

FILIPIAK

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

19 ноември 2009 година *

По дело С-314/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Полша) с акт от 30 май 2008 г., постъпил в Съда на 14 юли 2008 г., в рамките на производство по дело

Krzysztof Filipiak

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues, председател на втори състав, изпълняващ функцията на председател на трети състав, г-н A. Rosas (докладчик) и г-н A. Ó Caoimh, съдии,

* Език на производството: полски.

генерален адвокат: г-н М. Poiares Maduro,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за полското правителство, от г-н М. Dowgielewicz, в качеството на представител,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-жа К. Herrmann, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

¹ Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 43 ЕО и 49 ЕО.

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Filipiak, полски гражданин, неограничено данъчнозадължен в Полша, и Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (директор на данъчната камара в Познан) по повод отказа на полската данъчна администрация да предостави на първия възможността да ползва данъчни предимства във връзка с платени през данъчната година социалноосигурителни и здравноосигурителни вноски, когато тези вноски са направени в държава членка, различна от държавата на облагане, докато на данъкоплатците, чиито вноски са правени в държавата членка на облагане, са предоставени такива данъчни предимства.

Национална правна уредба

- 3 Член 2 от полската конституция гласи:

„Република Полша е демократична правова държава, която прилага принципите на социална справедливост“.

- 4 По смисъла на член 8 от полската конституция:

„1. Конституцията е върховен закон в Република Полша.

2. Разпоредбите на Конституцията са пряко приложими, освен ако в конституционни разпоредби не е предвидено друго“.

5 Член 32 от полската конституция предвижда:

„1. Всички граждани са равни пред закона. Всички граждани имат право на равно третиране от публичните органи.

2. Никой не може да бъде дискриминиран в политическия, социалния или икономически живот по каквато и да било причина“.

6 Член 91 от полската конституция гласи:

„1. След публикуването им в Официален вестник на Република Полша ратифицираните международни договори стават част от националния правен ред; те са пряко приложими, освен ако прилагането им зависи от обнародването на закон.

2. Международните договори, ратифицирани с разрешителен закон, имат предимство пред несъвместимите с тях закони.

3. Ако договор за създаване на международна организация, ратифициран от Република Полша, предвижда това, приеманото от тази организация право е пряко приложимо и има предимство в случай на колизия с националните закони“.

7 По смисъла на член 188 от полската конституция:

„Trybunał Konstytucyjny [полски конституционен съд] се произнася по:

- 1) съответствието на законите и международните договори с Конституцията,
- 2) съответствието на законите с ратифицираните международни договори, за чиято ратификация се изисква предварително разрешение със закон;
- 3) съответствието с Конституцията, с ратифицираните международни договори и със законите на приеманите от централните държавни органи подзаконови актове,
- 4) съответствието с Конституцията на целите или дейността на политическите партии,
- 5) конституционните жалби, предвидени в член 79, параграф 1“.

8 Член 190, параграфи 1—4 от полската конституция е със следното съдържание:

„1. Решенията на Trybunał Konstytucyjny са задължителни erga omnes и не подлежат на обжалване.

[...]

3. Решенията на Trybunał Konstytucyjny влизат в сила в деня на публикуването им, но Trybunał може да определи друга дата, на която нормативният акт престава да има задължителна сила. Този срок не може да надхвърля осемнадесет месеца, когато този акт е закон, и дванадесет месеца, когато е друг нормативен акт. [...]

4. Решенията на Trybunał Konstytucyjny, които обявяват несъответствие на даден нормативен акт с Конституцията, с международен договор или със закон, по силата на който нормативен акт е постановено окончателно съдебно решение, окончателно решение на административен орган или друго решение, са основание за възобновяване на производството, за отмяна на решението или за друго разрешение, съгласно принципите и по начина, предвидени в съответните разпоредби, които регламентират образуването на производството.“

- 9 Член 3, параграф 1 от Закона от 26 юли 1991 г. за данъка върху доходите на физическите лица (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U от 2000 г., № 14, позиция 176, наричан по-нататък „Закон за данъка върху доходите“), който установява принципа за неограничено данъчно задължение, предвижда:

„Доходите на физическите лица, пребиваващи на полска територия, подлежат на данъчно облагане в своята съвкупност, независимо от мястото, където се намират техният източник [...]“.

10 Член 26, параграф 1, точка 2 от този закон гласи:

„При спазване на член 24, параграф 3, членове 29—30с, както и член 30е, данъчната основа се състои от доходите, определени в съответствие с член 9, член 24, параграфи 1, 2, 4, 4а—4е и 6 или с член 24б, параграфи 1 и 2, или с член 25, след приспадане на размера:

[...]

2) на вноските, посочени в Закона от 13 октомври 1998 г. за схемата за социално осигуряване [Dz. U № 137, позиция 887, с внесените изменения; наричан по-нататък „Закон за схемата за социално осигуряване“]:

а) платени през годината на облагане директно за лично социално осигуряване за старост, пенсия, болест или злополука, което е в полза на данъкоплатеца и лицата, които работят с него,

б) удържани през годината на облагане [...] от средствата на данъкоплатеца [...].“

11 Член 27b от Закон за данъка върху доходите гласи:

„1. Данъкът върху доходите, изчислен в съответствие с член 27 или 30с, се намалява, на първо място, с размера на здравноосигурителните вноски, посочени в Закона от 27 август 2004 г. за публичното финансиране на здравните грижи [ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U № 210, позиция 2135; наричан по-нататък „Закон за публично финансиране на здравните грижи“]:

- 1) платени директно от данъкоплатеца през годината на облагане по силата на разпоредби, свързани с публичното финансиране на здравните грижи,

- 2) платени през годината на облагане от данъчнозадълженото лице в съответствие със същите разпоредби,

[...]

2. Размерът на здравноосигурителните вноски, който подлежи на приспадане, не може да надхвърля 7,75 % от базата, въз основа на която тези вноски са определени.

[...]“.

I - 11058

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 12 От акта за преюдициално запитване е видно, че към момента на осъществяване на фактите по главното производство г-н Filipiak, полски гражданин, упражнява икономическа дейност в Нидерландия като съдружник в персонално дружество по нидерландското право, чиято организационна структура съответства на структурата на събирателното дружество по полското право.
- 13 От акта за преюдициално запитване също следва, че г-н Filipiak е неограничено данъчнозадължено лице в Полша, което навежда на мисълта, че неговото място на пребиваване е в тази държава членка, в приложение на член 3 от Закона за данъка върху доходите.
- 14 В Нидерландия г-н Filipiak плаща вноски за социално и за здравно осигуряване, дължими в съответствие с нидерландското законодателство.
- 15 С писмо от 28 юни 2006 г. г-н Filipiak иска от директора на данъчната администрация в Nowy Tomuśl писмено становище относно обхвата и начина на прилагане на данъчното право.
- 16 В искането си за становище г-н Filipiak отбелязва, че разпоредбите на Закона за данъка върху доходите не му позволяват да приспадне от данъчната основа размера на вноските, направени в Нидерландия за социално осигуряване, и да намали данъка с размера на здравноосигурителните вноски, направени също в Нидерландия. Той изтъква, че такива разпоредби са дискриминационни и при тези условия трябвало да се прилагат не те, а директно общностното право.

- 17 В отговор на искането за становище директорът на данъчната администрация в Nowy Tomuśl приема с решения от 2 август 2007 г., че позицията на г-н Filipiak е необоснована.
- 18 Той посочва, че в приложение на член 26, параграф 1, точка 2 от Закона за данъка върху доходите само вноските, посочени в Закона за схемата за социално осигуряване, могат да бъдат приспаднати от данъчната основа и че в приложение на член 27b, параграф 1 от първия закон само здравноосигурителните вноски, посочени в Закона за публично финансиране на здравните грижи, могат да бъдат приспаднати от данъка. Тъй като платените по силата на нидерландското право вноски не отговаряли на определените в тези разпоредби критерии, те не могли да бъдат приспаднати съответно от данъчната основа и от данъка върху доходите в Полша.
- 19 След като разглежда подадените до него от г-н Filipiak жалби, Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu потвърждава решенията от 2 август 2007 г. на директора на данъчната администрация в Nowy Tomuśl.
- 20 Г-н Filipiak обжалва пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Административен съд Познан) тези решения, като счита, че те противоречат поспециално на член 26, параграф 1, точка 2 и на член 27b, параграф 1 от Закона за данъка върху доходите, на член 39, параграф 2 ЕО, на член 3, параграф 1 от Регламент (ЕИО) № 1408/71 на Съвета от 14 юни 1971 година за прилагането на схеми за социална сигурност на заети лица, самостоятелно заети лица и членове на техните семейства, които се движат в рамките на Общността, изменен и актуализиран с Регламент (ЕО) № 118/97 на Съвета от 2 декември 1996 година (ОВ L 28, 1997 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 4, стр. 35, поправка в ОВ L 32, 2008 г., стр. 31), изменен с Регламент (ЕО) № 647/2005 на Европейския парламент и на Съвета от 13 април 2005 година (ОВ L 117, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 7, стр. 211, наричан по-нататък „Регламент № 1408/71“), и на различни разпоредби на полската конституция.

- 21 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu счита, че в настоящия случай не са изпълнени предвидените в член 39 ЕО условия за нарушение на свободното движение на работници. В това отношение той подчертава, че тъй като жалбоподателят в главното производство участва като предприемач в събирателно дружество, разположено в Нидерландия, той осъществява дейност за своя сметка и не работи по нареждане, нито под контрола на друго лице. Следователно той не би могъл да се счита за „работник“ по смисъла на член 39 ЕО.
- 22 Запитващата юрисдикция счита, че е необходимо да се прецени дали спорните разпоредби са в съответствие с разпоредба, на която г-н Filipiak не се е позовал, а именно на член 43 ЕО, когато изключват възможността данъкоплатец, който е неограничено данъчнозадължен в Полша за всички свои доходи и който упражнява икономическа дейност на територията на друга държава членка, да приспада от своята данъчна основа размера на задължителните социалноосигурителни вноски, направени в Нидерландия, и да намалява своя данък върху доходите с размера на задължителните здравноосигурителни вноски, направени също в Нидерландия, дори когато тези вноски не са били приспаднати в последната държава членка.
- 23 Тази юрисдикция посочва, че Trybunał Konstytucyjny вече се е произнесъл по въпроса за съответствието с полската конституция на член 26, параграф 1, точка 2 и на член 27b от Закона за данъка върху доходите.
- 24 Всъщност с решение от 7 ноември 2007 г. (К 18/06, Dz. U от 2007 г., № 211, позиция 1549) Trybunał Konstytucyjny постановява, че доколкото разглежданите данъчни разпоредби отказват на данъкоплатците, посочени в член 27, параграф 9 от Закона за данъка върху доходите, възможността да приспадат от техните доходи и от техните данъци, дължими за дейност, извършвана извън полска територия, социалноосигурителните и здравноосигурителните вноски в случаите, когато тези вноски не са били приспаднати в държавата членка, на територията на която е упражнявана дейността, посочените разпоредби не съответстват на принципа за равенство пред закона, закрепен в член 32 от полската конституция, във връзка с принципа за социална справедливост, посочен в член 2 от тази конституция.

25 В същото решение в приложение на член 190, параграф 3 от полската конституция Trybunał Konstytucyjny решава да отложи датата, на която тези разпоредби, обявени за противоконституционни, ще загубят задължителната си сила, за дата, различна от тази на публикуването на посоченото решение, а именно 30 ноември 2008 г.

26 При тези условия Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Трябва ли установеният в член 43, параграфи 1 и 2 ЕО принцип да се тълкува в смисъл, че не допуска член 26, параграф 1, точка 2 от Закона [за данъка върху доходите], по силата на който от основата на данъка върху доходите могат да се приспадат само задължителните социалноосигурителни вноски, платени въз основа на разпоредбите на националното право, както и член 27b, параграф 1 от същия закон, по силата на който от данъка върху доходите могат да се приспадат само задължителните здравноосигурителни вноски, платени въз основа на разпоредбите на националното право, когато полски гражданин, който е неограничено данъчнозадължен в Полша за облаганите там приходи, плаща задължителни социалноосигурителни и здравноосигурителни вноски в друга държава членка поради икономическата дейност, която той осъществява там, а тези вноски не са били приспаднати нито от доходите, нито от данъка в тази друга държава членка?

2. Трябва ли принципът за предимство на общностното право и принципът, който произтича от член 10 ЕО и член 43, параграфи 1 и 2 ЕО, да се тълкуват в смисъл, че имат предимство пред разпоредбите на националното право, предвидени в член 91, параграфи 2 и 3, както и в член 190, параграфи 1 и 3 от полската конституция, [...] доколкото въз основа на посочените разпоредби е отложено влизането в сила на решение на Trybunał Konstytucyjny?“

По допустимостта

Становища, представени на Съда

- 27 Полското правителство изказва съмнения относно възможността Съдът да се произнеса по поставените от националната юрисдикция въпроси.
- 28 Така това правителство изтъква, че исканото тълкуване на общностното право и преюдициалните въпроси, поставени от запитващата юрисдикция, нямат достатъчна връзка с предмета на спора по главното производство. Условието, според което решението на Съда трябва да е необходимо, за да даде възможност на запитващата юрисдикция да се произнесе по делото, с което е сезирана, не било изпълнено. Всъщност разглеждането на изложените от запитващата юрисдикция правни и фактически обстоятелства водело до извода, че спорът би могъл и даже трябвало да бъде анализиран изключително въз основа на разпоредбите на националното право.
- 29 Полското правителство отбелязва в това отношение, че с първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали, когато се произнеса по спора по главното производство, тя трябва да вземе предвид разглежданите разпоредби на Закона за данъка върху доходите, доколкото засягат правото на данъкоплатеца да приспадне в Полша направените в чужбина социалноосигурителни и здравноосигурителни вноски.
- 30 В своето решение от 7 ноември 2007 г. обаче Trybunał Konstytucyjny вече бил отговорил на този въпрос, тъй като вече се бил произнесъл по факта, че в случая по главното производство данъкоплатецът трябва да може да приспадне размера на социалноосигурителните и здравноосигурителните вноски.

- 31 Според полското правителство решението от 7 ноември 2007 г. на Trybunał Konstytucyjny, което обявява несъответствието с полската конституция на разглежданите законови разпоредби, води до тяхната неприложимост от юрисдикциите, или с други думи, това решение ги заличава изцяло от правния ред.
- 32 Фактът, че в своето решение от 7 ноември 2007 г. Trybunał Konstytucyjny е отложил във времето датата, на която противоконституционните разпоредби ще загубят задължителната си сила, не означавал, че разпоредбите, квалифицирани като противоконституционни, трябва да бъдат прилагани до датата, определена от Trybunał Konstytucyjny. Не можело да се твърди, че до тази дата разглежданите разпоредби съответстват на Конституцията и че, считано от тази дата, те трябва да се приемат за противоконституционни.
- 33 Следователно полското правителство приема, че запитващата юрисдикция трябва да прилага член 26, параграф 1, точка 2 и член 27b, параграф 1 от Закона за данъка върху доходите, като отчита тълкуването на тези разпоредби по отношение на полската конституция. В главното производство запитващата юрисдикция трябвало, като се основава на даденото от Trybunał Konstytucyjny тълкуване и на принципите за равенство пред закона и за социална справедливост, да откаже да приложи спорните разпоредби, доколкото те изключват всякакво приспадане на социалноосигурителните и здравноосигурителните вноски в случаите, когато тези вноски не са били приспаднати в държавата — членка на Европейския съюз, на територията на която е упражнявана икономическата дейност и са правени вноските.
- 34 Следователно за да се произнесе по спора по главното производство, не било необходимо да се отговаря на въпроса дали член 43 ЕО допуска разпоредби като разглежданите в главното производство.
- 35 Що се отнася до втория преюдициален въпрос, исканото от запитващата юрисдикция тълкуване на общностното право не било необходимо за произнасяне по спора, с който е сезирана, предвид очевидния характер на това тълкуване.

- 36 Полското правителство отбелязва, че запитващата юрисдикция изглежда изхожда от принципа, че отлагането на момента, от който разглежданите в главното производство разпоредби загубват обвързващата си сила, във връзка с принципа за окончателен характер на решенията на Trybunał Konstytucyjny, не ѝ позволява да осъществява контрол за съответствие на спорните разпоредби с общностното право и да откаже да приложи тези разпоредби, когато заключи, че е налице несъответствие с общностното право.
- 37 Полското правителство обаче счита, че такава позиция не е уместна предвид факта, че различните форми на съдебен контрол, каквито са контролът за съответствие на разглежданите разпоредби с полската конституция и контролът за съответствие на същите разпоредби с общностното право, имат самостоятелен характер.
- 38 Решението на Trybunał Konstytucyjny, което отлага момента на загубване на задължителната сила на разпоредбите, квалифицирани като противоконституционни, не било пречка за съдебен контрол върху тези разпоредби относно тяхното съответствие с общностното право и в случай на колизия между правните норми не освобождавало запитващия съд от задължението да не прилага посочените разпоредби в хипотезата, в която би се приело, че тези разпоредби не съответстват на общностното право. Всъщност член 91 от полската конституция налагал на националния съд задължението да не прилага норма на националното право, противоречаща на общностното право.
- 39 Следователно според полското правителство независимо от възможността да не прилага спорните разпоредби, квалифицирани като противоконституционни, запитващата юрисдикция, която заключава, че тези разпоредби са несъвместими с член 43 ЕО, имала пълното право самостоятелно да откаже да ги приложи при решаването на спора, въз основа на националното право и евентуално на практиката на Съда, свързана с принципа за предимство на общностното право.

Съображения на Съда

- 40 Следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика в рамките на производството, въведено с член 234 ЕО, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на общностното право, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. по-специално Решение от 13 март 2001 г. по дело *PreussenElektra*, C-379/98, *Recueil*, стр. I-2099, точка 38 и Решение от 23 април 2009 г. по дело *Rüffler*, C-544/07, *Сборник*, стр. I-3389, точка 36).
- 41 Все пак Съдът е постановил също така, че при изключителни обстоятелства може да разгледа условията, при които е сезиран от националния съд, за да провери собствената си компетентност (вж. в този смисъл Решение от 16 декември 1981 г. по дело *Foglia*, 244/80, *Recueil*, стр. 3045, точка 21 и Решение по дело *PreussenElektra*, посочено по-горе, точка 39, както и Решение по дело *Rüffler*, посочено по-горе, точка 37).
- 42 Отказът да се произнесе по зададен от национална юрисдикция преюдициален въпрос е възможен само когато е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (Решение по дело *PreussenElektra*, посочено по-горе, точка 39 и Решение по дело *Rüffler*, посочено по-горе, точка 38).
- 43 В това отношение трябва да се констатира, че от акта за преюдициално запитване ясно следва, че независимо от въпроса за конституционосъобразността на разглежданите в главното производство разпоредби, спорът по главното производство и първият преюдициален въпрос засягат съвместимостта

с общностното право на правна уредба, по силата на която е отказано правото на намаляване на данъка в зависимост от направените здравноосигурителни вноски и правото на приспадане от данъчната основа на платените социалноосигурителни вноски, когато тези вноски са направени в друга държава членка.

44 Вторият въпрос се вписва в продължението на първия и с него се иска Съдът да установи последиците за националния съд от констатацията за евентуална несъвместимост с общностното право на разпоредбите, които освен това са обявени за несъответстващи на Конституцията. По същество се пита дали, ако се приеме, че член 43 ЕО не допуска разпоредби като разглежданите в главното производство, предимството на общностното право би наложило националният съд да приложи общностното право и да остави без приложение спорните национални разпоредби, и то още преди да произведе действие решението от 7 ноември 2007 г. на Trybunał Konstytucyjny, в което се заключава, че посочените разпоредби не съответстват на определени разпоредби на полската конституция.

45 Поради това обстоятелство не е очевидно, че исканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, че проблемът е от хипотетично естество или още че Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора на поставения му въпрос.

46 Следователно поставените въпроси са допустими.

По съществуващото на спора

По първия въпрос

47 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 43 ЕО допуска национална правна уредба, по силата на която данъкоплатецът има право, от една страна, да приспадне от данъчната основа размера на платените през данъчната година социалноосигурителни вноски, и от друга страна, да намали дължимия от него данък върху доходите в зависимост от направените през този период здравноосигурителни вноски, единствено когато посочените вноски са направени в държавата членка на облагане, а отказва такива предимства, когато тези вноски са направени в друга държава членка.

Становища, представени на Съда

48 Позицията на полското правителство по първия въпрос по същество може да се изведе от становището, представено от това правителство по повод допустимостта и изложено в точки 29—33 от настоящото решение.

49 Според Комисията на Европейските общности начинът, по който запитващата юрисдикция описва положението на г-н Filipiak, навежда на мисълта, че жалбоподателят в главното производство е могъл лично да изпълнява функциите, свързани с дейността на това дружество, и да упражнява контрол. Следователно на пръв поглед неговото положение попадало в обхвата на член 43 ЕО. При все това член 49 ЕО също можел да бъде релевантен при разрешаване на отнесения пред националната юрисдикция спор, тъй като не би могло да се изключи, че г-н Filipiak, местно лице в Полша, предоставя и услуги на нидерландска територия.

- 50 Комисията счита, че разглежданите в главното производство разпоредби, които отказват на данъкоплатците, местни лица, правото на данъчни предимства във връзка със задължителните осигурителни вноски, когато тези вноски са направени в държава членка, различна от Република Полша, установяват ограничение, което не е обективно обосновано нито от член 43 ЕО, нито от член 49 ЕО.

Отговор на Съда

- 51 Следва да се отбележи, че с формулировката на първия въпрос запитващата юрисдикция свежда искането си за тълкуване на член 43 ЕО само до случая, в който задължителните социалноосигурителни и здравноосигурителни вноски, платени в държава членка, различна от Република Полша, не са приспаднати в тази друга държава членка. Следователно отговорът на този въпрос трябва да се основава на предпоставката, че задължителните вноски, платени в Нидерландия от данъкоплатец като г-н Filipiak, не е могло да бъдат приспаднати в тази друга държава членка.

— По приложимите разпоредби на Договора за ЕО

- 52 В съответствие с установената съдебна практика понятието „установяване“ по смисъла на член 43 ЕО е много широко понятие, което включва възможността за гражданин на Общността да участва трайно и продължително в икономическия живот на държава членка, различна от държавата по произхода му (Решение от 30 ноември 1995 г. по дело Gebhard, C-55/94, Recueil, стр. I-4165, точка 25 и Решение от 7 септември 2006 г. по дело N, C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 26). Следователно гражданин на Общността, който пребивава в една държава членка и притежава в капитала на дружество, установено в друга държава членка, дялово участие, което му осигурява безспорно влияние върху решенията на това дружество и му позволява да определя неговите дейности, попада в обхвата на свободата на установяване (вж. в този смисъл Решение по дело N, посочено по-горе, точка 27 и Решение по дело 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точки 22 и 70, както и Решение от 2 октомври 2008 г. по дело Heinrich Bauer Verlag, C-360/06, Сборник, стр. I-7333, точка 27).

- 53 Както подчертава Комисията, положението на данъкоплатец като г-н Filipiak, съдружник в персонално дружество по нидерландското право, чиято организационна структура съответства на структурата на събирателното дружество по полското право, навежда на мисълта, че жалбоподателят в главното производство е можел лично да изпълнява функциите, свързани с икономическата дейност на това дружество, и да упражнява контрол върху тази дейност.
- 54 Актът за преюдициално запитване обаче не посочва дали положението на г-н Filipiak попада в приложното поле на член 43 ЕО по смисъла на практиката на Съда, или с други думи, дали той притежава в дружество, установено в друга държава членка, дялово участие, което му позволява да упражнява безспорно влияние върху решенията на това дружество и да определя неговите дейности. Във всеки случай националната юрисдикция следва да определи дали наистина случаят е такъв и дали положението на г-н Filipiak попада в приложното поле на член 43 ЕО.
- 55 Освен това, както подчертава Комисията, актът за преюдициално запитване не посочва дали данъкоплатец като г-н Filipiak, освен че упражнява контрол върху икономическата дейност на нидерландското дружество, в което е съдружник, предоставя и услуги на нидерландска територия.
- 56 Следователно, макар да е възможно такова положение да е в обхвата на член 43 ЕО, то може да попада и в обхвата на разпоредбите на Договора, свързани със свободното предоставяне на услуги, тъй като не може да бъде изключена възможността г-н Filipiak, пребиваващ в Полша данъкоплатец, не само да упражнява контрол върху икономическата дейност на нидерландското дружество, в което е съдружник, но и да предоставя услуги на нидерландска територия.
- 57 Следователно положението на данъкоплатец като г-н Filipiak може да бъде разгледано в светлината на принципа на свобода на установяване, залегнал в член 43 ЕО, и на принципа на свободно предоставяне на услуги, посочен в член 49 ЕО.

— По наличието на ограничение на свободите на движение

- 58 От постоянната съдебна практика следва, че всички разпоредби на Договора, свързани със свободното движение на хора, имат за цел да улеснят гражданите на Общността при упражняването на професионална дейност от какъвто и да било характер на територията на Общността и не допускат мерки, които биха могли да поставят в неблагоприятно положение тези граждани, когато искат да упражняват икономическа дейност на територията на друга държава членка (вж. по-специално Решение от 17 януари 2008 г. по дело Комисия/Германия, C-152/05, Сборник, стр. I-39, точка 21 и Решение от 16 октомври 2008 г. по дело *Renneberg*, C-527/06, Сборник, стр. I-7735, точка 43).
- 59 В съответствие с установената съдебна практика свободата на установяване, която е призната на гражданите на държавите членки и им предоставя възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица при същите условия като определените от законодателството на държавата членка на установяване за собствените ѝ граждани, съгласно член 48 ЕО обхваща, по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Общността, правото им да извършват дейността си в съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (вж. Решение от 17 януари 2008 г. по дело *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07, Сборник, стр. I-173, точка 18, както и Решение от 23 април 2009 г. по дело Комисия/Гърция, C-406/07, точка 36).
- 60 Така Съдът многократно е отбелязвал, че макар според редакцията си разпоредбите относно свободата на установяване да имат по-специално за цел да осигурят национален режим в приемащата държава членка, те също така не допускат възможност за държавата членка по произход да препятства установяването в друга държава членка на свои граждани или на учредени по нейното законодателство дружества, отговарящи освен това на определението по член 48 ЕО (вж. Решение от 13 април 2000 г. по дело *Baars*, C-251/98, *Recueil*, стр. I-2787, точка 28, Решение от 11 март 2004 г. по дело *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, *Recueil*, стр. I-2409, точка 42 и Решение по дело *Heinrich Bauer Verlag*, посочено по-горе, точка 26).
- 61 Освен това член 49 ЕО не допуска прилагане на каквато и да било национална правна уредба, вследствие на която предоставянето на услуги между държави

членки се затруднява в по-голяма степен, отколкото предоставянето на услуги само в рамките на определена държава членка (Решение от 11 септември 2007 г. по дело Комисия/Германия, C-318/05, Сборник, стр. I-6957, точка 81, Решение от 18 декември 2007 г. по дело Jundt, C-281/06, Сборник, стр. I-12231, точка 52 и Решение от 11 юни 2009 г. по дело X и Passenheim-van Schoot, C-155/08 и C-157/08, Сборник, стр. I-5093, точка 32).

62 Ограниченията, забранени с членове 43 ЕО и 49 ЕО, са налице по-специално когато данъчните разпоредби на една държава членка, които се прилагат към трансгранични икономически дейности, са по-неблагоприятни от тези, които се прилагат към икономическа дейност, упражнявана в границите на тази държава членка.

63 В случай като този по главното производство член 26, параграф 1, точка 2 от Закона за данъка върху доходите позволява на данъкоплатците, които подлежат на данъчно облагане в Полша, да намалят основата на тяхното данъчно облагане с размера на задължителните социалноосигурителни вноски, направени в съответствие със Закона за схемата за социално осигуряване. Член 27b от Закона за данъка върху доходите позволява на данъкоплатците, които подлежат на данъчно облагане в Полша, да намалят размера на техния данък върху доходите в зависимост от размера на задължителните здравноосигурителни вноски, направени в съответствие със Закона за публично финансиране на здравните грижи.

64 Следва да се отбележи, че г-н Filipiak, полски данъкоплатец, упражняващ своята икономическа дейност като съдружник в персонално дружество, установено в държава членка, различна от Република Полша, подлежи на задължително социално и здравно осигуряване в Нидерландия, а не в Полша. Всъщност в съответствие с член 13, параграф 2, буква б) от Регламент № 1408/71 лице, което е самостоятелно заето на територията на една държава членка, е подчинено на законодателството на тази държава, дори и ако пребивава на територията на друга държава членка. Според параграф 1 от същия член, в областта на социалното осигуряване едно лице може да бъде подчинено на законодателството само на една държава членка.

65 Освен това запитващата юрисдикция посочва, че социалноосигурителните и здравноосигурителните вноски, направени от г-н Filipiak по силата на

нидерландското законодателство, що се отнася до техните характер и цели, са идентични на вноските, плащани от полските данъкоплатци в съответствие с полското законодателство, свързано със схемата за социално осигуряване и с публичното финансиране на здравните грижи.

- 66 Правна уредба като разглежданата в главното производство установява разлика в третирането между данъкоплатци, местни лица, в зависимост от това дали здравноосигурителните вноски, с които може да бъде намален размерът на данъка върху доходите, дължим в Полша, или социалноосигурителните вноски, които могат да бъдат приспаднати от облагаемата основа в Полша, са били направени в рамките на национални здравноосигурителни или социалноосигурителни схеми.
- 67 От това следва, че всеки данъкоплатец, който пребивава в Полша, но упражнява икономическата си дейност в друга държава членка, в която подлежи на задължително социално осигуряване и на задължително здравно осигуряване, не би могъл да приспада размера на вноските, които прави, от основата на данъчното облагане или да намали дължимия в Полша данък в зависимост от посочените вноски. Следователно той би бил третиран по-неблагоприятно от всеки друг данъкоплатец, който пребивава в Полша, но извършва икономическата си дейност само в границите на тази държава, като прави задължителни социалноосигурителни и здравноосигурителни вноски към компетентния публичен орган в Полша.
- 68 Що се отнася до облагането на техните доходи в Полша обаче, следва да се отбележи, че местните данъкоплатци обективно не са в различно положение, което може да обясни подобна разлика в третирането в зависимост от мястото на плащане на вноските.
- 69 Всъщност положението на данъкоплатец като г-н Filipiak, пребиваващ в Полша и упражняващ икономическа дейност в друга държава членка, в която той е осигурен в задължителните здравноосигурителна и социалноосигурителна схеми, и положението на данъкоплатец, също пребиваващ в Полша, но упражняващ професионалната си дейност в същата държава, в която е осигурен в националните здравноосигурителни и социалноосигурителни схеми, са сравними, що се отнася до принципите на облагане, доколкото в Полша и двете лица подлежат на неограничено данъчно облагане.

- 70 Така облагането на доходите им в тази държава членка би трябвало да се извърши съгласно същите принципи и съответно въз основа на същите данъчни предимства.
- 71 При тези условия отказът на данъкоплатец, местно лице, да се предостави правото или да приспадне от данъчната основа в Полша размера на задължителните социалноосигурителни вноски, платени в друга държава членка, или да намали дължимия в тази държава членка данък в зависимост от задължителните здравноосигурителни вноски, платени в държава членка, различна от Република Полша, може да разубеди посочения данъкоплатец да се възползва от свободата на установяване и от свободното предоставяне на услуги, посочени в членове 43 ЕО и 49 ЕО, и представлява ограничение на тези свободи (в този смисъл, що се отнася до член 18 ЕО, вж. Решение по дело Rüffler, посочено по-горе, точки 72 и 73).
- 72 От постоянната практика на Съда следва, че националните разпоредби, които могат да разколебят или да разубедят лицата да упражняват основните свободи, гарантирани от членове 43 ЕО и 49 ЕО, все пак могат да бъдат обосновани от императивни съображения от обществен интерес.
- 73 Нито полското правителство обаче изтъква каквато и да било възможна обосновка, нито запитващата юрисдикция разглежда такава.
- 74 Предвид гореизложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че членове 43 ЕО и 49 ЕО не допускат национална правна уредба, по силата на която данъкоплатец, местно лице, има право, от една страна, да приспадне от данъчната основа размера на платените през данъчната година социалноосигурителни вноски, и от друга страна, да намали дължимия от него данък върху доходите в зависимост от направените през този период здравноосигурителни вноски, единствено когато посочените вноски са направени в държавата членка на облагане, а отказва такива предимства, когато тези вноски са направени в друга държава членка, дори когато тези вноски не са били приспаднати в последната държава членка.

По втория въпрос

75 С този въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи, ако отговорът на първия въпрос е, че членове 43 ЕО и/или 49 ЕО не допускат национални разпоредби като разглежданите в главното производство, дали при тези условия предимството на общностното право налага на националния съд в рамките на спора, с който е сезиран, да приложи общностното право и да остави без приложение спорните национални разпоредби, независимо от решението на националната конституционна юрисдикция да отложи момента, в който същите разпоредби, за които е постановено, че са противоконституционни, загубват задължителната си сила.

Становища, представени на Съда

76 Позицията на полското правителство по втория въпрос по същество може да се изведе от представеното от него становище по допустимостта, изложено в точки 36—39 от настоящото решение.

77 Комисията твърди, че вторият въпрос цели да установи дали принципът за предимство на общностното право и член 10 ЕО, както и член 43 ЕО, допускат прилагането на разпоредбите на националното право, които позволяват на Trybunał Konstytucyjny в едно от решенията си да определи по-късна дата, на която даден национален нормативен акт, който този съд в същото решение е приел за неконституционен, ще загуби валидността си.

78 Комисията счита, че не съществува връзка между втория въпрос и разрешаването на спора по главното производство. В случая на г-н Filipiak отлагането от Trybunał Konstytucyjny на датата, на която спорните разпоредби ще загубят валидността си, не е пречка запитващата юрисдикция, в съответствие с принципа за предимство на общностното право, да не приложи посочените разпоредби.

79 От това Комисията извежда, че предвидената в член 190, параграф 3 от полската конституция възможност за отлагане на датата, на която спорните разпоредби ще загубят валидността си — възможност, която Trybunał Konstytucyjny използва в своето решение от 7 ноември 2007 г. — не противоречи на принципа за предимство на общностното право, нито на членове 10 ЕО и 43 ЕО, тъй като тази възможност не е в противоречие със задължението на националните административни органи и националните юрисдикции да не прилагат разпоредбите на националния закон, които противоречат на член 43 ЕО.

80 Следователно Комисията счита, че принципът за предимство на общностното право и член 10 ЕО, както и член 43 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат прилагане на разпоредби на националното право, които дават възможност на Trybunał Konstytucyjny да отложи в свое решение датата, на която разпоредби на националния закон, за които този съд в същото решение е приел, че са противоконституционни, ще загубят задължителната си сила.

Отговор на Съда

81 От постоянната съдебна практика е видно, че националният съд, натоварен в рамките на своята компетентност с прилагането на разпоредбите на общностното право, е длъжен да гарантира пълното действие на тези норми, като при необходимост по собствена инициатива оставя без приложение разпоредбите на националното законодателство, които им противоречат, дори те да са приети впоследствие, без да е необходимо да иска или да изчаква тяхната предварителна отмяна по законодателен път или по какъвто и да било друг конституционен способ (в този смисъл вж. Решение от 9 март 1978 г. по дело *Simmenthal*, 106/77, Recueil, стр. 629, точка 24, Решение от 4 юни 1992 г. по дело *Debus*, C-13/91 и C-113/91, Recueil, стр. I-3617, точка 32, Решение от 18 юли 2007 г. по дело *Lucchini*, C-119/05, Сборник, стр. I-6199, точка 61, както и Решение от 27 октомври 2009 г. по дело *ČEZ*, C-115/08, Сборник, стр. I-10265, точка 138).

82 По силата на принципа за предимство на общностното право националната юрисдикция разрешава колизията между разпоредба на националния закон и пряко приложима разпоредба на Договора, прилагайки общностното право и оставяйки при необходимост без приложение противоречащата му национална

разпоредба, а не чрез установяване на недействителността на националната разпоредба, като в това отношение държавата членка определя компетентността на органите и юрисдикциите.

83 В този контекст следва да се напомни, че Съдът вече е постановил, че несъвместимостта с общностното право на последваща норма от националното право не я прави несъществуваща. При такова положение националният съд е длъжен да не прилага тази норма, като се има предвид, че това задължение не ограничава правомощието на компетентните национални юрисдикции да прилагат онези от различните способности във вътрешния правен ред, които са подходящи да защитят предоставените от общностното право индивидуални права (Решение от 22 октомври 1998 г. по дело IN.CO.GE.'90 и др., C-10/97—C-22/97, Recueil, стр. I-6307, точка 21).

84 Следователно в положение като това на жалбоподателя в главното производство отлагането от Trybunał Konstytucyjny на датата, на която спорните разпоредби ще загубят задължителната си сила, не е пречка запитващата юрисдикция, в съответствие с принципа за предимство на общностното право, да не прилага тези разпоредби в рамките на спора, с който е сезирана, ако реши, че те противоречат на общностното право.

85 Доколкото, както следва от точка 74 от настоящото съдебно решение, отговорът на първия въпрос е, че членове 43 ЕО и 49 ЕО не допускат национални разпоредби като разглежданите в главното производство, на втория въпрос следва да се отговори, че при тези условия предимството на общностното право налага на националния съд да приложи общностното право и да остави без приложение противоречащите му национални разпоредби, независимо от решението на националната конституционна юрисдикция, постановила отлагане на момента, в който същите разпоредби, за които е постановено, че са противоконституционни, загубват задължителната си сила.

По съдебните разноски

86

С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

- 1) **Членове 43 ЕО и 49 ЕО не допускат национална правна уредба, по силата на която данъкоплатец, местно лице, има право, от една страна, да приспадне от данъчната основа размера на платените през данъчната година социалноосигурителни вноски, и от друга страна, да намали дължимия от него данък върху доходите в зависимост от направените през този период здравноосигурителни вноски, единствено когато посочените вноски са направени в държавата членка на облагане, а отказва такива предимства, когато тези вноски са направени в друга държава членка, дори когато тези вноски не са били приспаднати в последната държава членка.**

- 2) **При тези условия предимството на общностното право налага на националния съд да приложи общностното право и да остави без приложение противоречащите му национални разпоредби, независимо от решението на националната конституционна юрисдикция, постановила отлагане на момента, в който същите разпоредби, за които е постановено, че са противоконституционни, загубват задължителната си сила.**

Подписи