

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

19. listopadu 2009*

Ve věci C-314/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polsko) ze dne 30. května 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 14. července 2008, v řízení

Krzysztof Filipiak

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda druhého senátu, zastupující předseda třetího senátu, A. Rosas (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

* Jednací jazyk: polština.

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za polskou vládu M. Dowgielewiczem, jako zmocněncem,

- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a K. Herrmann, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 ES a 49 ES.

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi K. Filipiakem, polským státním příslušníkem, který má neomezenou daňovou povinnost v Polsku, a Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu (ředitelem daňového úřadu v Poznani) ve věci, v níž mu polská daňová správa odmítla přiznat daňová zvýhodnění ve vztahu k pojistnému na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění odvedenému během zdaňovacího období, pokud je pojistné odváděno v jiném členském státě, než je stát zdanění, zatímco jsou taková daňová zvýhodnění přiznávána poplatníku, jehož pojistné je odváděno v členském státě zdanění.

Vnitrostátní právní rámec

- 3 Článek 2 polské Ústavy stanoví:

„Polská republika je demokratický právní stát provádějící zásady sociální spravedlnosti.“

- 4 Článek 8 polské Ústavy zní:

„1. Ústava je nejvyšším zákonem Polské republiky.

2. Ustanovení Ústavy jsou přímo použitelná, pokud Ústava nestanoví jinak.“

5 Článek 32 polské Ústavy stanoví:

„1. Všichni jsou si rovni před zákonem. Každý má právo na rovné zacházení ze strany veřejné moci.

2. Nikdo nesmí být z jakéhokoliv důvodu diskriminován v politickém, společenském či hospodářském životě.“

6 Článek 91 polské Ústavy stanoví:

„1. Po svém zveřejnění ve Sbírce zákonů Polské republiky je ratifikovaná mezinárodní smlouva nedílnou součástí vnitrostátního právního řádu; je přímo použitelná, ledaže její použití závisí na vydání zákona.

2. Mezinárodní smlouva ratifikovaná na základě zákona, kterým je taková ratifikace schválena, má vyšší právní sílu než zákon, pokud je zákon v rozporu s mezinárodní smlouvou.

3. Pokud tak stanoví mezinárodní smlouva zakládající mezinárodní organizaci ratifikovaná Polskou republikou, jsou právní normy vydané touto organizací přímo použitelné a v případě rozporu s vnitrostátními zákony mají vyšší právní sílu.“

7 Článek 188 polské Ústavy zní:

„Trybunał Konstytucyjny [polský ústavní soud] rozhoduje o:

- 1) souladu zákonů a mezinárodních smluv s Ústavou,
- 2) souladu zákonů s ratifikovanými mezinárodními smlouvami, jejichž ratifikace vyžaduje předchozí schválení zákonem;
- 3) souladu podzákoných právních předpisů vydaných ústředními orgány státu s Ústavou, s ratifikovanými mezinárodními smlouvami a se zákony,
- 4) souladu cílů nebo činnosti politických stran s Ústavou,
- 5) ústavní stížnosti uvedené v čl. 79 odst. 1.“

8 Článek 190 odst. 1 až 4 polské Ústavy zní následovně:

„1. Nálezy Trybunał Konstytucyjny jsou závazné pro všechny orgány i osoby a pravomocné.

[...]

3. Nález Trybunał Konstytucyjny je vykonatelný v den svého vyhlášení; Trybunał Konstytucyjny však může stanovit, že normativní akt pozbývá své závazné povahy k jinému dni. Tato doba nesmí překročit osmnáct měsíců v případě zákona a dvanáct měsíců v případě jiného normativního aktu. [...]

4. Nález Trybunał Konstytucyjny, kterým se za neslučitelný s Ústavou, s mezinárodní smlouvou či zákonem prohlašuje normativní akt, na jehož základě bylo vydáno pravomocné rozhodnutí soudu, pravomocné správní rozhodnutí nebo rozhodnutí v jiné věci, je základem pro obnovu řízení, zrušení rozhodnutí nebo jiné řešení na základě zásad a postupu stanovených ustanoveními upravujícími příslušné řízení.“

- 9 Článek 3 odst. 1 zákona ze dne 26. července 1991 o dani z příjmu fyzických osob (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U z roku 2000, č. 14, položka 176, dále jen „zákon o dani z příjmu“), který zavádí zásadu neomezené daňové povinnosti, stanoví:

„Fyzické osoby, které mají bydliště na polském území, podléhají daňové povinnosti ve vztahu ke všem svým příjmům nezávisle na místě jejich zdroje [...].“

10 Článek 26 odst. 1 bod 2 tohoto zákona stanoví:

„S výhradou použití čl. 24 odst. 3, článků 29 až 30c, jakož i článku 30e, je základem daně příjem stanovený v souladu s článkem 9, čl. 24 odst. 1, 2, 4, 4a až 4e a 6, čl. 24b odst. 1 a 2, nebo článkem 25, po odečtení výše:

[...]

2) pojistného uvedeného v zákoně ze dne 13. října 1998 o systému sociálního zabezpečení [Dz. U č. 137, položka 887, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „zákon o systému sociálního zabezpečení“]:

a) odvedeného během zdaňovacího období přímo do systému osobního sociálního zabezpečení pro případ stáří či důchodu nebo zdravotního či úrazového pojištění ve prospěch poplatníka či osob s ním spolupracujících,

b) vybraného během zdaňovacího období [...] z prostředků poplatníka [...].“

11 Článek 27b zákona o dani z příjmu stanoví:

„1. Daň z příjmu, vypočtená v souladu s články 27 nebo 30c, se sníží nejprve o výši pojistného na zdravotní pojištění uvedeného v zákoně ze dne 27. srpna 2004 o veřejném financování zdravotní péče [ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U č. 210, položka 2135; dále jen ‚zákon o veřejném financování zdravotní péče‘]:

- 1) odvedeného přímo poplatníkem během zdaňovacího období podle ustanovení týkajících se veřejného financování zdravotní péče,

- 2) vybraného během zdaňovacího období plátcem v souladu s týmiž ustanoveními,

[...]

2. Výše pojistného na zdravotní pojištění, kterou lze od daně odečíst, nepřekročí 7,75 % vyměřovacího základu uvedeného pojistného.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 12 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že K. Filipiak, polský občan, v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení vykonával hospodářskou činnost v Nizozemsku jakožto společník v osobní společnosti nizozemského práva, jejíž organizační struktura odpovídala organizační struktuře veřejné obchodní společnosti polského práva.
- 13 Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že K. Filipiak má v Polsku neomezenou daňovou povinnost, na základě čehož se lze domnívat, že se jeho místo bydliště nachází v uvedeném členském státě podle článku 3 zákona o dani z příjmu.
- 14 V Nizozemsku odvedl K. Filipiak příslušné pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění v souladu s nizozemskými právními předpisy.
- 15 Dopisem ze dne 28. června 2006 požádal K. Filipiak ředitele daňové správy v Nowym Tomysłu o písemný výklad rozsahu a způsobu použití daňového práva.
- 16 Ve své žádosti o výklad K. Filipiak poznamenává, že ustanovení zákona o dani z příjmu mu brání v tom, aby od základu daně odečetl výši pojistného zaplaceného v Nizozemsku na sociální zabezpečení a aby snížil daň o výši pojistného na zdravotní pojištění rovněž zaplaceného v Nizozemsku. Tvrdí, že taková ustanovení jsou diskriminační a že je za těchto podmínek třeba k uvedeným ustanovením nepřihlížet ve prospěch přímého použití práva Společenství.

- 17 V odpovědi na žádost o výklad měl ředitel daňové správy v Nowym Tomyšlu v rozhodnutích ze dne 2. srpna 2007 za to, že stanovisko K. Filipiaka není opodstatněné.
- 18 Uvedl, že podle čl. 26 odst. 1 bodu 2 zákona o dani z příjmu může být od základu daně odečteno pouze pojistné uvedené v zákoně o systému sociálního zabezpečení a že podle čl. 27b odst. 1 prvně uvedeného zákona může být od daně odečteno pouze pojistné na zdravotní pojištění uvedené v zákoně o veřejném financování zdravotní péče. Jelikož pojistné odvedené podle nizozemského práva nesplňuje kritéria stanovená uvedenými ustanoveními, nemůže být v Polsku odečteno ani od základu daně, ani od daně z příjmu.
- 19 Poté, co Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu přezkoumal odvolání, která mu byla K. Filipiakem předložena, potvrdil rozhodnutí ze dne 2. srpna 2007 vydaná ředitelem daňové správy v Nowym Tomyšlu.
- 20 Krzysztof Filipiak podal k Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (správními soudu v Poznani) žaloby proti těmto rozhodnutím, o nichž se domnívá, že jsou v rozporu zejména s čl. 26 odst. 1 bodem 2 a čl. 27b odst. 1 zákona o dani z příjmu, s čl. 39 odst. 2 ES, s čl. 3 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 1408/71 ze dne 14. června 1971 o uplatňování systémů sociálního zabezpečení na zaměstnané osoby, osoby samostatně výdělečně činné a jejich rodinné příslušníky pohybující se v rámci Společenství, ve znění pozměněném a aktualizovaném nařízením Rady (ES) č. 118/97 ze dne 2. prosince 1996 (Úř. věst. 1997, L 28, s. 1; Zvl. vyd. 05/03, s. 3), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 647/2005 ze dne 13. dubna 2005 (Úř. věst. L 117, s. 1, dále jen „nařízení č. 1408/71“), a s různými ustanoveními polské Ústavy.

- 21 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu má za to, že v projednávané věci nejsou splněny podmínky k tomu, aby byl porušen volný pohyb pracovníků zakotvený v článku 39 ES. V tomto ohledu zdůrazňuje, že jelikož se žalobce v původním řízení jakožto podnikatel podílí na provozování veřejné obchodní společnosti nacházející se v Nizozemsku, vykonává činnost na svůj vlastní účet a nepracuje na základě pokynů či pod dohledem jiné osoby. Nemůže tedy být považován za „pracovníka“ ve smyslu článku 39 ES.
- 22 Předkládající soud považuje za nezbytné posoudit, zda jsou sporná ustanovení v souladu s ustanovením, jehož se K. Filipiak nedovolával, totiž článkem 43 ES, v případě, že vylučují, aby poplatník, který má v Polsku neomezenou daňovou povinnost ve vztahu k veškerým svým příjmům a který vykonává hospodářskou činnost na území jiného členského státu, mohl od základu své daně odečíst výši povinného pojistného na sociální zabezpečení zaplaceného v Nizozemsku a snížit svou daň z příjmu o výši povinného pojistného na zdravotní pojištění rovněž zaplaceného v Nizozemsku, přestože toto pojistné nebylo v posledně uvedeném členském státě odečteno.
- 23 Uvedený soud uvádí, že Trybunał Konstytucyjny se již vyslovil k otázce slučitelnosti čl. 26 odst. 1 bodu 2 a článku 27b zákona o dani z příjmu s polskou Ústavou.
- 24 Trybunał Konstytucyjny totiž v nález ze dne 7. listopadu 2007 (K 18/06, Dz. U z roku 2007, č. 211, položka 1549) prohlásil, že v rozsahu, v němž dotčená daňová ustanovení upírají poplatníkům uvedeným v čl. 27 odst. 9 zákona o dani z příjmu možnost odečíst od jejich příjmů a od jejich daně, která musí být zaplacena z důvodu výkonu činnosti mimo polské území, pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v případě, že uvedené pojistné nebylo odečteno v členském státě, na jehož území byla tato činnost vykonávána, nejsou uvedená ustanovení v souladu se zásadou rovnosti před zákonem zakotvenou v článku 32 polské Ústavy, ve spojení se zásadou sociální spravedlnosti uvedenou v článku 2 uvedené Ústavy.

25 V témže nálezu Trybunał Konstytucyjny podle čl. 190 odst. 3 polské Ústavy rozhodl o odložení dne, k němuž ustanovení, jež prohlásí za protiústavní, pozbudou veškerou závaznou povahu, na den jiný, než je den vyhlášení uvedeného nálezu, totiž 30. listopadu 2008.

26 Za těchto okolností se Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být zásada zakotvená v čl. 43 odst. 1 a 2 ES vykládána v tom smyslu, že brání čl. 26 odst. 1 bodu 2 zákona [o dani z příjmu], podle něhož může být od základu daně z příjmu odečteno pouze povinné pojistné na sociální zabezpečení zaplacené na základě tuzemských právních předpisů, jakož i čl. 27b odst. 1 téhož zákona, podle něhož lze od daně z příjmu odečíst pouze povinné pojistné na zdravotní pojištění zaplacené na základě tuzemských právních předpisů, pokud polský občan s neomezenou daňovou povinností v Polsku ve vztahu k příjmům zdanitelným v Polsku odváděl povinné pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v jiném členském státě z důvodu, že tam provozoval hospodářskou činnost, a pokud toto pojistné nebylo v tomto jiném členském státě odečteno ani od příjmu, ani od daně?

2) Musí být zásada přednosti práva Společenství a zásada vyplývající z článku 10 ES a z čl. 43 odst. 1 a 2 ES vykládána v tom smyslu, že tyto zásady mají přednost před ustanoveními vnitrostátního práva obsaženými v čl. 91 odst. 2 a 3 a čl. 190 odst. 1 a 3 polské Ústavy [...] v rozsahu, v němž na jejich základě došlo k odkladu vykonatelnosti nálezu Trybunał Konstytucyjny?“

K přípustnosti

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 27 Polská vláda vyjadřuje pochybnosti, zda může Soudní dvůr rozhodnout o otázkách položených vnitrostátním soudem.
- 28 Uvedená vláda tak tvrdí, že žádaný výklad práva Společenství a předběžné otázky položené předkládajícím soudem nemají dostatečnou souvislost s předmětem sporu v původním řízení. Podmínka, podle níž rozhodnutí Soudního dvora musí být nezbytné k tomu, aby předkládající soud mohl rozhodnout ve věci, která mu byla předložena, není splněna. Přezkum skutkových a právních okolností uvedených předkládajícím soudem totiž vede k závěru, že by spor mohl, a dokonce měl být posouzen výlučně na základě ustanovení vnitrostátního práva.
- 29 Polská vláda v tomto ohledu poznamenává, že cílem první předběžné otázky předkládajícího soudu je určit, zda musí tento soud při rozhodování sporu v původním řízení vzít v úvahu dotčená ustanovení zákona o dani z příjmu v rozsahu, v němž tato ustanovení brání nároku poplatníka na to, aby v Polsku odečetl pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění zaplacené v zahraničí.
- 30 Ve svém nálezu ze dne 7. listopadu 2007 přitom Trybunał Konstytucyjny již na tuto otázku odpověděl, jelikož již rozhodl o tom, že v situaci v původním řízení musí mít poplatník možnost odečíst výši pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

- 31 Podle polské vlády má nález Trybunał Konstytucyjny ze dne 7. listopadu 2007, kterým se prohlašuje nesoulad dotčených zákonných ustanovení s polskou Ústavou, ten důsledek, že se tato ustanovení stávají nepoužitelnými ze strany soudů, to znamená, že jsou zcela vyloučena z právního řádu.
- 32 Skutečnost, že Trybunał Konstytucyjny ve svém nálezu ze dne 7. listopadu 2007 rozhodl o odkladu dne, k němuž protiústavní ustanovení pozbudou svou závaznou povahu, neznamená, že by ustanovení, která byla kvalifikována jako protiústavní, musela být uplatňována až do dne stanoveného ze strany Trybunał Konstytucyjny. Nelze tvrdit, že dotčená ustanovení jsou až do uvedeného dne slučitelná s Ústavou a že od tohoto dne musí být považována za protiústavní.
- 33 Polská vláda se v důsledku toho domnívá, že předkládající soud musí uplatnit čl. 26 odst. 1 bod 2 a čl. 27b odst. 1 zákona o dani z příjmu s přihlédnutím k výkladu těchto ustanovení z hlediska polské Ústavy. Ve věci projednávané v původním řízení by předkládající soud měl na základě výkladu provedeného ze strany Trybunał Konstytucyjny a zásad rovnosti před zákonem a sociální spravedlnosti odmítnout použití sporných ustanovení v rozsahu, v němž tato ustanovení vylučují jakýkoliv odpočet pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, pro případ, že by toto pojistné nebylo odečteno v členském státě Evropské unie, na jehož území byla vykonávána hospodářská činnost a placeno pojistné.
- 34 V důsledku toho není pro rozhodnutí ve sporu v původním řízení nutné odpovídat na otázku, zda článek 43 ES brání takovým ustanovením, jako jsou ustanovení dotčená v původním řízení.
- 35 Pokud jde o druhou předběžnou otázku, výklad práva Společenství žádaný předkládajícím soudem není nezbytný za účelem rozhodnutí sporu, který mu byl předložen, vzhledem k tomu, že je tento výklad zjevný.

- 36 Polská vláda uvádí, že se zdá, že předkládající soud vychází ze zásady, že odklad pozbytí závazné povahy ustanovení dotčených v původním řízení, ve spojení se zásadou pravomocné povahy rozhodnutí Trybunał Konstytucyjny, mu neumožňuje přezkoumat soulad sporných ustanovení s právem Společenství a odmítnout použití těchto ustanovení v případě, že by dospěl k závěru, že nejsou v souladu s právem Společenství.
- 37 Polská vláda se přitom domnívá, že takové stanovisko není správné s ohledem na samostatnou povahu jednotlivých forem soudního přezkumu, kterými je přezkum souladu dotčených ustanovení s polskou Ústavou a přezkum slučitelnosti týchž ustanovení s právem Společenství.
- 38 Rozhodnutí Trybunał Konstytucyjny, kterým se odkládá pozbytí závazné povahy ustanovení kvalifikovaných jako protiústavních, není na překážku soudnímu přezkumu těchto ustanovení, pokud jde o jejich slučitelnost s právem Společenství, a v případě rozporu norem nezabývá předkládající soud povinnosti zdržet se použití uvedených ustanovení, pokud by byla považována za neslučitelná s právem Společenství. Článek 91 polské Ústavy totiž ukládá vnitrostátnímu soudu povinnost nepoužít normu vnitrostátního práva, která je v rozporu s právem Společenství.
- 39 V důsledku toho podle polské vlády nezávisle na možnosti nepoužít sporná ustanovení kvalifikovaná jako protiústavní má předkládající soud, který dospěje k závěru, že uvedená ustanovení jsou neslučitelná s článkem 43 ES, na základě vnitrostátního práva a případně judikatury Soudního dvora týkající se zásady přednosti práva Společenství veškerou potřebnou pravomoc k tomu, aby samostatně rozhodl o jejich nepoužití v rámci řešení sporu.

Závěry Soudního dvora

- 40 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je v rámci řízení upraveného v článku 234 ES věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V důsledku toho, jestliže se položené otázky týkají výkladu práva Společenství, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz zejména rozsudky ze dne 13. března 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Recueil, s. I-2099, bod 38, a ze dne 23. dubna 2009, *Rüffler*, C-544/07, Sb. rozh. s. I-3389, bod 36).
- 41 Soudní dvůr ovšem rovněž rozhodl, že za výjimečných okolností mu přísluší, aby za účelem ověření své vlastní pravomoci přezkoumal podmínky, za kterých se na něj vnitrostátní soud obrátil (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. prosince 1981, *Foglia*, 244/80, Recueil, s. 3045, bod 21, a výše uvedené rozsudky *PreussenElektra*, bod 39, jakož i *Rüffler*, bod 37).
- 42 Odmítnout rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také tehdy, pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (výše uvedené rozsudky *PreussenElektra*, bod 39, a *Rüffler*, bod 38).
- 43 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že z předkládacího rozhodnutí jasně vyplývá, že bez ohledu na otázku ústavnosti ustanovení dotčených v původním řízení se spor v původním řízení a první předběžná otázka týkají otázky slučitelnosti právní úpravy, na

jejímž základě je zamítnut nárok na snížení daně o výši zaplaceného pojistného na zdravotní pojištění a nárok na odpočet od základu daně odvedeného pojistného na sociální zabezpečení, pokud bylo uvedené pojistné placeno v jiném členském státě, s právem Společenství.

44 Druhá otázka navazuje na první otázku a jejím prostřednictvím je Soudní dvůr dotazován ohledně důsledků, které má pro vnitrostátní soud zjištění případné neslučitelnosti ustanovení s právem Společenství, o nichž bylo navíc rozhodnuto, že nejsou v souladu s Ústavou. Podstatou této otázky je, zda v případě, že by článek 43 ES bránil takovým ustanovením, jako jsou ustanovení dotčená v původním řízení, z přednosti práva Společenství vyplývá pro vnitrostátní soud povinnost použít právo Společenství a nepoužít sporná vnitrostátní ustanovení, a to ještě před tím, než se stane vykonatelným nález Trybunał Konstytucyjny ze dne 7. listopadu 2007, v němž uvedený soud dospěl k závěru, že uvedená ustanovení nejsou v souladu s některými ustanoveními polské Ústavy.

45 S ohledem na předcházející není zjevné, že žádaný výklad nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, že se jedná o hypotetický problém, ani že Soudní dvůr nedisponuje skutkovými a právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny.

46 Položené otázky jsou tudíž přípustné.

K věci samé

K první předběžné otázce

- ⁴⁷ Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda článek 43 ES brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž se může poplatník domoci jednak toho, aby byla výše pojistného na sociální zabezpečení zaplaceného během zdaňovacího období odečtena od základu daně, a jednak toho, aby daň z příjmu, kterou musí odvést, byla snížena o výši pojistného na zdravotní pojištění zaplaceného během uvedeného období, pouze tehdy, pokud je uvedené pojistné hrazeno v členském státě zdanění, přičemž taková zvýhodnění jsou odepřena, pokud je toto pojistné hrazeno v jiném členském státě.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- ⁴⁸ Stanovisko polské vlády k první otázce lze v podstatě vyvodit z vyjádření, která učinila z hlediska přípustnosti a která jsou uvedena v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku.
- ⁴⁹ Podle Komise Evropských společenství se lze na základě popisu situace K. Filipiaka předkládajícím soudem domnívat, že žalobce v původním řízení mohl osobně plnit úkoly spojené s činností této společnosti a vykonávat kontrolu. Jeho situace tedy *prima facie* spadá do působnosti článku 43 ES. Nicméně pro řešení sporu předloženého vnitrostátnímu soudu může být relevantní rovněž článek 49 ES, neboť nelze vyloučit, že K. Filipiak, s bydlištěm v Polsku, na nizozemském území rovněž poskytuje služby.

- 50 Komise má za to, že ustanovení dotčená v původním řízení, kterými je vyloučen nárok poplatníků-rezidentů na daňová zvýhodnění ve vztahu k povinnému pojistnému, pokud bylo uvedené pojistné placeno v jiném členském státě než Polské republice, zavádí omezení jak článku 43 ES, tak článku 49 ES, které není objektivně odůvodněno.

Odpověď Soudního dvora

- 51 Je třeba poznamenat, že v rámci formulace první otázky předkládající soud svou žádost o výklad článku 43 ES omezuje pouze na případy, v nichž povinné pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění odvedené v jiném členském státě než v Polské republice nebylo v tomto jiném členském státě odečteno. Odpověď na tuto otázku tedy bude vycházet z předpokladu, že povinné pojistné odvedené v Nizozemsku takovým poplatníkem, jako je K. Filipiak, nemohlo být v tomto jiném členském státě odečteno.

– K použitelným ustanovením Smlouvy o ES

- 52 V souladu s ustálenou judikaturou je pojem „usazování“ ve smyslu článku 43 ES pojmem velmi širokým, který s sebou nese možnost příslušníka členského státu Společenství účastnit se trvale a nepřetržitě hospodářského života jiného členského státu než svého státu původu (rozsudky ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard, C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 25, a ze dne 7. září 2006, N, C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 26). Svoboda usazování se tak může vztahovat na příslušníka členského státu Společenství, který bydlí v jednom členském státě a který má kapitálovou účast na společnosti zřízené v jiném členském státě, která mu přiznává nepochybný vliv na rozhodování této společnosti a umožňuje mu určovat její činnosti (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek N, bod 27, a rozsudky ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, body 22 a 70, jakož i ze dne 2. října 2008, Heinrich Bauer Verlag, C-360/06, Sb. rozh. s. I-7333, bod 27).

- 53 Jak zdůraznila Komise, na základě situace takového poplatníka, jako je K. Filipiak, společníka v osobní společnosti nizozemského práva, jejíž organizační struktura odpovídá organizační struktuře veřejné obchodní společnosti polského práva, se lze domnívat, že tento poplatník mohl osobně plnit úkoly spojené s hospodářskou činností této společnosti a že vykonává nad touto činností kontrolu.
- 54 Předkládací rozhodnutí však neuvádí, zda situace K. Filipiaka spadá do oblasti působnosti článku 43 ES ve smyslu judikatury Soudního dvora, tzn. zda má ve společnosti zřízené v jiném členském státě kapitálovou účast, která mu umožňuje mít určitý vliv na rozhodování uvedené společnosti a určovat její činnosti. Vnitrostátní soud musí každopádně posoudit, zda je tomu skutečně tak a zda situace K. Filipiaka spadá do oblasti působnosti článku 43 ES.
- 55 Krom toho, jak zdůraznila Komise, předkládací rozhodnutí neuvádí, zda takový poplatník, jako je K. Filipiak, kromě toho že vykonává kontrolu nad hospodářskou činností nizozemské společnosti, v níž je společníkem, rovněž neposkytuje na nizozemském území služby.
- 56 V důsledku toho, pokud taková situace může spadat do působnosti článku 43 ES, může rovněž spadat do působnosti ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu služeb, neboť nelze vyloučit, že K. Filipiak, poplatník s bydlištěm v Polsku, nejen vykonává kontrolu nad hospodářskou činností nizozemské společnosti, v níž je společníkem, ale také na nizozemském území poskytuje služby.
- 57 Situace takového poplatníka, jako je K. Filipiak, může v důsledku toho být přezkoumána ve světle zásady svobody usazování zakotvené v článku 43 ES a zásady volného pohybu služeb uvedené v článku 49 ES.

– K existenci omezení svobod pohybu

- 58 Z ustálené judikatury vyplývá, že veškerá ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu osob mají za cíl usnadnit příslušníkům členských států Společenství výkon výdělečné činnosti jakékoli povahy na území Evropského společenství a brání opatřením, jež by mohla tyto státní příslušníky znevýhodňovat, budou-li si přát vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (viz zejména rozsudky ze dne 17. ledna 2008, Komise v. Německo, C-152/05, Sb. rozh. s. I-39, bod 21, a ze dne 16. října 2008, Renneberg, C-527/06, Sb. rozh. s. I-7735, bod 43).
- 59 Podle ustálené judikatury svoboda usazování, která je přiznána občanům členských států a která pro ně zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 48 ES pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropského společenství, právo vykonávat jejich činnost v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz rozsudky ze dne 17. ledna 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Sb. rozh. s. I-173, bod 18, jakož i ze dne 23. dubna 2009, Komise v. Řecko, C-406/07, bod 36).
- 60 Soudní dvůr rovněž vícekrát uvedl, že i když podle svého znění mají ustanovení týkající se svobody usazování zejména za cíl zajištění práva na národní zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu kladl překážky bránící jednomu z jeho státních příslušníků nebo jedné z jeho společností založené v souladu s jeho právními předpisy, která krom toho odpovídá definici v článku 48 ES, v usazení se v jiném státě (viz rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 28; ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 42, a výše uvedený rozsudek Heinrich Bauer Verlag, bod 26).
- 61 Krom toho článek 49 ES brání použití jakékoliv vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším než čistě vnitrostátní poskytování

služeb v určitém členském státě (rozsudky ze dne 11. září 2007, Komise v. Německo, C-318/05, Sb. rozh. s. I-6957, bod 81; ze dne 18. prosince 2007, Jundt, C-281/06, Sb. rozh. s. I-12231, bod 52, jakož i ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093, bod 32).

62 O omezení zakázaná články 43 ES a 49 ES jde zejména tehdy, pokud daňové předpisy členského státu, které se použijí ve vztahu k přeshraničním hospodářským činnostem, jsou méně výhodné než daňové předpisy, které se použijí ve vztahu k hospodářské činnosti vykonávané uvnitř tohoto členského státu.

63 V takové věci, jako je věc projednávaná v původním řízení, umožňuje čl. 26 odst. 1 bod 2 zákona o dani z příjmu poplatníkům, kteří mají daňovou povinnost v Polsku, aby si snížili základ své daně z příjmu o výši povinného pojistného na sociální zabezpečení zaplaceného podle zákona o systému sociálního zabezpečení. Článek 27b zákona o dani z příjmu umožňuje poplatníkům s daňovou povinností v Polsku, aby si snížili výši své daně z příjmu o výši povinného pojistného na zdravotní pojištění zaplaceného podle zákona o veřejném financování zdravotní péče.

64 Je třeba poznamenat, že K. Filipiak, polský daňový poplatník, který vykonává svou hospodářskou činnost jakožto společník v osobní společnosti zřízené v jiném členském státě než Polské republice, podléhá povinnému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění v Nizozemsku, a nikoli v Polsku. Podle čl. 13 odst. 2 písm. b) nařízení č. 1408/71 totiž osoba, která je samostatně výdělečně činná na území jednoho členského státu, podléhá právním předpisům uvedeného členského státu, i když má bydliště na území jiného členského státu. Podle odstavce 1 téhož článku podléhají osoby v oblasti sociálního zabezpečení pouze právním předpisům jednoho členského státu.

65 Předkládající soud krom toho uvedl, že pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění odvedené K. Filipiakem podle nizozemských právních předpisů je totožné,

pokud jde o jeho povahu a účel, s pojistným odváděným polskými poplatníky v souladu s polskými právními předpisy týkajícími se systému sociálního zabezpečení a veřejného financování zdravotní péče.

- 66 Taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, zavádí rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty podle toho, zda pojistné na zdravotní pojištění, které může být zohledněno za účelem snížení výše daně z příjmu dlužné v Polsku, nebo pojistné na sociální zabezpečení, které může být v Polsku odečteno od základu daně, bylo či nebylo odvedeno v rámci tuzemských systémů povinného zdravotního pojištění nebo povinného sociálního zabezpečení.
- 67 Z toho vyplývá, že jakýkoliv poplatník s bydlištěm v Polsku, který vykonává svou hospodářskou činnost v jiném členském státě, v němž podléhá povinnému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, nebude moci odečíst výši pojistného, které odvádí, od základu svého daně nebo snížit daň, kterou musí zaplatit v Polsku, o výši uvedeného pojistného. Bude s ním tedy zacházeno méně příznivě než s jakýmkoli jiným poplatníkem, který má bydliště v Polsku, ale jehož hospodářská činnost se omezuje na území tohoto státu, přičemž odvádí své povinné pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění příslušnému polskému veřejnému orgánu.
- 68 Přitom, co se týče zdanění jejich příjmů v Polsku, je třeba podotknout, že poplatníci-rezidenti se objektivně nenacházejí v odlišných situacích, jež by mohly vysvětlit takové rozdílné zacházení v závislosti na místě platby pojistného.
- 69 Situace takového poplatníka, jako je K. Filipiak, s bydlištěm v Polsku a vykonávajícího hospodářskou činnost v jiném členském státě, v němž se účastní povinných systémů zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení, je totiž, pokud jde o zásady zdanění, srovnatelná se situací poplatníka s bydlištěm rovněž v Polsku, avšak vykonávajícího svou výdělečnou činnost v tomtéž státě, v němž se účastní tuzemských systémů zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení, v rozsahu, v němž oba v Polsku podléhají neomezené daňové povinnosti.

- 70 Zdanění jejich příjmů v tomto členském státě by proto mělo být prováděno podle stejných zásad, a tedy na základě stejných daňových zvýhodnění.
- 71 Za těchto podmínek odmítnutí přiznat poplatníku-rezidentu buď nárok na odpočet výše povinného pojistného na sociální zabezpečení odvedeného v jiném členském státě od základu daně v Polsku, nebo nárok na snížení daně, kterou musí v tomto členském státě zaplatit, o výši povinného pojistného na zdravotní pojištění odvedeného v jiném členském státě než v Polské republice, může uvedeného poplatníka odradit od využití svobod usazování a poskytování služeb uvedených v člácích 43 ES a 49 ES a představuje omezení těchto svobod (viz v tomto smyslu, pokud jde o článek 18 ES, výše uvedený rozsudek Rüffler, body 72 a 73).
- 72 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že vnitrostátní předpisy, které mohou odrazovat nebo odstrašovat od výkonu základních svobod zaručených v člácích 43 ES a 49 ES, však mohou být oprávněné na základě naléhavých důvodů obecného zájmu.
- 73 Polskou vládou přitom nebylo uplatněno žádné případné odůvodnění, a takovým odůvodněním se nezabýval ani předkládající soud.
- 74 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na první otázku odpovědět, že články 43 ES a 49 ES brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž se může poplatník-rezident domoci jednak toho, aby byla výše pojistného na sociální zabezpečení zaplaceného během zdaňovacího období odečtena od základu daně, a jednak toho, aby daň z příjmu, kterou musí odvést, byla snížena o výši pojistného na zdravotní pojištění zaplaceného během uvedeného období, pouze tehdy, pokud je uvedené pojistné hrazeno v členském státě zdanění, přičemž taková zvýhodnění jsou odepřena, pokud je toto pojistné hrazeno v jiném členském státě, přestože toto pojistné nebylo v posledně uvedeném členském státě odečteno.

K druhé předběžné otázce

- 75 Podstatou této otázky předkládajícího soudu – v případě, že bude první otázka zodpovězena v tom smyslu, že článek 43 ES nebo článek 49 ES brání takovým vnitrostátním předpisům, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení – je, zda za těchto podmínek z přednosti práva Společenství vyplývá pro vnitrostátní soud povinnost použít právo Společenství a nepoužít sporná vnitrostátní ustanovení v rámci sporu, který mu byl předložen, nezávisle na nálezů vnitrostátního ústavního soudu, který rozhodl o odkladu dne pozbytí závazné povahy těchto ustanovení, o nichž rozhodl, že jsou protiústavní.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 76 Stanovisko polské vlády k druhé otázce lze v podstatě vyvodit z vyjádření, která učinila z hlediska přípustnosti a která jsou uvedena v bodech 36 až 39 tohoto rozsudku.
- 77 Komise tvrdí, že cílem druhé otázky je zjistit, zda zásada přednosti práva Společenství a články 10 ES a 43 ES brání použití ustanovení vnitrostátního práva, která umožňují, aby Trybunał Konstytucyjny ve svém nálezů rozhodl o odkladu dne, k němuž pozbude své platnosti vnitrostátní normativní akt, který v témže nálezů považoval za protiústavní.
- 78 Komise se domnívá, že druhá otázka nesouvisí s řešením sporu v původním řízení. V případě K. Filipiaka nebrání odklad dne, k němuž sporná ustanovení pozbudou své platnosti, ze strany Trybunał Konstytucyjny tomu, aby předkládající soud v souladu se zásadou přednosti práva Společenství uvedená ustanovení nepoužil.

- 79 Komise z toho vyvozuje, že možnost odložit den pozbytí platnosti sporných ustanovení na základě čl. 190 odst. 3 polské Ústavy, které využil Trybunał Konstytucyjny ve svém nálezu ze dne 7. listopadu 2007, není v rozporu se zásadou přednosti práva Společenství, ani s články 10 ES a 43 ES, neboť tato možnost není v rozporu s povinnostmi vnitrostátních správních orgánů a vnitrostátních soudů nepoužít ustanovení vnitrostátního zákona, která jsou v rozporu s článkem 43 ES.
- 80 Komise se tedy domnívá, že je třeba zásadu přednosti práva Společenství a články 10 ES a 43 ES vykládat v tom smyslu, že nebrání uplatnění ustanovení vnitrostátního práva, která umožňují, aby Trybunał Konstytucyjny v nálezu rozhodl o odkladu dne, k němuž ustanovení vnitrostátního zákona, která v tomtéž nálezu považoval za protiústavní, pozbudou své závaznosti.

Odpověď Soudního dvora

- 81 Podle ustálené judikatury má vnitrostátní soud pověřený v rámci své pravomoci uplatňováním ustanovení práva Společenství povinnost zajistit plný účinek těchto norem i tak, že ze své vlastní pravomoci podle potřeby ponechá nepoužité jakékoli odporující ustanovení vnitrostátních právních předpisů, i když je pozdějšího data, aniž by nejprve musel žádat o jeho odstranění legislativní cestou nebo jakýmkoliv jiným ústavním postupem či na toto odstranění čekat (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 9. března 1978, *Simmenthal*, 106/77, Recueil, s. 629, bod 24; ze dne 4. června 1992, *Debus*, C-13/91 a C-113/91, Recueil, s. I-3617, bod 32; ze dne 18. července 2007, *Lucchini*, C-119/05, Sb. rozh. s. I-6199, bod 61, jakož i ze dne 27. října 2009, *ČEZ*, C-115/08, Sb. rozh. s. I-10265, bod 138).
- 82 Na základě zásady přednosti práva Společenství řeší vnitrostátní soud rozpor mezi ustanovením vnitrostátního zákona a přímo použitelným ustanovením Smlouvy tak, že použije právo Společenství a podle potřeby ponechá nepoužité odporující vnitrostátní

ustanovení, a nikoliv tak, že bude konstatována neplatnost vnitrostátního ustanovení; pravomoc orgánů a soudů je v tomto ohledu věcí každého členského státu.

83 V této souvislosti je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že neslučitelnost normy vnitrostátního práva, která je pozdějšího data, s právem Společenství nemá za důsledek její nicotnost. V takové situaci je vnitrostátní soud povinen vyloučit použití této normy, přičemž tato povinnost neomezuje pravomoc příslušných vnitrostátních soudů uplatnit mezi různými postupy podle vnitrostátního právního řádu ty, které jsou způsobilé zaručit subjektivní práva přiznaná právem Společenství (rozsudek ze dne 22. října 1998, IN.CO.GE.'90 a další, C-10/97 až C-22/97, Recueil, s. I-6307, bod 21).

84 Z toho vyplývá, že v takové situaci, jako je situace žalobce v původním řízení, nebrání odklad dne, k němuž sporná ustanovení pozbudou své závaznosti, ze strany Trybunał Konstytucyjny tomu, aby překládající soud v souladu se zásadou přednosti práva Společenství taková ustanovení nepoužil v rámci sporu, který mu byl předložen, pokud má za to, že jsou v rozporu s právem Společenství.

85 Jelikož odpověď na první otázku – jak vyplývá z bodu 74 tohoto rozsudku – zní, že články 43 ES a 49 ES brání takovým vnitrostátním předpisům, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, je třeba na druhou otázku odpovědět, že za těchto podmínek z přednosti práva Společenství vyplývá pro vnitrostátní soud povinnost použít právo Společenství a nepoužít odporující vnitrostátní ustanovení nezávisle na nález vnitrostátního ústavního soudu, kterým bylo rozhodnuto o odkladu dne, k němuž pozbývají závazné povahy tatáž ustanovení, o nichž bylo rozhodnuto, že jsou protiústavní.

K nákladům řízení

⁸⁶ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) Články 43 ES a 49 ES brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž se může poplatník-rezident domoci jednak toho, aby byla výše pojistného na sociální zabezpečení zaplaceného během zdaňovacího období odečtena od základu daně, a jednak toho, aby daň z příjmu, kterou musí odvést, byla snížena o výši pojistného na zdravotní pojištění zaplaceného během uvedeného období, pouze tehdy, pokud je uvedené pojistné hrazeno v členském státě zdanění, přičemž taková zvýhodnění jsou odepřena, pokud je toto pojistné hrazeno v jiném členském státě, přestože toto pojistné nebylo v posledně uvedeném členském státě odečteno.
- 2) Za těchto podmínek z přednosti práva Společenství vyplývá pro vnitrostátní soud povinnost použít právo Společenství a nepoužít odporující vnitrostátní ustanovení nezávisle na nález vnitrostátního ústavního soudu, kterým bylo rozhodnuto o odkladu dne, k němuž pozbývají závazné povahy tatáž ustanovení, o nichž bylo rozhodnuto, že jsou protiústavní.

Podpisy.