojamiem EK l?guma noteikumiem

50 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka kopš 2005. gada Riflera un vi?a dz?vesbiedres

pastv?g? uztur?šan?s vieta ir Polij? k? pension?ram, kuram pensija ir pieš?irta, pamatojoties uz V?cij? veiktu atalgotu darbu. Saska?? ar iesniedz?jtiesas l?mumu pamata lietas rašan?s br?d? Riflera vien?gie ien?kumi bija vecuma pensija un darbnesp?jas pensija – kas abas tika sa?emtas V?cij?. L?dz ar to Riflers pamata lietas rašan?s br?d? neveica profesion?lu darb?bu.

51 Turkl?t no Tiesai iesniegtajiem lietas materi?liem neizriet, ka Riflers agr?k b?tu str?d?jis Polij? vai ka vi?š uz turieni b?tu devies nol?k? mekl?t algotu darbu.

52 Tiesa 2006. gada 9. novembra spriedum? liet? C?520/04 *Turpeinen*, (Kr?jums, l?10685. lpp., 16. punkts) jau ir nospriedusi, ka personas, kuras savu profesion?lo darb?bu ir veikušas savas pilson?bas dal?bvalst? un tikai p?c aiziešanas pensij? ir izmantojušas savas ties?bas uztur?ties cit? dal?bvalst?, turkl?t bez jebk?da nol?ka str?d?t taj? algotu darbu, nevar pamatoties uz darba ??m?ju br?vu p?rvietošanos.

53 ?emot v?r? pamata lietas faktus, kas izriet no iesniedz?jtiesas l?muma, š?iet, ka tas t? ir Riflera gad?jum?.

54 T? k? uz pamata lietu neattiecas EKL 39. pants, j?mekl?, k?da EK l?guma ties?bu norma ir piem?rojama Riflera situ?cij?.

55 K? V?cijas pilsonim Rifleram ir Eiropas Savien?bas pilso?a statuss, kas noteikts ar EKL 17. panta 1. punktu, un t?d?? vi?š var pamatoties uz ties?b?m, kuras tiek pieš?irtas person?m ar šo statusu, ?paši ties?b?m br?vi p?rvietoties un dz?vot dal?bvalst?s, ko paredz EKL 18. panta 1. punkts (šaj? sakar? skat. 2008. gada 22. maija spriedumu liet? C?499/06 *Nerkowska*, Kr?jums, l?3993. lpp., 22. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Zablocka?Weyhermüller*, 26. punkts).

56 Uz t?du situ?ciju, k?d? ir Riflers, attiecas Eiropas Savien?bas pilso?u ties?bas br?vi p?rvietoties un dz?vot dal?bvalsts teritorij?. Persona, kura p?c aiziešanas pensij? pamet pilson?bas dal?bvalsti, kur? t? ir veikusi visu savu profesion?lo darb?bu, lai p?rceltos uz dz?vi cit? dal?bvalst?, izmanto ties?bas, kas EKL 18. panta 1. punkt? ir paredz?tas visiem Savien?bas pilso?iem – ties?bas br?vi p?rvietoties un dz?vot citas dal?bvalsts teritorij? (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Turpeinen*, 16.–19. punkts).

57 J?nor?da, ka, kaut ar? iesniedz?jtiesa sav? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu nav atsaukusies uz EKL 18. pantu, šis apst?klis nav š??rslis tam, lai Tiesa valsts tiesai sniegtu visus Kopien? ties?bu interpret?cijas elementus, kas tai var b?t noder?gi, izlemjot t?s izties?jamo lietu, neatkar?gi no t?, vai š? tiesa tos sav? jaut?jum? ir min?jusi vai ne (šaj? sakar? skat. 1990. gada 12. decembra spriedumu liet? C?241/89 *SARPP, Recueil*, l?4695. lpp., 8. punkts; 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?152/03 *Ritter?Coulais*, Kr?jums, l?1711. lpp., 29. punkts, un 2007. gada 26. apr??a spriedumu liet? C?392/05, Kr?jums, l?3505. lpp., 64. punkts).

58 L?dz ar to Riflera situ?cija ir j?p?ta, ?emot v?r? EKL 18. pant? paredz?t?s Eiropas Savien?bas pilso?u ties?bas br?vi p?rvietoties un dz?vot dal?bvalsts teritorij?.

59 Visbeidzot attiec?b? uz EKL 12. pantu š? panta pirmaj? da?? ir noteikts, ka, piem?rojot L?gumu un neskarot taj? paredz?tos ?pašos noteikumus, ir aizliegta jebk?da diskrimin?cija pilson?bas d??. Turkl?t no pastv?g?s judikat?ras izriet, ka EKL 12. pant? paredz?tais nediskrimin?cijas princips prasa, lai sal?dzin?m?s situ?cij?s neb?tu atš?ir?gas attieksmes, ja vien š?da attieksme nav objekt?vi attaisnojama (2005. gada 12. j?lija spriedums liet? C?403/03 *Schempp*, Kr?jums, l?6421. lpp., 28. punkts).

– Par atbilst?bu EKL 18. pantam

60 Uzdodot jautājumu, iesniedzot tiesa būtībā vai EKL 18. pantam ir pretrunā dalībvalsts regulējums, kas saista tiesību samazināt ienākumu nodokļa apmēru atbilstoši veiktajam veselības apdrošināšanas iemaksām piešķiršanu ar nosacījumu, ka šīs iemaksas ir veiktas šajā dalībvalstī, pamatojoties uz valsts tiesību normām, un atsaka šāda nodokļa atvieglojuma piešķiršanu, ja iemaksas, kas var tikt atskaitītas no ienākumu nodokļa šajā dalībvalstī, tika veiktas citas dalībvalsts obligātās veselības apdrošināšanas sistēmas ietvaros.

61 Vispirms ir jānorāda, ka šis jautājuma ietvaros iesniedzot tiesa pamatojas uz hipotēzi, ka veselības apdrošināšanas iemaksas, kuras tiek līgts ņemt vērā pamata lietā, lai samazinātu nodokli, nodokļu ziņā vāļ nav tikušas ņemtas vērā dalībvalstī, kur tās tika veiktas.

62 Kā izriet no Tiesas judikatūras, Eiropas Savienības pilsoņa statuss ir dalībvalstu pilsoņu pamatstatuss, kas tiem no šiem pilsoņiem, kuri atrodas tajā pašā situācijā, neatkarīgi no viņu pilsonības un neņemot vērā izņēmumus, kas šajā sakarā ir paši paredzēti, Līguma *ratione materiae* piemērošanas jomā. Tādējādi saņemtu tādus pašus tiesisku attieksmi (skat. it paši 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-224/02 *Pusa, Recueil*, I-5763. lpp., 16. punkts; 2007. gada 11. septembra spriedumu lietā C-76/05 *Schwarz un Gootjes/Schwarz*, Krājums, I-6849. lpp., 86. punkts, kā arī 2008. gada 16. decembra spriedumu lietā C-524/06 *Huber*, Krājums, I-0000. lpp., 69. punkts).

63 To situāciju skaitā, kas ietilpst Kopienas tiesību piemērošanas jomā, ietilpst situācijas, kuras ir saistītas ar Līguma garantēto pamatbrīvību izmantošanu, it paši tās, kas ir saistītas ar EKL 18. pantā paredzēto pārvietošanās un uzturēšanās brīvību dalībvalstu teritorijā (iepriekš minētie spriedumi lietā *Pusa*, 17. punkts, kā arī *Schwarz un Gootjes/Schwarz*, 87. punkts).

64 Ja uz Eiropas Savienības pilsoni visās dalībvalstīs būtu jāattiecināta tās pats tiesiskais režīms kā tas, kāds tiek piemērots attiecīgā dalībvalstu pilsoņiem, kuri atrodas tajā pašā situācijā, ar tiesību brīvību pārvietoties nebūtu saderīgs tas, ka pret Eiropas Savienības pilsoni dalībvalstī, kuras pilsonis viņš ir, būtu mazāk labvēlīga attieksme nekā tad, ja viņš nebūtu izmantojis Līguma paredzētos atvieglojumus attiecībā uz tiesību brīvību pārvietoties (skat. pārcelšanas analoģijas attiecībā uz attieksmi Savienības pilsoņa dalībvalstī iepriekš minēto spriedumu lietā *Pusa*, 18. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Schwarz un Gootjes/Schwarz*, 88. punkts, kā arī 2007. gada 11. septembra spriedumu lietā C-318/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-6957. lpp., 127. punkts).

65 Šie atvieglojumi nebūtu pilnībā efektīvi, ja kādas dalībvalsts pilsoni no to izmantošanas varētu atturēt šķēršļi, ko viņam attiecībā uz uzturēšanās tiesību izmantošanu rada izcelsmes valsts tiesību akti, sodot viņu par to, ka viņš tos ir izmantojis (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Pusa*, 19. punkts; skat. arī 2006. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-192/05 *Tas/Hagen un Tas*, Krājums, I-10451. lpp., 30. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Zablocka-Weyhermüller*, 34. punkts).

66 Līdz ar to ir jānosaka, vai tās regulējums, kāds ir minēts pamata lietā, Kopienas pilsoņu vidū, kuri atrodas tajā pašā situācijā, rada atšķirīgu attieksmi, kas rada nelabvēlīgāku situāciju tiem, kuri ir izmantojuši tiesības brīvību pārvietoties, un vai, ja tas tā ir, šāda atšķirīga attieksme attiecīgā gadījumā ir pamatota.

67 Pamata lietā apskatāmais regulējums rada atšķirīgu attieksmi starp nodokļu maksātājiem rezidentiem atkarībā no tā, vai veselības apdrošināšanas iemaksas, kas var radīt Polijā maksājama ienākumu nodokļu apmēra atskaitījumu, ir vai nav tikušas veiktas valsts obligātās veselības apdrošināšanas sistēmas ietvaros. Piemērojot šādu regulējumu, vienīgi tie nodokļu maksātāji, kuru veselības apdrošināšanas iemaksas ir veiktas dalībvalstī, kura apliek ar

nodokļiem, var izmantot tiesības samazināt pamata lietājamo nodokli.

68 Tomēr attiecībā uz vienu ienākumu aplikšanu ar nodokli Polijā ir jānorāda, ka nodokļu maksātāji rezidenti, kuri veic iemaksas Polijas veselības apdrošināšanas sistēmā, un tie nodokļu maksātāji, kuri veic iemaksas citas dalībvalsts obligātajā veselības apdrošināšanas sistēmā, objektīvi neatrodas dažādu situācijās, kas varētu izskaidrot šādu dažādas attieksmes piemērošanu atkarībā no iemaksu veikšanas vietas.

69 Situācija, kādā atrodas nodokļu maksātājs, kurš ir pensijā, – kā Riflers, kurš pastāvīgi uzturas Polijā un saņem pensijas maksājumu citas dalībvalsts obligātajā veselības apdrošināšanas sistēmā ietvaros, – un situācija, kādā atrodas Polijas pensionārs, kurš ar pastāvīgi uzturas Polijā, tomēr pensiju saņem Polijas veselības apdrošināšanas sistēmā ietvaros, ir salīdzināmas attiecībā uz nodokļu aplikšanas principiem tiktāl, cik tātāl Polijā abās situācijās pastāv neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums.

70 Tādā vienu ienākumu aplikšana ar nodokļiem šajā dalībvalstī ir jāveic atbilstoši vienādiem principiem un līdz ar to arī, pamatojoties uz vienādiem nodokļu atvieglojumiem, proti, pamata lietas ietvaros tās ir tiesības uz ienākumu nodokļa samazinājumu.

71 Turklāt ir jānorāda, ka Riflera situācijā iemaksas, kuras viņš veic Vācijā, attiecas uz Vācijas obligāto veselības apdrošināšanas sistēmu. Šīs iemaksas tiek tieši atskaitītas no viņa gājumiem ienākumiem, proti, darba devēja pensijas un darbspējības pensijas, un pārskaitītas uz Vācijas veselības apdrošināšanas iestādi. Pēc tam, kad Riflers bija pārcēlies uz dzīvi Polijā, viņš turpināja saņemt darba devēja pensiju un darbspējības pensiju no Vācijas un atbilstoši Regulas Nr. 1408/71 28. un 28.a pantam viņam Polijā ir tiesības saņemt veselības pakalpojumus, kuru izmaksas viņam tiek ņemtas vērā viņa Vācijas veselības apdrošināšanā.

72 Jūzskata, ka tiktāl, cik tātāl pamata lietājamo valsts tiesiskais regulējums saista nodokļu atvieglojumu, kas ir saistīts ar veselības apdrošināšanas iemaksām, ar nosacījumu, ka šīs iemaksas ir tikušas veiktas Polijas veselības apdrošināšanas iestādē, un līdz ar to liedz minēto atvieglojumu nodokļu maksātājiem, kuri ir veikuši iemaksas citas dalībvalsts iestādē, tas tādēļ nodokļu maksātājiem kā Rifleram, kurš ir izmantojis tiesības brīvi pārvietoties, pamatot dalībvalsti, kurā viņš ir veicis visu savu profesionālo darbību, lai apmestos uz dzīvi Polijā, rada nelabvēlīgu situāciju.

73 Tāpat tās valsts tiesiskais regulējums, kas ir nelabvēlīgs atsevišķiem valsts pilsoņiem tikai tādā, ka viņi ir izmantojuši savas tiesības brīvi pārvietoties un uzturties citā dalībvalstī, ir EKL 18. panta 1. punktā ikvienam Eiropas Savienības pilsonim atzīto brīvību ierobežojums.

74 Šādu ierobežojumu no Kopienu tiesību viedokļa var attaisnot tikai tad, ja tas ir pamatots ar objektīviem vispārējo interešu apsvērumiem, kas nav atkarīgi no attiecīgo personu pilsonības un ir samērīgi ar mērķi, ko valsts tiesības leģitīmi tiecas sasniegt (2006. gada 18. jūlija spriedums lietā C-406/04 *De Cuyper*, Krājums, I-6947. lpp., 40. punkts; iepriekš minētie spriedumi lietā *Tas/Hagen* un *Tas*, 33. punkts, kā arī lietā *Zablocka/Weyhermüller*, 37. punkts).

75 Līdz ar to ir jānosaka, vai ir objektīvi kritēriji, kas attaisnotu atšķirīgu aplikšanu ar nodokļiem, kāda tiek piemērota pamata lietā.

76 Polijas valdība šajā sakarā nav izvirzījusi argumentus.

77 Tomēr iesniedzējtiesa vaicā, vai fakts, ka nodokļu maksātāji, kuri ir veikuši savas obligātas veselības apdrošināšanas iemaksas šī valsts iestādēs un nepiedalās Polijas veselības apdrošināšanas sistēmā finansēšanā, jo šī valsts iestāde atmaksā, proti, pārskaita Polijas

Republikas Valsts Veselības fondā vienīgi tās veselības pakalpojumu izmaksas, kurus šie nodokļu maksātāji ir veikuši Polijā, var būt objektīvs un pietiekams pamatojums atšairgāi aplikšanai ar nodokļiem, kas izriet no Likuma par ienākumu nodokli 27.b panta.

78 Šādiem pamatojuma apstākļiem nevar piekrist. Apstāklis, ka, pirmkārt, Vācijas obligātās apdrošināšanas iestāde sedz vienīgi tās pakalpojumu izmaksas, kurus Riflers patiešmā ir samaksājis, un ka, otrkārt, ja Riflers neizmanto veselības pakalpojumus, šīs izmaksas netiek novirzītas Polijas veselības apdrošināšanas sistēmas finansējumam, nevar pamatot tādus ierobežojumus, kāds tiek apskatīts pamata lietā.

79 Kā to pamatoti norāda iesniedzējtiesa, kā arī Komisija un EBTA Uzraudzības iestāde, fakts, ka Vācijas pilsoņiem, kuri pastāvīgi uzturas Polijā, sniegto veselības pakalpojumu izmaksas Polijas Valsts veselības fondam atmaksā kompetentā Vācijas apdrošināšanas iestāde, izriet no apvienota Kopienas tiesiskā regulējuma attiecībā uz sociālās nodrošinājuma sistēmu koordināciju, kā arī Regulas Nr. 1408/71 28. un 28.a panta, kā arī Regulas Nr. 574/72 95. panta redakciju, kura grozīta un atjaunināta ar Regulu Nr. 118/97, piemērošanas.

80 No pamata lietas izriet, ka, lai gan tādā Vācijas pilsoņa kā Riflers veselības apdrošināšanas izmaksas netiek tieši veiktas Polijas Valsts veselības fondā, medicīniskās izmaksas, kas ir radušās šim pilsonim, nav jāuzņemas Polijas veselības sistēmā.

81 Atvasinātā tiesiskā regulējuma, ar kuru tiek koordinētas dalībvalstu sociālās nodrošinājuma sistēmas, mērķis ir aizsargāt personu, kuras pārvietojas Eiropas Savienībā, sociālās tiesības un nodrošināt, ka viņu tiesības saņemt sociālās nodrošinājuma pakalpojumus netiek ietekmētas tādā vien, ka tās ir izmantojušas pārvietošanās brīvību. Ja dalībvalstis attiecībā uz minēto pakalpojumu nodokļu režīmu varētu personām, kas saņem sociālās nodrošinājuma pakalpojumus citās dalībvalstīs veselības sistēmā ietvaros, radīt nelabvēlīgu situāciju, tās tiktu atturētas no šīs brīvības izmantošanas.

82 Šajā sakarā 1996. gada 27. jūnija spriedumā lietā C-107/94 *Asscher*, (Krājums, I-3089. lpp., 64. punkts) Tiesa uzskatīja, ka nelabvēlīga nodokļu režīma piemērošana, proti, paaugstinātas nodokļu likmes piemērošana nodokļu maksātājiem nerezidentiem, kuri neveic izmaksas Nīderlandes sociālās nodrošinājuma sistēmā, ir pretrunā Līguma 52. pantam un to nevar pamatot ar to, vai persona piedalās vai nepiedalās attiecīgajā valsts sociālās nodrošinājuma sistēmā. Šajā sakarā Tiesa norādīja, ka dalībvalsts, kurā tiek veiktas sociālās izmaksas, tiek noteikta, vienkrīši piemērojot Regulā Nr. 1408/71 noteikto sistēmu. Jo, ja fakts, ka konkrētiem nodokļu maksātājiem nav jāpiedalās attiecīgajā sociālās nodrošinājuma sistēmā, no kā izrietētu, ka izmaksas šajā sistēmā nebūtu jāatskaita no viņu ienākumiem attiecīgajā dalībvalstī, būtu pamatots, tas varētu rasties, vienīgi piemērojot Regulā 1408/71 noteiktu vispārēju un saistošu sistēmu attiecībā uz piemērojamo tiesību aktu noteikšanu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Asscher*, 60. punkts).

83 Tiesa precizēja, ka fakts, ka dalībvalstīm nav rīcības brīvības noteikt, cik tāl ir piemērojami šīs vai citas dalībvalsts tiesību akti, jo tām ir jāievēro spēkā esošās Kopienas tiesību normas, nepieļauj, ka dalībvalsts, piemērojot nodokļu pasākumus, patiesībā vālas kompensēt to, ka persona nepiedalās un neveic izmaksas tās sociālās nodrošinājuma sistēmā (iepriekš minētais spriedums lietā *Asscher*, 61. punkts).

84 Kā to norāda Komisija un EBTA Uzraudzības iestāde, tādā pati argumentācija pēc analoģijas ir piemērojama tiesību uz nodokļa samazinājumu piemērošanai attiecīgajiem nodokļu maksātājiem, kuri neveic izmaksas, pamata lietas ietvaros.

85 Līdz ar to tiklīdz, ciklīdz noteikumi, kas attiecas gan uz pilsoņu, kuri ir izmantojuši brīvību

uztur?ties cit? dal?bvalst?, dal?bu attiec?gaj? soci?l?s apdrošin?šanas sist?m?, gan uz ar šo sist?mu saist?to soci?lo iemaksu veikšanu, ir tieši noteikti ar Regulas Nr. 1408/71 ties?bu norm?m, j?uzskata, ka dal?bvalsts nevar attiekties maz?k labv?l?gi pret to nodok?u maks?t?ju rezidentu uztur?šanas un aplikšanu ar nodok?iem, kuri, pamatojoties uz š?s regulas noteikumiem, ir veikuši iemaksas citas dal?bvalsts soci?l?s apdrošin?šanas sist?m?.

86 T? k? pamata liet? apl?kojamais tiesiskais regul?jums rada EKL 18. panta ierobežojumu, kas nav objekt?vi pamatojams, nav nepieciešams lemt par š? regul?juma atbilst?bu EKL 12. pantam.

87 Š?dos apst?k?os uz uzdoto jaut?jumu j?atbild, ka EKL 18. pantam ir pretrun? dal?bvalsts regul?jums, kas saista ties?bu samazin?t ien?kumu nodokli atbilstoši veiktaj?m vesel?bas apdrošin?šanas iemaks?m pieš?iršanu ar nosac?jumu, ka š?s iemaksas ir veiktas šaj? dal?bvalst?, pamatojoties uz valsts ties?bu norm?m, un atsaka š?da nodok?a atvieglojuma pieš?iršanu, ja iemaksas, kas var tikt atskait?tas no ien?kumu nodok?a šaj? dal?bvalst?, tiek veiktas citas dal?bvalsts oblig?t?s vesel?bas apdrošin?šanas sist?mas ietvaros.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

88 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

**EKL 18. panta 1. punktam ir pretrun? dal?bvalsts regul?jums, kas saista ties?bu samazin?t ien?kumu nodokli atbilstoši veiktaj?m vesel?bas apdrošin?šanas iemaks?m pieš?iršanu ar nosac?jumu, ka š?s iemaksas ir veiktas šaj? dal?bvalst?, pamatojoties uz valsts ties?bu norm?m, un atsaka š?da nodok?a atvieglojuma pieš?iršanu, ja iemaksas, kas var tikt atskait?tas no ien?kumu nodok?a šaj? dal?bvalst?, tiek veiktas citas dal?bvalsts oblig?t?s vesel?bas apdrošin?šanas sist?mas ietvaros.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – po?u.