

Sprawa C-314/08

Krzysztof Filipiak

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu)

Przepisy prawa w dziedzinie podatku dochodowego – Prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania składek na ubezpieczenie społeczne – Obniżenie podatku dochodowego o kwotę zapłaconych składek na ubezpieczenie zdrowotne – Odmowa, w przypadku gdy składki płacone są w innym państwie członkowskim niż państwo opodatkowania – Zgodność z art. 43 WE i 49 WE – Wyrok krajowego Trybunału Konstytucyjnego – Niekonstytucyjność przepisów krajowych – Odroczenie daty utraty mocy obowiązującej tych przepisów – Pierwzeństwo prawa wspólnotowego – Skutki dla sądu krajowego

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy*

(art. 43 WE, 49 WE)

2. *Prawo wspólnotowe – Pierwzeństwo – Sprzeczne prawo krajowe – Niestosowanie istniejących przepisów z mocy prawa*

1. Artykuły 43 WE i 49 WE sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego podatnik będący rezydentem może dochodzić, po pierwsze, odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty składek na ubezpieczenie społeczne zapłaconych w trakcie roku podatkowego, i po drugie, obniżenia należnego podatku o kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w tym okresie, tylko wtedy gdy rzeczne składki zostały zapłacone w państwie członkowskim opodatkowania, podczas gdy takich korzyści odmawia się, gdy składki zostały zapłacone w innym państwie członkowskim, nawet wówczas gdy nie zostały one odliczone w tym ostatnim państwie członkowskim.

Uregulowanie takie wprowadza różnicę w traktowaniu podatników będących rezydentami. W istocie podatnik, który ma miejsce zamieszkania w państwie członkowskim opodatkowania, lecz prowadzi działalność gospodarczą w innym państwie członkowskim, w którym podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu i obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu, nie może odliczyć kwoty zapłaconych składek od podstawy opodatkowania lub obniżyć kwoty podatku należnego w państwie członkowskim opodatkowania o kwotę tych składek, a zatem jest traktowany w sposób mniej korzystny niż każdy inny podatnik, który ma miejsce zamieszkania w danym państwie, lecz ogranicza swoją działalność gospodarczą do terytorium tego państwa, płacąc przy tym obowiązkowe składki na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne w właściwej krajowej instytucji publicznej. Tymczasem podatnicy będący rezydentami nie znajdują się w obiektywnie różnych sytuacjach w odniesieniu do opodatkowania ich dochodu w państwie członkowskim opodatkowania, co mogłoby uzasadniać tego rodzaju różnice w traktowaniu w

zależności od miejsca płaconia, ponieważ podlegają oni nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim. W ten sposób opodatkowanie ich dochodu w państwie członkowskim, w którym objęci są krajowymi systemami ubezpieczeń zdrowotnych i społecznych, powinno być dokonywane według tych samych zasad, a w konsekwencji – przy uwzględnieniu tych samych ulg podatkowych. W tych okolicznościach odmowa przyznania podatnikowi będącemu rezydentem danych korzyści podatkowych może zniechęcić tego podatnika do korzystania ze swobód przedsiębiorczości i świadczenia usług, o których mowa w art. 43 WE i 49 WE, oraz stanowi ograniczenie tych swobód.

(por. pkt 66–71, 74; pkt 1 sentencji)

2. W zakresie w jakim prawo wspólnotowe sprzeciwia się przepisom krajowym, zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego zobowiązuje sąd krajowy do stosowania prawa wspólnotowego i do odstąpienia od stosowania sprzecznych z nim przepisów krajowych, niezależnie od wyroku krajowego sądu konstytucyjnego, który odracza utratę mocy obowiązujących tych przepisów, uznanych za niekonstytucyjne.

(por. pkt 85; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 19 listopada 2009 r. (*)

Przepisy prawa w dziedzinie podatku dochodowego – Prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania składek na ubezpieczenie społeczne – Obniżenie podatku dochodowego o kwoty zapłaconych składek na ubezpieczenie zdrowotne – Odmowa, w przypadku gdy składki płacone są w innym państwie członkowskim niż państwo opodatkowania – Zgodność z art. 43 WE i 49 WE – Wyrok krajowego Trybunału Konstytucyjnego – Niekonstytucyjność przepisów krajowych – Odroczenie daty utraty mocy obowiązujących tych przepisów – Pierwszeństwo prawa wspólnotowego – Skutki dla sądu krajowego

W sprawie C-314/08

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polska) postanowieniem z dnia 30 maja 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 lipca 2008 r., w postępowaniu:

Krzysztof Filipiak

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes drugiej izby, pełniący obowiązki prezesa trzeciej izby,

A. Rosas (sprawozdawca) i A. Ó Caoimh, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE i 49 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy K. Filipiakiem, obywatelem polskim podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, a Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie odmówienia przez polski organ podatkowy przyznania K. Filipiakowi korzyści podatkowych związanych ze składkami na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne płatnymi w danym roku podatkowym. Spór dotyczy sytuacji, gdy rzeczony składki są płacone w innym państwie członkowskim niż państwo opodatkowania, podczas gdy takie korzyści podatkowe są przyznawane podatnikom, których składki są płacone w państwie członkowskim opodatkowania.

Krajowe ramy prawne

3 Artykuł 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, że:

„Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”.

4 Zgodnie z art. 8 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej:

„1. Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej”.

5 Artykuł 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, że:

„1. Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

2. Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny”.

6 Artyku? 91 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, ?e:

- „1. Ratyfikowana umowa mi?dzynarodowa, po jej og?oszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi cz??? krajowego porz?dku prawnego i jest bezpo?rednio stosowana, chyba ?e jej stosowanie jest uzale?nione od wydania ustawy.
2. Umowa mi?dzynarodowa ratyfikowana za uprzedni? zgod? wyra?on? w ustawie ma pierwsze?stwo przed ustaw?, je?eli ustawy tej nie da si? pogodzi? z umow?.
3. Je?eli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolit? Polsk? umowy konstytuuj?cej organizacj? mi?dzynarodow?, prawo przez ni? stanowione jest stosowane bezpo?rednio, maj?c pierwsze?stwo w przypadku kolizji z ustawami”.

7 Zgodnie z art. 188 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej:

„Trybuna? Konstytucyjny orzeka w sprawach:

- 1) zgodno?ci ustaw i umów mi?dzynarodowych z Konstytucj?,
- 2) zgodno?ci ustaw z ratyfikowanymi umowami mi?dzynarodowymi, których ratyfikacja wymaga?a uprzedniej zgody wyra?onej w ustawie;
- 3) zgodno?ci przepisów prawa, wydawanych przez centralne organy pa?stwowe, z Konstytucj?, ratyfikowanymi umowami mi?dzynarodowymi i ustawami,
- 4) zgodno?ci z Konstytucj? celów lub dzia?alno?ci partii politycznych,
- 5) skargi konstytucyjnej, o której mowa w art. 79 ust. 1”.

8 Artyku? 190 ust. 1–4 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej ma nast?puj?c? tre??:

„1. Orzeczenia Trybuna?u Konstytucyjnego maj? moc powszechnie obowi?zuj?c? i s? ostateczne.

[...]

3. Orzeczenie Trybuna?u Konstytucyjnego wchodzi w ?ycie z dniem og?oszenia, jednak Trybuna? Konstytucyjny mo?e okre?li? inny termin utraty mocy obowi?zuj?cej aktu normatywnego. Termin ten nie mo?e przekroczy? osiemnastu miesi?cy, gdy chodzi o ustaw?, a gdy chodzi o inny akt normatywny – dwunastu miesi?cy [...].
4. Orzeczenie Trybuna?u Konstytucyjnego o niezgodno?ci z Konstytucj?, umow? mi?dzynarodow? lub z ustaw? aktu normatywnego, na podstawie którego zosta?o wydane prawomocne orzeczenie s?dowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygni?cie w innych sprawach, stanowi podstaw? do wznowienia post?powania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygni?cia na zasadach i w trybie okre?lonych w przepisach w?a?ciwych dla danego post?powania.”

9 Artyku? 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176, z p?ó?n. zm., zwanej dalej „ustaw? o podatku dochodowym od osób fizycznych”), który ustanawia zasad? nieograniczonego obowi?zku podatkowego, przewiduje:

„Osoby fizyczne, je?eli maj? miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów [...]”.

10 Artykuł 26 ust. 1 pkt 2 tej ustawy stanowi:

„Podstawą obliczenia podatku, z zastrzeżeniem art. 24 ust. 3, art. 29–30c oraz art. 30e, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1, 2, 4, 4a–4e, ust. 6 lub art. 24b ust. 1 i 2, lub art. 25, po odliczeniu kwot:

[...]

2) składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych [Dz.U. nr 137, poz. 887, ze zm., zwanej dalej „ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych”]:

a) zapłaconych w roku podatkowym bezpośrednio na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe podatnika oraz osób z nim współpracujących,

b) potrąconych w roku podatkowym [...] ze środków podatnika [...]”.

11 Artykuł 27b o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi:

„1. Podatek dochodowy, obliczony zgodnie z art. 27 lub art. 30c, w pierwszej kolejności ulega obniżeniu o kwotę składowki na ubezpieczenie zdrowotne, o którym mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [Dz.U. nr 210, poz. 2135, zwanej dalej „ustawą o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych”]:

1) opłaconej w roku podatkowym bezpośrednio przez podatnika zgodnie z przepisami o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych,

2) pobranej w roku podatkowym przez podatnika zgodnie z przepisami o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych,

[...]

2. Kwota składek na ubezpieczenie zdrowotne, o której zmniejsza się podatek, nie może przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru tej składowki.

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym K. Filipiak, obywatel polski, prowadzi działalność gospodarczą w Niderlandach jako wspólnik spółki osobowej prawa niderlandzkiego, której struktura organizacyjna odpowiada spółce jawnej prawa polskiego.

13 Z postanowienia odsyłającego wynika również, że K. Filipiak podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, co sugerowałoby, że jego miejsce zamieszkania znajduje się w tymże państwie członkowskim, stosownie do art. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

- 14 W Niderlandach K. Filipiak opłaca wymagane składki z tytułu ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego zgodnie z przepisami niderlandzkimi.
- 15 Pismem z dnia 28 czerwca 2006 r. K. Filipiak zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu stosowania prawa podatkowego.
- 16 We wniosku o udzielenie interpretacji K. Filipiak zauważył, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uniemożliwiają mu odliczenie od podstawy opodatkowania kwoty składek zapłaconych w Niderlandach z tytułu ubezpieczenia społecznego oraz obniżenie podatku o kwotę zapłaconych w Niderlandach składek na ubezpieczenie zdrowotne. Podnosi, że takie przepisy mają dyskryminacyjny charakter oraz że w tych okolicznościach należy je pominiąć i zastosować bezpośrednio prawo wspólnotowe.
- 17 W odpowiedzi na wniosek o udzielenie interpretacji, postanowieniami z dnia 2 sierpnia 2007 r., Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu uznał stanowisko K. Filipiaka za nieuzasadnione.
- 18 Organ ten wskazał, że na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jedynie składki przewidziane w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych mogą zostać odliczone od podstawy opodatkowania oraz że na podstawie art. 27b ust. 1 tej ustawy jedynie składki na ubezpieczenie zdrowotne przewidziane w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych mogą zostać odliczone od podatku. Składki zapłacone na podstawie prawa niderlandzkiego nie spełniają kryteriów ustalonych w tych przepisach, nie mogą więc zostać odliczone, odpowiednio, od podstawy opodatkowania i od podatku dochodowego w Polsce.
- 19 Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, po rozpatrzeniu zażaleń wniesionych przez K. Filipiaka, utrzymał w mocy postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu z dnia 2 sierpnia 2007 r.
- 20 K. Filipiak wniosł do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu skargi na te decyzje, które uznał za sprzeczne w szczególności z art. 26 ust. 1 pkt 2 i art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z art. 39 ust. 2 WE i z art. 3 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie, w brzmieniu nadanym mu przez rozporządzenie Rady (WE) nr 118/97 z dnia 2 grudnia 1996 r. (Dz.U. 1997, L 28, s. 1), w brzmieniu zmienionym przez rozporządzenie (WE) nr 647/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. L 117, s. 1, zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1408/71”), oraz z licznymi przepisami Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.
- 21 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu twierdzi, że w niniejszej sprawie nie zostały spełnione ustanowione w art. 39 WE przesłanki naruszenia swobody przemieszczania się pracowników. Podkreśla w tym zakresie, że skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym jako współnik spółki jawnej z siedzibą w Niderlandach pracuje na własny rachunek i nie wykonuje pracy, w której podlegałby poleceniom i kontroli innej osoby. W związku z tym nie można go uznać za „pracownika” w rozumieniu art. 39 WE.
- 22 Sąd krajowy uważa za nieodzwonne dokonanie oceny, czy sporne przepisy są zgodne z przepisem, którego K. Filipiak nie przywołał, a mianowicie z art. 43 WE, w sytuacji gdy wyliczają one możliwość, aby podatnik podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi

podatkowemu od całości dochodów i prowadzący działalność gospodarczą na terytorium innego państwa członkowskiego mógł odliczyć od podstawy opodatkowania kwoty obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne i obniżyć podatek dochodowy o kwoty obowiązkowych składek na ubezpieczenie zdrowotne płaconych w Niderlandach, chociaż składowe te nie zostały odliczone w tym ostatnim państwie członkowskim.

23 Sąd ten wskazuje, że Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się już co do kwestii zgodności art. 26 ust. 1 pkt 2 i art. 27b ustawy o podatku dochodowym z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej.

24 W wyroku z dnia 7 listopada 2007 r. (K 18/06, Dz.U. z 2007 r., nr 211, poz. 1549) Trybunał Konstytucyjny orzekł bowiem, że w zakresie w jakim sporne przepisy podatkowe odmawiają podatnikom, o których mowa w art. 27 ust. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, możliwości odliczenia od dochodu i od podatku należnego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, w sytuacji gdy składowe te nie zostały odliczone w państwie członkowskim, na terenie którego ta działalność była wykonywana, przepisy te są niezgodne z zasadą równości wobec prawa wyrażoną w art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w związku z zasadą sprawiedliwości społecznej, o której mowa w art. 2 Konstytucji.

25 W tym samym wyroku, na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Trybunał Konstytucyjny postanowił odroczyć datę utraty mocy obowiązujących przepisów uznanych za sprzeczne z Konstytucją na dzień inny niż dzień ogłoszenia wyroku, mianowicie na dzień 30 listopada 2008 r.

26 W tej sytuacji Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy unormowania wynikające z art. 43 ust. 1 i 2 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one polskim przepisom krajowym przyjętym w art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych ograniczającym prawo do obniżenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym wyjątkowo o kwoty składowe na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne zapłacone na podstawie przepisów prawa krajowego oraz art. 27b ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych ograniczającym prawo do obniżenia podatku dochodowego o kwoty składowe na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej wyjątkowo na podstawie przepisów prawa krajowego, w sytuacji gdy obywatel polski podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce od dochodów opodatkowanych w Polsce odprowadza także składowe na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne i zdrowotne w innym państwie członkowskim z tytułu prowadzonej tam działalności gospodarczej, a składowe te nie zostały odliczone w tym innym państwie członkowskim Unii Europejskiej od dochodu i od podatku?

2. Czy zasadę pierwszeństwa prawa wspólnotowego i unormowania wynikające z art. 43 ust. 1 i 2 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską należy interpretować w ten sposób, iż [mają one] prymat nad przepisami krajowymi przyjętymi w art. 91 ust. 2 i 3 i art. 190 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej [...], w zakresie w jakim na ich podstawie nastąpiło odroczenie wejścia w życie wyroku Trybunału Konstytucyjnego?”.

W przedmiocie dopuszczalności

Uwagi przedłożone Trybunałowi

- 27 Rząd polski wyraża wątpliwość co do możliwości orzekania przez Trybunał w przedmiocie pytania przedłożonych przez sąd krajowy.
- 28 Rząd ten podnosi również, że wykładnia prawa wspólnotowego, o którą wnioskuje sąd krajowy, i pytania zadane przez sąd krajowy nie są wystarczające co związane z przedmiotem sprawy przed sądem krajowym. Warunek, zgodnie z którym wyrok Trybunału powinien być niezbydny do tego, aby umożliwić sądowi krajowemu orzeczenie w rozpatrywanej przez niego sprawie, nie został spełniony. Ocena okoliczności faktycznych i prawnych przedstawionych przez sąd krajowy prowadzi bowiem do wniosku, że spór może, a nawet powinien być rozstrzygany wyłącznie na podstawie przepisów prawa krajowego.
- 29 Rząd polski uważa, że poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy przy orzekaniu w przedmiocie toczącego się przed nim sporu powinien brać pod uwagę sporne przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie w jakim mogą one stanowić naruszenie prawa podatnika do odliczenia w Polsce zapłaconych za granicą składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne.
- 30 Tymczasem w wyroku z dnia 7 listopada 2007 r. Trybunał Konstytucyjny przedstawił już odpowiedź na to pytanie, ponieważ orzekł, iż w sytuacji takiej jak przed sądem krajowym podatnik powinien mieć możliwość odliczenia kwoty składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne.
- 31 Zdaniem polskiego rządu wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 listopada 2007 r. stwierdza, że niezgodność spornych przepisów ustawowych z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej skutkuje ich niestosowaniem przez sądy, to znaczy ich całkowitą eliminację z porządku prawnego.
- 32 Okoliczność, że w wyroku z dnia 7 listopada 2007 r. Trybunał Konstytucyjny odroczył datę utraty mocy obowiązujących niekonstytucyjnych przepisów, nie oznacza, że przepisy uznane za niekonstytucyjne muszą być stosowane w okresie odroczenia wyznaczonym przez Trybunał Konstytucyjny. Nie można twierdzić, że do tej daty sporne przepisy są zgodne z Konstytucją, natomiast począwszy od tej daty powinny być one uznawane za niekonstytucyjne.
- 33 W związku z tym rząd polski twierdzi, że sąd krajowy powinien stosować art. 26 ust. 1 pkt 2 i art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z uwzględnieniem wykładni tych przepisów w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W toczącym się przed nim sprawie sąd krajowy powinien, opierając się na wykładni dokonanej przez Trybunał Konstytucyjny oraz na zasadach równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej, odmówić zastosowania spornych przepisów w zakresie, w jakim wyłączają one każde odliczenie składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, w wypadku gdy składowe nie zostały odliczone w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terytorium którego była prowadzona działalność gospodarcza i zostały zapłacone składowe.
- 34 W konsekwencji dla wydania orzeczenia w sprawie przed sądem krajowym nie jest konieczne udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy art. 43 WE sprzeciwia się przepisom takim jak przepisy sporne w postępowaniu przed tym sądem.
- 35 Jeżeli chodzi o drugie pytanie prejudycjalne, to zdaniem polskiego rządu wykładnia prawa wspólnotowego, o którą wniosł sąd krajowy, nie jest konieczna dla rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu z uwagi na oczywisty charakter tej wykładni.
- 36 Rząd polski podnosi, że sąd krajowy wydaje się wychodzić z założenia, iż odroczenie

utruty mocy obowiazujacej przepisow spornych w postepowaniu przed sadem krajowym w związku z zasadą ostatecznego charakteru orzecze Trybunału Konstytucyjnego uniemożliwia kontrolę zgodności tych przepisów z prawem wspólnotowym i odmowę ich zastosowania, jeżeli Trybunał Konstytucyjny stwierdziłby ich niezgodność z prawem wspólnotowym.

37 Tymczasem rząd polski uważa, że powyższe stanowisko jest nieprawidłowe ze względu na autonomiczny charakter poszczególnych rodzajów kontroli sądowej, czyli kontroli zgodności spornych przepisów z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej oraz kontroli zgodności tych przepisów z prawem wspólnotowym.

38 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego odraczające utratę mocy obowiązującej przepisów uznanych za niekonstytucyjne nie stoi na przeszkodzie sądowej kontroli tych przepisów pod względem ich zgodności z prawem wspólnotowym, a w wypadku kolizji norm nie zwalnia sądu krajowego z obowiązku powstrzymania się od stosowania rzeczonych przepisów, jeżeli zostałyby one uznane za niezgodne z prawem wspólnotowym. Artykuł 91 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nakłada bowiem na sąd krajowy obowiązek niestosowania przepisu prawa krajowego sprzecznego z prawem wspólnotowym.

39 W związku z tym, zdaniem rządu polskiego, niezależnie od możliwości niestosowania spornych przepisów, które zostały uznane za niekonstytucyjne, sąd krajowy, który stwierdza, że przepisy te są sprzeczne z art. 43 WE, jest w pełni władny odmówić, w sposób autonomiczny, stosowania ich przy rozstrzyganiu sporu, na podstawie prawa krajowego i ewentualnie na podstawie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego.

Ocena Trybunału

40 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach postępowania, o którym mowa w art. 234 WE, wyłącznie do sądu krajowego, przed którym toczy się spór i który wobec tego musi przyjąć na siebie odpowiedzialność za wydane orzeczenie, należy ocena, w świetle konkretnych okoliczności sprawy, czy orzeczenie prejudycjalne jest niezbędne do wydania przez niego wyroku, jak i czy pytania skierowane do Trybunału są istotne. W związku z tym jeżeli zadane pytania dotyczą wykądni prawa wspólnotowego, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 *PreussenElektra*, Rec. s. I-2099, pkt 38; z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-544/07 *Rüffler*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 36).

41 Jednakże Trybunał orzekł również, że w szczególnych okolicznościach to do Trybunału, w celu zweryfikowania jego własnej kompetencji, należy zbadanie okoliczności, w jakich sąd krajowy kieruje do niego wnioski (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 1981 r. w sprawie 244/80 *Foglia*, Rec. s. 3045, pkt 21; ww. wyroki: w sprawie *PreussenElektra*, pkt 39; w sprawie *Rüffler*, pkt 37).

42 Odmowa udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez sąd krajowy jest możliwa jedynie wtedy, gdy zadana wykądnia prawa wspólnotowego w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym lub też gdy problem ma charakter hipotetyczny albo gdy Trybunałowi nie przedstawiono okoliczności faktycznych i prawnych koniecznych do tego, aby mógł odpowiedzieć na zadane mu pytania w użyteczny sposób (zob. ww. wyroki: w sprawie *PreussenElektra*, pkt 39; w sprawie *Rüffler*, pkt 38).

43 W tym zakresie należy stwierdzić, że z postanowienia odsyłającego w sposób oczywisty wynika, że niezależnie od kwestii zgodności z Konstytucją przepisów spornych w postępowaniu

przed sądem krajowym sprawa przed tym sądem oraz pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczą kwestii zgodności z prawem wspólnotowym uregulowania, na podstawie którego odmawia się prawa do obniżenia podatku o zapłaconą kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne oraz prawa do odliczenia od podstawy opodatkowania zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy rzeczony składek został zapłacony w innym państwie członkowskim.

44 W ramach pytania drugiego, które stanowi konsekwencję pytania pierwszego, Trybunał ma wypowiedzieć się w kwestii konsekwencji, jakie dla sądu krajowego będzie miało stwierdzenie ewentualnej niezgodności z prawem wspólnotowym przepisów, które ponadto zostały uznane za sprzeczne z Konstytucją. W pytaniu tym sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy w wypadku gdyby art. 43 WE sprzeciwiał się przepisom takim jak przepisy sporne w toczącym się przed nim postępowaniu, zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego nakazywałaby sądowi krajowemu stosowanie prawa wspólnotowego i powstrzymanie się od stosowania spornych przepisów krajowych, i to nawet jeszcze przed datą, w której nastąpiłby skutki prawne wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 listopada 2007 r., w którym orzekł on o niezgodności rzeczonych przepisów z określonymi przepisami Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

45 Z uwagi na powyższe względnie nie jest oczywiste, że zadana wykładnia nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym lub że problem ma charakter hipotetyczny, lub też że Trybunał nie posiada wystarczającej wiedzy na temat okoliczności faktycznych i prawnych, aby odpowiedzieć na postawione mu pytania w użyteczny sposób.

46 Zadane pytania są zatem dopuszczalne.

Co do istoty

W przedmiocie pytania pierwszego

47 W ramach pierwszego pytania prejudycjalnego sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 43 WE sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego podatnik będący rezydentem może dochodzić, po pierwsze, odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty składek na ubezpieczenie społeczne zapłaconych w trakcie roku podatkowego, a po drugie, obniżenia należnego podatku o kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w tym okresie, tylko wtedy gdy rzeczony składek został zapłacony w państwie członkowskim opodatkowania, podczas gdy takich korzyści mu odmawia się, gdy składek został zapłacony w innym państwie członkowskim.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

48 Stanowisko rzędu polskiego odnośnie do pytania pierwszego można wywnioskować zasadniczo ze złożonych przez niego uwag w kwestii dopuszczalności, które zostały przedstawione w pkt 29–33 niniejszego wyroku.

49 Zdaniem Komisji Wspólnot Europejskich dokonany przez sąd krajowy opis sytuacji K. Filipiaka pozwala przyjąć, iż mógł on osobiście wykonywać czynności związane z działalnością tej spółki i sprawować nad nią kontrolę. Jego sytuacja na pierwszy rzut oka należy do zakresu art. 43 WE. Niemniej jednak art. 49 WE również może mieć znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu toczącego się przed sądem krajowym, ponieważ nie można wykluczyć, że K. Filipiak, zamieszkuje w Polsce, świadczy także swoje usługi na terytorium Niderlandów.

50 Komisja twierdzi, że przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, odmawiające podatnikom będącym rezydentami korzyści podatkowych z tytułu obowiązkowych składek na

ubezpieczenie, gdy składowki te zostały zapłacone w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska, wprowadzając obiektywnie nieuzasadnione ograniczenie zarówno w zakresie art. 43 WE, jak i art. 49 WE.

Odpowiedź Trybunału

51 Należy zauważyć, że formułując pytanie pierwsze, sąd krajowy ogranicza swój wniosek o dokonanie wykładni art. 43 WE tylko do wypadku, gdy obowiązkowe składowki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne zapłacone w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska nie zostały odliczone w tym pierwszym państwie członkowskim. Tym samym na pytanie to należy odpowiedzieć w oparciu o założenie, iż obowiązkowe składowki zapłacone w Niderlandach przez podatnika takiego jak K. Filipiak nie mogły zostać odliczone w tym innym państwie członkowskim.

– W przedmiocie właściwych przepisów traktatu WE

52 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie przedsiębiorcy w rozumieniu art. 43 WE jest pojęciem bardzo szerokim, oznaczającym, że obywatel wspólnotowy może uczestniczyć w sposób trwały i nieprzerwany w życiu gospodarczym państwa członkowskiego innego niż państwo jego pochodzenia (wyroki: z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. str. I-4165, pkt 25; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 26). W ten sposób zakresem swobody przedsiębiorcy (podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej) objęty może być obywatel wspólnotowy mający miejsce zamieszkania w jednym państwie członkowskim i posiadający w kapitale zakładowym spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim udział, który daje mu rzeczywisty wpływ na decyzje tej spółki i umożliwia decydowanie o jej działalności (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie N, pkt 27; wyroki: z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 22, 70; a także z dnia 2 października 2008 r. w sprawie C-360/06 Heinrich Bauer Verlag, Zb.Orz. s. I-7333, pkt 27).

53 Tak jak to podkreśla Komisja, sytuacja podatnika takiego jak K. Filipiak, będącego wspólnikiem spółki osobowej prawa niderlandzkiego o strukturze organizacyjnej odpowiadającej spółce jawnej prawa polskiego, pozwala przyjąć, że podatnik ten mógł osobiście pełnić funkcje związane z działalnością gospodarczą tej spółki oraz sprawować kontrolę nad jej działalnością.

54 Postanowienie odsyłające nie wskazuje jednak, czy sytuacja K. Filipiaka należy do zakresu stosowania art. 43 WE w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, to znaczy czy posiada on w spółce mającej siedzibę w innym państwie członkowskim udział umożliwiający mu wywieranie rzeczywistego wpływu na decyzje tej spółki i określenie jej działalności. W każdym wypadku do sądu krajowego należy ocena, czy tak w rzeczywistości jest oraz czy sytuacja K. Filipiaka należy do zakresu zastosowania art. 43 WE.

55 Ponadto, tak jak to podkreśla Komisja, postanowienie odsyłające nie wskazuje, czy podatnik taki jak K. Filipiak, poza sprawowaniem kontroli nad działalnością gospodarczą spółki niderlandzkiej, której jest wspólnikiem, świadczy również usługi na terytorium Niderlandów.

56 W związku z tym choć sytuacja ta może być objęta zakresem art. 43 WE, to może ona także być objęta zakresem przepisów traktatu dotyczących swobodnego świadczenia usług, ponieważ nie da się wykluczyć, iż K. Filipiak, podatnik mający miejsce zamieszkania w Polsce, nie tylko sprawuje kontrolę nad działalnością gospodarczą spółki niderlandzkiej, której jest wspólnikiem, lecz także świadczy usługi na terytorium Niderlandów.

57 Sytuacja podatnika takiego jak K. Filipiak może zatem zostać oceniona w świetle zasady

swobody przedsi?biorczo?ci, ustanowionej w art. 43 WE, oraz zasady swobodnego ?wiadczenia us?ug, o której mowa w art. 49 WE.

– W przedmiocie istnienia ograniczenia swobód przep?ywu

58 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e wszystkie postanowienia traktatu dotycz?ce swobodnego przep?ywu osób maj? na celu u?atwienie obywatelom Wspólnoty wykonywania dzia?alno?ci zawodowej wszelkiego rodzaju na ca?ym terytorium Wspólnoty. Zabraniaj? one tak?e stosowania przepisów, które mog?yby stawia? ich w niekorzystnym po?o?eniu, gdyby chcieliby podj?? dzia?alno?? gospodarcz? na terenie innego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C?152/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I?39, pkt 21; z dnia 16 pa?dziernika 2008 r. w sprawie C?527/06 Renneberg, Zb.Orz. s. I?7735, pkt 43).

59 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przyznana obywatelom pa?stw cz?onkowskich swoboda przedsi?biorczo?ci oznacza dost?p obywateli do dzia?alno?ci na w?asny rachunek oraz mo?liwo?? jej wykonywania, na tych samych warunkach co warunki okre?lone przez ustawodawstwo pa?stwa cz?onkowskiego dla jego w?asn?ch obywateli. Swoboda przedsi?biorczo?ci obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przys?uguj?ce spó?kom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem jednego z pa?stw cz?onkowskich i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania dzia?alno?ci w danym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem spó?ki zale?nej, oddzia?u lub agencji (zob. wyroki: z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C?105/07 Lammers & Van Cleeff, Zb.Orz. s. I?173, pkt 18; a tak?e z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C?406/07 Komisja przeciwko Grecji, pkt 36).

60 Trybuna? wielokrotnie wskazywa? ju? tak?e, ?e nawet je?li brzmienie przepisów odnosz?cych si? do swobody dzia?alno?ci gospodarczej wskazuje, ?e maj? na celu w szczególno?ci zapewnienie mo?liwo?ci korzystania z traktowania krajowego w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, to jednocze?nie wspomniane przepisy sprzeciwiaj? si? temu, aby pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia utrudnia?o wykonywanie dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim przez swego obywatela albo spó?k? utworzon? zgodnie z jego ustawodawstwem, odpowiadaj?c? definicji z art. 48 WE (zob. wyroki: z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C?251/98 Baars, Rec. s. I?2787, pkt 28; z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C?9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I?2409, pkt 42; ww. wyrok w sprawie Heinrich Bauer Verlag, pkt 26).

61 Ponadto art. 49 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu wszelkich regulacji krajowych, w wyniku których ?wiadczenie us?ug mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi jest trudniejsze ni? ?wiadczenie us?ug wy??cznie wewn?trz jednego pa?stwa cz?onkowskiego (wyroki z dnia 11 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?318/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I?6957, pkt 81; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C?281/06 Jundt, Zb.Orz. s. I?12231, pkt 52; a tak?e z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawach po??czonych C?157/08 i C?157/08 X i Passenheim-van Schoot, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 32).

62 Ograniczenia zakazane przez art. 43 WE i 49 WE istniej? w szczególno?ci wówczas, gdy przepisy podatkowe pa?stwa cz?onkowskiego, które maj? zastosowanie do transgranicznej dzia?alno?ci gospodarczej, s? mniej korzystne ni? przepisy, które maj? zastosowanie do dzia?alno?ci gospodarczej prowadzonej w obr?bie granic tego pa?stwa cz?onkowskiego.

63 W sprawie takiej jak sprawa przed s?dem krajowym art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych umo?liwia podatnikom podlegaj?cym opodatkowaniu w Polsce zmniejszenie podstawy opodatkowania w podatku dochodowym o kwot? obowi?zkowych sk?adek na ubezpieczenie spo?eczne zap?aconych na podstawie ustawy o systemie ubezpiecze? spo?ecznych. Artyku? 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych umo?liwia

podatnikom podlegającym opodatkowaniu w Polsce obniżenie wysokości ich podatku dochodowego o kwotę obowiązkowych składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych na podstawie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

64 Należy zauważyć, że K. Filipiak, podatnik polski prowadzący działalność gospodarczą jako wspólnik spółki osobowej mającej siedzibę w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska, podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu i zdrowotnemu w Niderlandach, a nie w Polsce. Zgodnie bowiem z art. 13 ust. 2 lit. b) rozporządzenia nr 1408/71 osoba prowadząca działalność na własny rachunek na terytorium jednego państwa członkowskiego podlega ustawodawstwu tego państwa, nawet jeżeli zamieszkuje na terytorium innego państwa członkowskiego. Zgodnie z ust. 1 tego artykułu w dziedzinie zabezpieczeń społecznych dana osoba może podlegać ustawodawstwu tylko jednego państwa członkowskiego.

65 Sąd krajowy wskazał ponadto, że składki na ubezpieczenie społeczne i na ubezpieczenie zdrowotne zapłacone przez K. Filipiaka na podstawie ustawodawstwa niderlandzkiego są identyczne pod względem ich charakteru i celu co składki płacone przez podatników polskich zgodnie z polskim ustawodawstwem dotyczącym systemu ubezpieczeń społecznych i świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

66 Uregulowanie takie jak błądce przedmiotem sprawy przed sądem krajowym wprowadza różnicę w traktowaniu podatników błędnych rezydentami, w zależności od tego, czy składki na ubezpieczenie zdrowotne, które mogą zostać uwzględnione w celu obniżenia kwoty podatku dochodowego należnego w Polsce, lub te składki na ubezpieczenie społeczne, które mogą zostać odliczone od podstawy opodatkowania w Polsce, zostały zapłacone w ramach krajowego systemu obowiązkowych ubezpieczeń zdrowotnych lub społecznych, czy też nie.

67 Z powyższego wynika, że podatnik, który ma miejsce zamieszkania w Polsce, lecz prowadzi działalność gospodarczą w innym państwie członkowskim, w którym podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu i obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu, nie może odliczyć kwoty płaconych składek od podstawy opodatkowania lub obniżyć kwoty podatku należnego w Polsce o kwotę tych składek. Tym samym jest on traktowany w sposób mniej korzystny niż każdy inny podatnik, który ma miejsce zamieszkania w Polsce, lecz ogranicza swoją działalność gospodarczą do terytorium tego państwa, płacąc przy tym obowiązkowe składki na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne w właściwej polskiej instytucji publicznej.

68 Tymczasem należy zauważyć, że podatnicy błędni rezydentami nie znajdują się w obiektywnie różnych sytuacjach w odniesieniu do opodatkowania ich dochodu w Polsce, co mogłoby uzasadniać tego rodzaju różnice w traktowaniu w zależności od miejsca płacenia składek.

69 W rzeczywistości bowiem sytuacje podatnika takiego jak K. Filipiak, zamieszkałego w Polsce i prowadzącego działalność gospodarczą w innym państwie członkowskim, w którym obowiązuje jest obowiązkowymi systemami ubezpieczeń zdrowotnych i ubezpieczeń społecznych, oraz podatnika, również zamieszkałego w Polsce, lecz prowadzącego działalność gospodarczą w tym samym państwie, w którym obowiązuje jest krajowymi systemami ubezpieczeń zdrowotnych i społecznych, są porównywalne pod względem zasad opodatkowania, ponieważ obaj ci podatnicy podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce.

70 W ten sposób opodatkowanie ich dochodu w państwie członkowskim, w którym obowiązują są krajowymi systemami ubezpieczeń zdrowotnych i społecznych, powinno być dokonywane według tych samych zasad, a w konsekwencji – przy uwzględnieniu tych samych ulg podatkowych.

71 W tych okolicznościach odmowa przyznania podatnikowi będącemu rezydentem prawa będące to do odliczenia od podstawy opodatkowania w Polsce kwoty obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne zapłaconych w innym państwie członkowskim, będące to do obniżenia podatku należnego w tym państwie członkowskim o kwotę obowiązkowych składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w innym państwie członkowskim nie. Rzeczpospolita Polska, może zniechęcić tego podatnika do korzystania ze swobód przewidzianych w art. 43 WE i 49 WE, oraz stanowi ograniczenie tych swobód (zob. podobnie w odniesieniu do art. 18 WE ww. wyrok w sprawie Rüffler, pkt 72, 73).

72 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przepisy krajowe, które mogą zniechęcić do wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych przez art. 43 WE i 49 WE lub od tego odwieść, mogą jednakże być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

73 Tymczasem rząd polski nie podaje żadnego ewentualnego uzasadnienia; takiego uzasadnienia nie wskazuje również sąd krajowy.

74 W świetle powyższych rozważań na pierwsze pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 43 WE i 49 WE sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego podatnik będący rezydentem może dochodzić, po pierwsze, odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty składek na ubezpieczenie społeczne zapłaconych w trakcie roku podatkowego, i po drugie, obniżenia należnego podatku o kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w tym okresie, tylko wtedy gdy rzeczne składki zostały zapłacone w państwie członkowskim opodatkowania, podczas gdy takich korzyści odmawia mu się, gdy składki zostały zapłacone w innym państwie członkowskim, nawet wówczas gdy nie zostały one odliczone w tym ostatnim państwie członkowskim.

W przedmiocie pytania drugiego

75 W ramach tego pytania sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy – w wypadku gdy na pierwsze pytanie prejudycjalne udzielono by odpowiedzi, iż art. 43 WE lub art. 49 WE sprzeciwiają się przepisom krajowym takim jak w postępowaniu przed sądem krajowym – zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego zobowiązuje sąd krajowy do stosowania prawa wspólnotowego i powstrzymania się od stosowania spornych przepisów prawa krajowego w ramach toczącego się przed nim sporu, niezależnie od wyroku sądu konstytucyjnego, który postanowił o odroczeniu utraty mocy obowiązujących przepisów uznanych za niekonstytucyjne.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

76 Stanowisko rządu polskiego odnośnie do drugiego pytania prejudycjalnego zasadniczo można wywnioskować ze złożonych przez niego uwag w kwestii dopuszczalności skargi, które zostały przedstawione w pkt 36–39 niniejszego wyroku.

77 Komisja podnosi, że zadając drugie pytanie prejudycjalne, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego oraz art. 10 WE, a także art. 43 WE sprzeciwiają się stosowaniu przepisów prawa krajowego, które pozwalają Trybunałowi Konstytucyjnemu odroczyć w wyroku datę utraty mocy obowiązujących krajowego aktu prawnego, uznanego w tymże wyroku za niekonstytucyjny.

78 Komisja uważa, że brak jest związku pomiędzy drugim pytaniem a rozstrzygnięciem sprawy przed sądem krajowym. W wypadku K. Filipiaka odroczenie przez Trybunał Konstytucyjny daty, w której sporne przepisy utracą moc obowiązującą, nie stanowi przeszkody dla tego, aby sąd krajowy, zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa wspólnotowego, nie stosował tych przepisów.

79 Z powyższego Komisja wnioskuję, że możliwość odroczenia na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej daty utraty mocy obowiązujących spornych przepisów, z której to możliwości Trybunał Konstytucyjny skorzystał w wyroku z dnia 7 listopada 2007 r., nie jest sprzeczna z zasadą pierwszeństwa prawa wspólnotowego ani z art. 10 WE i 43 WE, ponieważ nie jest ona sprzeczna z obowiązkiem niestosowania przez krajowe organy administracyjne i sądy przepisów ustawy krajowej sprzecznych z art. 43 WE.

80 Komisja twierdzi zatem, że zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego oraz art. 10 WE, a także art. 43 WE powinny być interpretowane w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one stosowaniu przepisów prawa krajowego pozwalających Trybunałowi Konstytucyjnemu na odroczenie w wyroku daty, w której przepisy ustawy krajowej uznanej w tymże wyroku za niekonstytucyjne utracą moc obowiązującą.

Odpowiedź Trybunału

81 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądu krajowego, do którego należy w ramach jego kompetencji stosowanie przepisów prawa wspólnotowego, zobowiązany jest zapewnić je skutecznie tych norm, w razie konieczności z własnej inicjatywy nie stosując wszelkich sprzecznych z nimi przepisów prawa krajowego, także późniejszych, bez potrzeby zwracania się o ich uprzednie usunięcie w drodze ustawodawczej lub w ramach innej procedury konstytucyjnej ani oczekiwania na usunięcie wspomnianych przepisów (zob. podobnie wyroki z dnia: 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 Simmenthal, Rec. s. 629, pkt 24; z dnia 4 czerwca 1992 r. w sprawach połączonych C-13/91 i C-113/91 Debus, Rec. s. I-3617, pkt 32; z dnia 18 lipca 2007 r. C-119/05 Lucchini, Zb.Orz. s. I-6199, pkt 61; a także z dnia 27 października 2009 r. w sprawie C-115/08 EZ, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 138).

82 W myśl zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego kolizja pomiędzy przepisem prawa krajowego a przepisem traktatu stosowanym bezpośrednio jest rozwiązywana przez sąd krajowy poprzez zastosowanie prawa wspólnotowego i w razie potrzeby odmowę stosowania sprzecznego z nim przepisu prawa krajowego, a nie poprzez stwierdzenie nieważności przepisu krajowego, przy czym ważnością organów i sądów jest w tym zakresie sprawozdanie państwa członkowskiego.

83 W tym kontekście należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż niezgodność z prawem wspólnotowym późniejszej normy prawa krajowego nie powoduje, że norma ta przestaje istnieć. W zetknięciu się z taką sytuacją sąd krajowy ma obowiązek odstąpić od stosowania tej normy, przy czym obowiązek ten nie ogranicza kompetencji sądów krajowych do stosowania tych spośród różnorodnych procedur w ramach krajowego porządku prawnego, które są ważne dla ochrony praw podmiotowych jednostek przyznanych przez prawo wspólnotowe (wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych od C-10/97 do C-22/97 IN.CO.GE.'90 i in., Rec. s. I-6307, pkt 21).

84 Z powyższego wynika, że w sytuacji takiej jak sytuacja skarżącego przed sądem krajowym odroczenie przez Trybunał Konstytucyjny daty utraty mocy obowiązujących spornych przepisów nie stanowi przeszkody dla tego, aby sąd krajowy zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa wspólnotowego nie stosował tych przepisów w ramach toczącego się przed nim sporu, jeżeli uzna je za sprzeczne z prawem wspólnotowym.

85 Ponieważ, jak to wynika z pkt 74 niniejszego wyroku, na pierwsze pytanie prejudycjalne udzielona została odpowiedź, że art. 43 WE i 49 WE sprzeciwiają się przepisom prawa krajowego takim jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, to na drugie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że w tych okolicznościach zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego zobowiązuje sąd krajowy do stosowania prawa wspólnotowego i do odstąpienia od stosowania sprzecznych z nim przepisów krajowych, niezależnie od wyroku krajowego sądu konstytucyjnego, który odracza utratę mocy obowiązujących tych przepisów, uznanych za niekonstytucyjne.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Artykuły 43 WE i 49 WE sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego podatnik będący rezydentem może dochodzić, po pierwsze, odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty składek na ubezpieczenie społeczne zapłaconych w trakcie roku podatkowego, i po drugie, obniżenia należnego podatku o kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w tym okresie, tylko wtedy gdy rzeczono składki zostały zapłacone w państwie członkowskim opodatkowania, podczas gdy takich korzyści odmawia się, gdy składki zostały zapłacone w innym państwie członkowskim, nawet wówczas gdy nie zostały one odliczone w tym ostatnim państwie członkowskim.**

2) **W tych okolicznościach zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego zobowiązuje sąd krajowy do stosowania prawa wspólnotowego i do odstąpienia od stosowania sprzecznych z nim przepisów krajowych, niezależnie od wyroku krajowego sądu konstytucyjnego, który odracza utratę mocy obowiązujących tych przepisów, uznanych za niekonstytucyjne.**

Podpisy

* Język postępowania: polski.