

FILIPIAK

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

19 november 2009*

In zaak C-314/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polen) bij beslissing van 30 mei 2008, ingekomen bij het Hof op 14 juli 2008, in de procedure

Krzysztof Filipiak

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Derde kamer, A. Rosas (rapporteur) en A. Ó Caoimh, rechters,

* Procestaal: Pools.

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Dowgiewicz als gemachtigde,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en K. Herrmann als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

¹ Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 43 EG en 49 EG.

- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen K. Filipiak, een Poolse onderdaan die in Polen onbeperkt belastingplichtig is, en de Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (directeur van de fiscale kamer Poznań; hierna: „Dyrektor”) inzake de weigering van de Poolse belastingautoriteit om hem belastingvoordelen toe te kennen voor de socialezekerheids- en ziekteverzekeringsbijdragen die hij tijdens het belastingjaar in een andere lidstaat dan de lidstaat van belastingheffing had betaald, terwijl dergelijke belastingvoordelen wel worden toegekend aan een belastingplichtige van wie de bijdragen in de lidstaat van belastingheffing zijn betaald.

Toepasselijke nationale bepalingen

- 3 Artikel 2 van de Poolse grondwet bepaalt:

„De Republiek Polen is een democratische rechtsstaat die uitvoering geeft aan de beginselen van sociale rechtvaardigheid.”

- 4 Artikel 8 van de Poolse grondwet luidt:

„1. De Grondwet is de hoogste norm van de Republiek Polen.

2. Behoudens andersluidende grondwettelijke bepaling zijn de bepalingen van de Grondwet rechtstreeks toepasselijk.”

5 In artikel 32 van de Poolse grondwet heet het:

„1. Iedereen is gelijk voor de wet. Iedereen heeft recht op een gelijke behandeling door de overheid.

2. Niemand mag in het politieke, sociale of economische leven om enigerlei reden worden gediscrimineerd.”

6 Artikel 91 van de Poolse grondwet bepaalt:

„1. Na bekendmaking in het staatsblad van de Republiek Polen maakt een geratificeerd internationaal verdrag deel uit van de nationale rechtsorde en is het rechtstreeks van toepassing, tenzij voor de toepassing daarvan een wet moet worden vastgesteld.

2. Een internationaal verdrag dat na een goedkeuringswet is geratificeerd, heeft voorrang boven een wet indien die wet onverenigbaar is met het verdrag.

3. Indien dat uit een door de Republiek Polen geratificeerd verdrag tot oprichting van een internationale organisatie blijkt, is het door die organisatie vastgestelde recht rechtstreeks van toepassing en heeft het voorrang bij collisie met de wetten.”

7 Artikel 188 van de Poolse grondwet luidt:

„Het Trybunał Konstytucyjny [Pools Grondwettelijk Hof] doet uitspraak over:

- 1) de verenigbaarheid van wetten en internationale verdragen met de Grondwet,
- 2) de verenigbaarheid van wetten met geratificeerde verdragen waarvan de ratificatie vooraf bij wet moet worden goedgekeurd,
- 3) de verenigbaarheid van de door de centrale staatsorganen vastgestelde regelgevingshandelingen met de Grondwet, de geratificeerde verdragen en de wetten,
- 4) de verenigbaarheid met de Grondwet van de doelstellingen of de activiteiten van politieke partijen,
- 5) het in artikel 79, lid 1 bedoelde grondwettelijke beroep.”

8 Artikel 190, leden 1 tot en met 4, van de Poolse grondwet luidt als volgt:

„1. De uitspraken van het Trybunał Konstytucyjny zijn algemeen verbindend en definitief.

[...]

3. Het arrest van het Trybunał Konstytucyjny sorteert effect op de dag van uitspraak. Het Trybunał kan evenwel vaststellen dat de normatieve handeling haar bindende kracht op een andere datum zal verliezen. Die termijn mag niet langer zijn dan achttien maanden voor een wet en twaalf maanden voor een andere normatieve handeling [...]

4. Wanneer het Trybunał Konstytucyjny in een arrest vaststelt dat een normatieve handeling onverenigbaar is met de Grondwet, een verdrag of een wet, en op grond van die handeling een definitief geworden rechterlijke beslissing is gewezen, een definitieve beslissing van een bestuursorgaan is vastgesteld, of een beslissing in een andere aangelegenheid is genomen, wordt de procedure heropend, de beslissing vernietigd of gekozen voor een andere oplossing, in overeenstemming met de beginselen en de modaliteiten waarin is voorzien bij de op de betrokken procedure toepasselijke voorschriften.”

- 9 Artikel 3, lid 1, van de wet van 26 juli 1991 op de inkomstenbelasting van natuurlijke personen (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U van 2000, nr. 14, poz. 176; hierna: „wet op de inkomstenbelasting”) legt het beginsel van de onbeperkte belastingplichtigheid neer en bepaalt:

„Natuurlijke personen die hun vaste woonplaats op het grondgebied van de Republiek Polen hebben, zijn over hun gehele inkomen belastingplichtig ongeacht de plaats van ontstaan van de inkomsten [...]

11 Artikel 27b van de wet op de inkomstenbelasting luidt:

„1. Van de overeenkomstig artikel 27 of artikel 30c berekende inkomstenbelasting wordt om te beginnen het bedrag afgetrokken van de ziekteverzekeringsbijdragen als bedoeld in de wet van 27 augustus 2004 inzake de met openbare middelen gefinancierde gezondheidszorgprestaties [ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U nr. 210, poz. 2135; hierna: „wet inzake de met openbare middelen gefinancierde gezondheidszorgprestaties”]:

- 1) die in het belastingjaar rechtstreeks door de belastingplichtige zijn betaald overeenkomstig de bepalingen inzake de met openbare middelen gefinancierde gezondheidszorgprestaties,

- 2) die in het belastingjaar door de betaler zijn ingehouden overeenkomstig de bepalingen inzake de met openbare middelen gefinancierde gezondheidszorgprestaties,

[...]

2. Het bedrag van de ziekteverzekeringsbijdragen waarmee de belasting wordt verlaagd, kan niet meer dan 7,75 % van de berekeningsgrondslag van die bijdragen bedragen.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 12 Blijkens de verwijzingsbeslissing oefende Filipiak, een pools onderdaan, ten tijde van de feiten van het hoofdgeding in Nederland een economische activiteit uit als vennoot in een personenvennootschap naar Nederlands recht met een organisatiestructuur die overeenkwam met een Poolse vennootschap onder firma.
- 13 Uit de verwijzingsbeslissing kan voorts worden opgemaakt dat Filipiak in Polen onbeperkt belastingplichtig is, zodat op grond van artikel 3 van de wet op de inkomstenbelasting ervan kan worden uitgegaan dat zijn woonplaats zich in die lidstaat bevindt.
- 14 In Nederland heeft Filipiak de op grond van de Nederlandse wetgeving verschuldigde socialezekerheids- en ziekteverzekeringsbijdragen betaald.
- 15 Bij brief van 28 juni 2006 heeft Filipiak het hoofd van de belastingdienst Nowy Tomyśl verzocht om een schriftelijke uitlegging met betrekking tot de werkingssfeer en de wijze van toepassing van het belastingrecht.
- 16 In zijn verzoek om uitlegging merkt Filipiak op dat de bepalingen van de wet op de inkomstenbelasting eraan in de weg staan dat hij het bedrag van de in Nederland betaalde socialezekerheidsbijdragen aftrekt van de belastinggrondslag en het bedrag van de tevens in Nederland betaalde ziekteverzekeringsbijdragen in mindering brengt op de belasting. Hij betoogt dat dergelijke bepalingen discriminerend zijn, zodat zij buiten beschouwing moeten worden gelaten en het gemeenschapsrecht rechtstreeks moet worden toegepast.

- 17 In antwoord op het verzoek om uitlegging heeft het hoofd van de belastingdienst Nowy Tomyśl bij besluiten van 2 augustus 2007 het standpunt van Filipiak ongegrond verklaard.
- 18 Hij wees erop dat overeenkomstig artikel 26, lid 1, punt 2, van de wet op de inkomstenbelasting enkel de socialezekerheidsbijdragen die worden genoemd in de wet inzake het stelsel van sociale verzekeringen van de belastinggrondslag konden worden afgetrokken, en dat overeenkomstig artikel 27b, lid 1, van eerstgenoemde wet van de belasting enkel de ziekteverzekeringsbijdragen die worden genoemd in de wet inzake de met openbare middelen gefinancierde gezondheidszorgprestaties van de belasting konden worden afgetrokken. De naar Nederlands recht betaalde bijdragen voldoen niet aan de in die bepalingen gestelde voorwaarden, zodat zij in Polen niet van de belastinggrondslag respectievelijk de inkomstenbelasting kunnen worden afgetrokken.
- 19 Na onderzoek van de bij hem door Filipiak gemaakte bezwaren heeft de Dyrektor de besluiten van 2 augustus 2007 van het hoofd van de belastingdienst Nowy Tomyśl bevestigd.
- 20 Filipiak heeft bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (administratieve rechtbank te Poznań) beroep ingesteld tegen die besluiten, welke volgens hem in strijd zijn met in het bijzonder de artikelen 26, lid 1, punt 2, en 27b, lid 1, van de wet op de inkomstenbelasting, artikel 39, lid 2, EG, artikel 3, lid 1, van verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen, zoals gewijzigd en bijgewerkt bij verordening (EG) nr. 118/97 van de Raad van 2 december 1996 (PB 1997, L 28, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 647/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005 (PB L 117, blz. 1; hierna: „verordening nr. 1408/71”), en met een aantal bepalingen van de Poolse grondwet.

- 21 De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu is van oordeel dat in casu niet is voldaan aan de voorwaarden voor schending van het in artikel 39 EG verankerde vrije verkeer van werknemers. Dienaangaande wijst zij erop dat verzoeker in het hoofdgeding als ondernemer deelneemt in een in Nederland gevestigde vennootschap onder firma, zodat hij de arbeid voor eigen rekening en niet onder het gezag en de controle van een ander verricht. Hij kan dus niet worden beschouwd als een „werknemer” in de zin van artikel 39 EG.
- 22 De verwijzende rechter acht het noodzakelijk te onderzoeken of de litigieuze bepalingen verenigbaar zijn met een niet door Filipiak aangevoerde bepaling, te weten artikel 43 EG, voor zover zij uitsluiten dat een persoon die in Polen over zijn gehele inkomen onbeperkt belastingplichtig is en in een andere lidstaat een economische activiteit uitoefent, het bedrag van de in Nederland betaalde verplichte socialezekerheidsbijdragen aftrekt van zijn belastinggrondslag en het bedrag van de tevens in Nederland betaalde verplichte ziekteverzekeringsbijdragen in mindering brengt op de belasting, hoewel die bijdragen in die laatste lidstaat niet zijn afgetrokken.
- 23 De verwijzende rechter wijst erop dat het Trybunał Konstytucyjny reeds uitspraak heeft gedaan over de verenigbaarheid met de Poolse grondwet van de artikelen 26, lid 1, punt 2, en 27b van de wet op de inkomstenbelasting.
- 24 Bij arrest van 7 november 2007 (K 18/06, Dz. U van 2007, nr. 211, poz. 1549) heeft het Trybunał Konstytucyjny immers verklaard dat voor zover de betrokken fiscale bepalingen de in artikel 27, lid 9, van de wet op de inkomstenbelasting bedoelde belastingplichtigen de mogelijkheid ontzeggen om van hun inkomsten uit een buiten Polen uitgeoefende activiteit en van de uit dien hoofde verschuldigde belasting de socialezekerheids- en ziekteverzekeringsbijdragen af te trekken indien die bijdragen niet zijn afgetrokken in de lidstaat op het grondgebied waarvan die activiteit werd uitgeoefend, deze bepalingen niet in overeenstemming zijn met het in artikel 32 van de Poolse grondwet neergelegde beginsel van gelijkheid voor de wet, in samenhang met het beginsel van sociale rechtvaardigheid, waarnaar in artikel 2 van die grondwet wordt verwezen.

25 In dat arrest heeft het Trybunał Konstytucyjny op grond van artikel 190, lid 3, van de Poolse grondwet tevens besloten dat de ongrondwettig verklaarde bepalingen hun bindende kracht niet zullen verliezen op de datum van bekendmaking van het arrest, maar op een andere datum, te weten op 30 november 2008.

26 In deze omstandigheden heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten de uit artikel 43, eerste en tweede alinea, EG voortvloeiende regelingen aldus worden uitgelegd, dat zij zich verzetten tegen de nationale Poolse bepalingen vervat in artikel 26, lid 1, punt 2, van de [wet op de inkomstenbelasting], op grond waarvan van de belastinggrondslag van de inkomstenbelasting slechts de verplichte socialezekerheidsbijdragen mogen worden afgetrokken die op grond van de bepalingen van nationaal recht zijn betaald, alsmede in artikel 27b, lid 1, van die wet, op grond waarvan van de inkomstenbelasting slechts de verplichte ziekteverzekeringsbijdragen mogen worden afgetrokken die op grond van de bepalingen van nationaal recht zijn betaald, in een situatie waarin een Pools staatsburger die in Polen onbepaald belastingplichtig is over in Polen belaste inkomsten, bijdragen aan de verplichte socialezekerheids- en ziekteverzekering in een andere lidstaat heeft betaald uit hoofde van een aldaar uitgeoefende economische activiteit, maar die bijdragen in die andere lidstaat van de Europese Unie niet van het inkomen of van de belasting werden afgetrokken?

2) Moeten het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht en de uit de artikelen 10 EG en 43, eerste en tweede alinea, EG voortvloeiende regelingen aldus worden uitgelegd, dat zij voorgaan boven de nationale bepalingen vervat in de artikelen 91, leden 2 en 3, en 190 van de grondwet van de Republiek Polen [...], voor zover een uitspraak van het Trybunał Konstytucyjny op basis daarvan pas later effect sorteert?”

Ontvankelijkheid

Bij het Hof ingediende opmerkingen

- 27 De Poolse regering betwijfelt of het Hof uitspraak kan doen over de vragen van de nationale rechterlijke instantie.
- 28 Zo stelt die regering dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht en de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vragen niet voldoende verband houden met het voorwerp van het hoofdgeding. Volgens haar is niet voldaan aan de voorwaarde dat de beslissing van het Hof noodzakelijk moet zijn om de verwijzende rechter in staat te stellen uitspraak te doen in de bij hem aanhangige zaak. Het onderzoek van de door de verwijzende rechter uiteengezette gegevens, feitelijk en rechtens, leidt immers tot de conclusie dat het geding uitsluitend aan de hand van het nationale recht kan en zelfs moet worden onderzocht.
- 29 De Poolse regering merkt dienaangaande op dat de verwijzende rechter met zijn eerste prejudiciële vraag wenst te vernemen of hij bij zijn uitspraak in het hoofdgeding rekening dient te houden met de betrokken bepalingen van de wet op de inkomstenbelasting, voor zover zij afbreuk doen aan het recht van de belastingplichtige om in het buitenland betaalde socialezekerheids- en ziekteverzekeringsbijdragen in Polen af te trekken.
- 30 In zijn arrest van 7 november 2007 heeft het Trybunał Konstytucyjny deze vraag evenwel reeds beantwoord, aangezien het reeds heeft verklaard dat in de omstandigheden van het hoofdgeding de belastingplichtige het bedrag van de socialezekerheids- en ziekteverzekeringsbijdragen moet kunnen aftrekken.

- 31 Volgens de Poolse regering heeft het arrest van 7 november 2007 van het Trybunał Konstytucyjny, waarbij de betrokken wettelijke bepalingen onverenigbaar met de Poolse grondwet zijn verklaard, tot gevolg dat zij niet langer door de rechterlijke instanties kunnen worden toegepast, met andere woorden dat zij volledig uit de rechtsorde worden verwijderd.
- 32 Het feit dat het Trybunał Konstytucyjny in zijn arrest 7 november 2007 heeft verklaard dat de ongrondwettige bepalingen hun bindende kracht op een later tijdstip zullen verliezen, betekent niet dat de ongrondwettig verklaarde bepalingen moeten worden toegepast tot de door het Trybunał Konstytucyjny vastgestelde datum. Het is niet zo dat de betrokken bepalingen tot die datum verenigbaar zijn met de grondwet en daarna moeten worden geacht ongrondwettig te zijn.
- 33 De Poolse regering is dan ook van mening dat de verwijzende rechter bij de toepassing van de artikelen 26, lid 1, punt 2, en 27b, lid 1, van de wet op de inkomstenbelasting rekening dient te houden met de interpretatie van die bepalingen in het licht van de Poolse grondwet. In het hoofdgeding dient de verwijzende rechter, uitgaande van de door het Trybunał Konstytucyjny gegeven interpretatie en van de beginselen van gelijkheid voor de wet en van sociale rechtvaardigheid, te weigeren de litigieuze bepalingen toe te passen, voor zover op grond daarvan geen aftrek mogelijk is van socialezekerheids- en ziekteverzekeringsbijdragen in het geval dat die bijdragen niet zijn afgetrokken in de lidstaat van de Europese Unie op het grondgebied waarvan de economische activiteit is uitgeoefend en de bijdragen zijn betaald.
- 34 Het hoofdgeding kan dus ook worden afgedaan zonder beantwoording van de vraag of artikel 43 EG in de weg staat aan bepalingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn.
- 35 Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, is de door de verwijzende rechter verlangde uitlegging van het gemeenschapsrecht niet noodzakelijk om uitspraak te doen in het bij hem aanhangige geding, aangezien die uitlegging evident is.

- 36 De Poolse regering merkt op dat de verwijzende rechter lijkt uit te gaan van het beginsel dat hij ingevolge het uitstel van het verlies van de bindende kracht van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen, in samenhang met het beginsel dat de beslissingen van het Trybunał Konstytucyjny definitief zijn, niet kan nagaan of de litigieuze bepalingen verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht en evenmin kan weigeren om die bepalingen toe te passen indien hij tot de slotsom zou komen dat zij strijdig zijn met het gemeenschapsrecht.
- 37 De Poolse regering meent dat een dergelijk standpunt niet juist is, gelet op het autonome karakter van de verschillende vormen van rechterlijke toetsing, te weten de toetsing van de verenigbaarheid van de betrokken bepalingen met de Poolse grondwet en de toetsing van de verenigbaarheid van die bepalingen met het gemeenschapsrecht.
- 38 De beslissing van het Trybunał Konstytucyjny, op grond waarvan de ongrondwettige bepalingen pas later hun bindende kracht verliezen, staat niet in de weg aan de toetsing door de rechter van de verenigbaarheid van die bepalingen met het gemeenschapsrecht, en ontslaat, bij collisie, de verwijzende rechter niet van de verplichting om die bepalingen buiten toepassing te laten wanneer zij strijdig met het gemeenschapsrecht zouden worden geacht. Artikel 91 van de Poolse grondwet verplicht de nationale rechter immers om een met het gemeenschapsrecht strijdige nationale rechtsnorm buiten toepassing te laten.
- 39 Hieruit volgt volgens de Poolse regering dat, ongeacht de mogelijkheid om de ongrondwettig verklaarde litigieuze bepalingen buiten toepassing te laten, de verwijzende rechter die tot de slotsom komt dat die bepalingen onverenigbaar zijn met artikel 43 EG, op grond van het nationale recht en eventueel van de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht autonoom kan weigeren om deze toe te passen bij de beslechting van het geding.

Beoordeling door het Hof

- 40 Volgens vaste rechtspraak is het in het kader van de procedure van artikel 234 EG uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van gemeenschapsrecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie met name arresten van 13 maart 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Jurispr. blz. I-2099, punt 38, en 23 april 2009, *Rüffler*, C-544/07, Jurispr. blz. I-3389, punt 36).
- 41 Het Hof heeft echter eveneens geoordeeld dat het in uitzonderlijke omstandigheden aan hem staat om, ter toetsing van zijn eigen bevoegdheid, een onderzoek in te stellen naar de omstandigheden waaronder het door de nationale rechter is geadeerd (zie in die zin arrest van 16 december 1981, *Foglia*, 244/80, Jurispr. blz. 3045, punt 21, en reeds aangehaalde arresten *PreussenElektra*, punt 39, en *Rüffler*, punt 37).
- 42 Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is, of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die voor hem noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (arresten *PreussenElektra*, punt 39, en *Rüffler*, punt 38).
- 43 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt duidelijk dat, ongeacht de vraag betreffende de grondwettigheid van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen, het hoofdgeding en de eerste prejudiciële vraag betrekking hebben op de verenigbaarheid

met het gemeenschapsrecht van een regeling op grond waarvan er geen recht bestaat op belastingaftrek voor betaalde ziekteverzekeringsbijdragen en evenmin op aftrek van de belastinggrondslag voor betaalde socialezekerheidsbijdragen, wanneer die bijdragen in een andere lidstaat zijn betaald.

44 De tweede vraag ligt in het verlengde van de eerste vraag en is erop gericht van het Hof te vernemen wat de gevolgen zouden zijn voor de nationale rechter van de vaststelling dat de ongrondwettig verklaarde bepalingen onverenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht. Zij strekt er in wezen toe te vernemen of, gesteld dat artikel 43 EG in de weg zou staan aan bepalingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, de nationale rechter ingevolge de voorrang van het gemeenschapsrecht verplicht zou zijn het gemeenschapsrecht toe te passen en de litigieuze nationale bepalingen buiten toepassing te laten, en dit zelfs vóórdat het arrest van 7 november 2007 van het Trybunał Konstytucyjny, waarbij is vastgesteld dat voornoemde bepalingen in strijd zijn met een aantal bepalingen van de Poolse grondwet, effect sorteert.

45 Gelet op het voorgaande blijkt niet duidelijk dat de gevraagde uitlegging geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, dat het vraagstuk van hypothetische aard is, of dat het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die voor hem noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen.

46 De gestelde vragen zijn derhalve ontvankelijk.

Ten gronde

Eerste vraag

- 47 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 43 EG in de weg staat aan een nationale regeling op grond waarvan een belastingplichtige er aanspraak op kan maken dat het bedrag van de tijdens het belastingjaar betaalde socialezekerheidsbijdragen in aftrek wordt gebracht op de belastinggrondslag, en dat de door hem verschuldigde inkomstenbelasting wordt verminderd met de tijdens die periode betaalde ziekteverzekeringsbijdragen, uitsluitend wanneer die bijdragen in de lidstaat van belastingheffing zijn betaald, terwijl dergelijke voordelen worden geweigerd wanneer die bijdragen in een andere lidstaat zijn betaald.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

- 48 Het standpunt van de Poolse regering betreffende de eerste vraag kan in wezen worden afgeleid uit haar opmerkingen aangaande de ontvankelijkheid, die in de punten 29 tot en met 33 van het onderhavige arrest zijn uiteengezet.
- 49 Volgens de Commissie van de Europese Gemeenschappen kan op grond van de door de verwijzende rechter gegeven beschrijving van de situatie van Filipiak worden aangenomen dat verzoeker in het hoofdgeding in eigen persoon met de activiteiten van die vennootschap verband houdende functies kon vervullen en toezicht kon uitoefenen. Zijn situatie viel dus op het eerste gezicht onder artikel 43 EG. Ook artikel 49 EG zou evenwel relevant kunnen zijn voor de oplossing van het geschil voor de nationale rechter, aangezien niet kan worden uitgesloten dat Filipiak, die in Polen woont, tevens diensten verricht op het Nederlandse grondgebied.

- 50 De Commissie is van mening dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen, op grond waarvan de ingezetene belastingplichtigen geen aanspraak hebben op belastingvoordelen uit hoofde van verplichte verzekeringsbijdragen wanneer die bijdragen in een andere lidstaat dan de Republiek Polen zijn betaald, een niet objectief gerechtvaardigde beperking invoeren van zowel artikel 43 EG als artikel 49 EG.

Antwoord van het Hof

- 51 De verwijzende rechter heeft bij de formulering van de eerste vraag zijn verzoek om uitlegging van artikel 43 EG beperkt tot het geval waarin de in een andere lidstaat dan de Republiek Polen betaalde verplichte socialezekerheids- en ziekteverzekeringsbijdragen in die andere lidstaat niet zijn afgetrokken. Bij de beantwoording van deze vraag zal dus worden uitgegaan van de premisse dat de in Nederland door een belastingplichtige zoals Filipiak betaalde verplichte bijdragen niet konden worden afgetrokken in die andere lidstaat.

— Toepasselijke bepalingen van het EG-Verdrag

- 52 Volgens vaste rechtspraak is het begrip „vestiging” in de zin van artikel 43 EG zeer ruim en houdt het in, dat een gemeenschapsonderdaan duurzaam kan deelnemen aan het economisch leven van een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst (arresten van 30 november 1995, Gebhard, C-55/94, Jurispr. blz. I-4165, punt 25, en 7 september 2006, N, C-470/04, Jurispr. blz. I-7409, punt 26). Een gemeenschapsonderdaan die in een lidstaat woont en die in het kapitaal van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap een deelneming houdt die hem een zodanige invloed op de besluiten van die vennootschap verleent dat hij de activiteiten ervan kan bepalen, kan derhalve onder de vrijheid van vestiging vallen (zie in die zin arrest N, punt 27; arresten van 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Jurispr. blz. I-2647, punten 22 en 70, en 2 oktober 2008, Heinrich Bauer Verlag, C-360/06, Jurispr. blz. I-7333, punt 27).

- 53 Zoals de Commissie heeft benadrukt, wijst de situatie van een belastingplichtige zoals Filipiak, vennoot in een personenvennootschap naar Nederlands recht met een organisatiestructuur die overeenkomt met een Poolse vennootschap onder firma, erop dat die belastingplichtige in eigen persoon met de economische activiteit van die vennootschap verband houdende functies kon vervullen en op die activiteit toezicht kon uitoefenen.
- 54 De verwijzingsbeslissing vermeldt evenwel niet of de situatie van Filipiak binnen de werkingssfeer van artikel 43 EG valt in de zin van de rechtspraak van het Hof, en hij dus een deelneming bezit in de in een andere lidstaat gevestigde onderneming waardoor hij een beslissende invloed op de besluiten van deze vennootschap heeft en de activiteiten ervan kan bepalen. Het staat in ieder geval aan de nationale rechter om te beoordelen of dit inderdaad het geval is en of de situatie van Filipiak binnen de werkingssfeer van artikel 43 EG valt.
- 55 Overigens, zoals de Commissie heeft beklemtoond, vermeldt de verwijzingsbeslissing niet of een belastingplichtige zoals Filipiak niet alleen toezicht uitoefent op de economische activiteit van de Nederlandse vennootschap waarin hij vennoot is, maar ook diensten verleent op het Nederlandse grondgebied.
- 56 Een dergelijke situatie kan dus niet alleen onder artikel 43 EG kan vallen, maar ook onder de verdragsbepalingen inzake het vrije verrichten van diensten, aangezien niet kan worden uitgesloten dat Filipiak, ingezeten belastingplichtige in Polen, niet alleen toezicht uitoefent op de economische activiteit van de Nederlandse vennootschap waarin hij vennoot is, maar ook diensten verleent op het Nederlandse grondgebied.
- 57 De situatie van een belastingplichtige zoals Filipiak kan derhalve worden onderzocht in het licht van het in artikel 43 EG geformuleerde beginsel van de vrijheid van vestiging en van het in artikel 49 EG bedoelde beginsel van de vrijheid van dienstverrichting.

— Bestaan van een beperking van de vrijheden van verkeer

- 58 Volgens vaste rechtspraak beogen de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen het de gemeenschapsburgers gemakkelijker te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het grondgebied van de Gemeenschap, en staan zij in de weg aan maatregelen die deze burgers zouden kunnen benadelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen uitoefenen (zie met name arresten van 17 januari 2008, Commissie/Duitsland, C-152/05, Jurispr. blz. I-39, punt 21, en 16 oktober 2008, Renneberg, C-527/06, Jurispr. blz. I-7735, punt 43).
- 59 Volgens vaste rechtspraak brengt de aan de gemeenschapsonderdanen toegekende vrijheid van vestiging, die voor hen de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst onder dezelfde voorwaarden als in de wettelijke regeling van de lidstaat voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld, omvat, overeenkomstig artikel 48 EG voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wettelijke regeling van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Europese Gemeenschap hebben, het recht mee om in de betrokken lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (zie arresten van 17 januari 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Jurispr. blz. I-173, punt 18, en 23 april 2009, Commissie/Griekenland, C-406/07, punt 36).
- 60 Het Hof heeft tevens bij herhaling verklaard dat, hoewel de bepalingen betreffende de vrijheid van vestiging volgens hun bewoordingen met name de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, zij niettemin ook een verbod voor de lidstaat van oorsprong inhouden om de vestiging van een van zijn staatsburgers of van een naar zijn recht opgerichte en onder de definitie van artikel 48 EG vallende vennootschap in een andere lidstaat te bemoeilijken (zie arresten van 13 april 2000, Baars, C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punt 28, en 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 42, en arrest Heinrich Bauer Verlag, reeds aangehaald, punt 26).
- 61 Bovendien verzet artikel 49 EG zich tegen toepassing van elke nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het

verrichten van diensten binnen één enkele lidstaat (arresten van 11 september 2007, Commissie/Duitsland, C-318/05, Jurispr. blz. I-6957, punt 81; 18 december 2007, Jundt, C-281/06, Jurispr. blz. I-12231, punt 52, en 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot, C-155/08 en C-157/08, Jurispr. blz. I-5093, punt 32).

62 Van bij de artikelen 43 EG en 49 EG verboden beperkingen is er met name sprake wanneer de fiscale bepalingen van een lidstaat voor grensoverschrijdende economische activiteiten minder gunstig zijn dan die voor een binnen de grenzen van die lidstaat uitgeoefende economische activiteit.

63 In een zaak als in het hoofdgeding voorziet artikel 26, lid 1, punt 2, van de wet op de inkomstenbelasting in de mogelijkheid, voor personen die in Polen belastingplichtig zijn, om het bedrag van de conform de wet inzake het stelsel van sociale verzekeringen betaalde verplichte socialezekerheidsbijdragen in mindering te brengen op de grondslag van hun inkomstenbelasting. Op grond van artikel 27b van de wet op de inkomstenbelasting kunnen personen die in Polen belastingplichtig zijn, het bedrag van de overeenkomstig de wet inzake de met openbare middelen gefinancierde gezondheidszorgprestaties betaalde verplichte ziekteverzekeringsbijdragen in mindering brengen op het bedrag van hun inkomstenbelasting.

64 Filipiak, een Pools belastingplichtige die zijn economische activiteit uitoefent als vennoot in een in een andere lidstaat dan de Republiek Polen gevestigde personenvennootschap, is in Nederland — en niet in Polen — onderworpen aan de verplichte sociale verzekering en ziekteverzekering. Overeenkomstig artikel 13, lid 2, sub b, van verordening nr. 1408/71 is op degene die op het grondgebied van een lidstaat werkzaamheden anders dan in loondienst uitoefent, de wetgeving van die staat van toepassing zelfs indien hij op het grondgebied van een andere lidstaat woont. Volgens lid 1 van dat artikel kan een persoon slechts aan de socialezekerheidswetgeving van één enkele lidstaat onderworpen zijn.

65 De verwijzende rechter heeft voorts gesteld dat de door Filipiak uit hoofde van de Nederlandse wetgeving betaalde socialezekerheids- en ziekteverzekeringsbijdragen naar aard en doelstelling overeenkomen met die welke Poolse belastingplichtigen

betalen op grond van de Poolse wetgeving inzake het stelsel van sociale verzekeringen en de met openbare middelen gefinancierde gezondheidszorgprestaties.

- 66 Een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, behandelt ingezeten belastingplichtigen verschillend naargelang de ziekteverzekeringsbijdragen die kunnen worden afgetrokken van de in Polen verschuldigde inkomstenbelasting of de socialezekerheidsbijdragen die in mindering kunnen worden gebracht op de belastinggrondslag in Polen, al dan niet in het kader van het verplichte nationale wettelijke ziekteverzekerings- of socialezekerheidsstelsel werden betaald.
- 67 Hieruit volgt dat een belastingplichtige die in Polen woont maar zijn economische activiteit in een andere lidstaat uitoefent, waar hij onderworpen is aan de verplichte sociale verzekering en ziekteverzekering, het bedrag van de door hem betaalde bijdragen niet kan aftrekken van zijn belastinggrondslag of van de in Polen verschuldigde belasting. Hij wordt dus minder gunstig behandeld dan een belastingplichtige die in Polen woont maar zijn economische activiteit tot het Poolse grondgebied beperkt en zijn verplichte socialezekerheids- en ziekteverzekeringsbijdragen aan het bevoegde Poolse overheidsorgaan betaalt.
- 68 Wat de heffing van belasting over hun inkomsten in Polen betreft, dient te worden opgemerkt dat ingezeten belastingplichtigen zich objectief gezien niet in verschillende situaties bevinden die een dergelijk verschil in behandeling naar de plaats waar de bijdragen zijn betaald, kunnen verklaren.
- 69 De situatie van een belastingplichtige zoals Filipiak, die in Polen woont en een economische activiteit uitoefent in een andere lidstaat, waarin hij is aangesloten bij de verplichte ziekteverzekerings- en socialezekerheidsstelsels, en de situatie van een belastingplichtige die ook in Polen woont maar zijn beroepsactiviteit in die staat uitoefent, waarin hij is aangesloten bij de nationale ziekteverzekerings- en socialezekerheidsstelsels, zijn immers vergelijkbaar wat de heffingsbeginselen betreft, aangezien beide personen in Polen onbeperkt belastingplichtig zijn.

- 70 In die lidstaat moet derhalve volgens dezelfde beginselen, en dus op basis van dezelfde belastingvoordelen, belasting over hun inkomsten worden geheven.
- 71 In die omstandigheden kan de weigering om de ingezeten belastingplichtige het recht toe te kennen om het bedrag van de in een andere lidstaat betaalde verplichte socialezekerheidsbijdragen af te trekken van zijn belastinggrondslag in Polen, dan wel om het bedrag van de in Polen verschuldigde belasting te verminderen met de in een andere lidstaat dan de Republiek Polen betaalde verplichte ziekteverzekeringsbijdragen, die belastingplichtige ervan weerhouden de in de artikelen 43 EG et 49 EG bedoelde vrijheden van vestiging en van dienstverrichting te benutten, en vormt zij een beperking van die vrijheden (zie in die zin, met betrekking tot artikel 18 EG, arrest Rüffler, reeds aangehaald, punten 72 en 73).
- 72 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen nationale voorschriften die de uitoefening van door de artikelen 43 EG en 49 EG gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen ontmoedigen of afschrikken echter hun rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang.
- 73 De Poolse regering noch de verwijzende rechter hebben evenwel een mogelijke rechtvaardigingsgrond aangevoerd.
- 74 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 43 EG en 49 EG in de weg staan aan een nationale regeling op grond waarvan een ingezeten belastingplichtige er aanspraak op kan maken dat het bedrag van de tijdens het belastingjaar betaalde socialezekerheidsbijdragen in aftrek wordt gebracht op de belastinggrondslag, en dat de door hem verschuldigde inkomstenbelasting wordt verminderd met de tijdens die periode betaalde ziekteverzekeringsbijdragen, uitsluitend wanneer die bijdragen in de lidstaat van belastingheffing zijn betaald, terwijl dergelijke voordelen worden geweigerd wanneer die bijdragen in een andere lidstaat zijn betaald, hoewel zij daar niet zijn afgetrokken.

Tweede vraag

75 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter, gesteld dat op de eerste vraag zou worden geantwoord dat artikel 43 EG en/of artikel 49 EG in de weg staan aan nationale bepalingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, in wezen te vernemen of de nationale rechter in die omstandigheden ingevolge de voorrang van het gemeenschapsrecht verplicht is het gemeenschapsrecht toe te passen en de litigieuze nationale bepalingen buiten toepassing te laten in het kader van het bij hem aanhangige geding, ongeacht het arrest van het nationale constitutionele hof waarin is verklaard dat die ongrondwettig geachte bepalingen hun bindende kracht op een later tijdstip zullen verliezen.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

76 Het standpunt van de Poolse regering betreffende de tweede vraag kan in wezen worden afgeleid uit haar opmerkingen aangaande de ontvankelijkheid, die in de punten 36 tot en met 39 van het onderhavige arrest zijn uiteengezet.

77 De Commissie betoogt dat de verwijzende rechter met de tweede vraag wenst te vernemen of het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht en de artikelen 10 EG en 43 EG in de weg staan aan de toepassing van nationale bepalingen op grond waarvan het Trybunał Konstytucyjny in een arrest kan verklaren dat een daarin ongrondwettig geachte nationale normatieve handeling haar geldigheid op een later tijdstip zal verliezen.

78 De Commissie is van mening dat er geen verband bestaat tussen de tweede vraag en de oplossing van het hoofdgeding. In het geval van Filipiak staat de omstandigheid dat het Trybunał Konstytucyjny heeft verklaard dat de litigieuze bepalingen hun geldigheid op een later tijdstip zullen verliezen, niet eraan in de weg dat de verwijzende rechter, in overeenstemming met het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht, die bepalingen buiten toepassing laat.

79 Daaruit leidt de Commissie af dat de door het Trybunał Konstytucyjny in zijn arrest van 7 november 2007 benutte mogelijkheid waarin is voorzien bij artikel 190, lid 3, van de Poolse grondwet, om de datum waarop de litigieuze bepalingen hun geldigheid zullen verliezen uit te stellen, niet strijdig is met het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht en evenmin met de artikelen 10 EG en 43 EG, aangezien die mogelijkheid niet indruist tegen de op de nationale bestuursorganen en rechterlijke instanties rustende verplichting om de met artikel 43 EG strijdige nationale wettelijke bepalingen buiten toepassing te laten.

80 De Commissie is dus van mening dat het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht en de artikelen 10 EG en 43 EG in die zin moeten worden uitgelegd, dat zij niet in de weg staan aan de toepassing van nationale bepalingen op grond waarvan het Trybunał Konstytucyjny in een arrest kan verklaren dat de daarin ongrondwettig geachte nationale wettelijke bepalingen hun bindende kracht op een later tijdstip zullen verliezen.

Antwoord van het Hof

81 Blijkens vaste rechtspraak is de nationale rechter, die in het kader van zijn bevoegdheid belast is met de toepassing van de bepalingen van het gemeenschapsrecht, verplicht zorg te dragen voor de volle werking van deze normen, en moet hij daarbij zo nodig, op eigen gezag, elke strijdige bepaling van de — zelfs latere — nationale wetgeving buiten toepassing laten, zonder dat hij de voorafgaande opheffing hiervan via de wetgeving of enige andere constitutionele procedure heeft te vragen of af te wachten (zie in die zin arresten van 9 maart 1978, *Simmenthal*, 106/77, Jurispr. blz. 629, punt 24; 4 juni 1992, *Debus*, C-13/91 en C-113/91, Jurispr. blz. I-3617, punt 32; 18 juli 2007, *Lucchini*, C-119/05, Jurispr. blz. I-6199, punt 61, en 27 oktober 2009, *ČEZ*, C-115/08, Jurispr. blz. I-10265, punt 138).

82 Krachtens het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht dient een nationale rechterlijke instantie collisie tussen een nationale wettelijke bepaling en een rechtstreeks toepasselijke verdragsbepaling op te lossen door het gemeenschapsrecht toe te passen en zo nodig de daarmee strijdige nationale bepaling buiten toepassing te

laten, en niet door de nietigheid van de nationale bepaling vast te stellen, aangezien de bevoegdheid van de organen en rechterlijke instanties dienaangaande een zaak van de betrokken lidstaat is.

83 In dat verband zij eraan herinnerd dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat de onverenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een nationaalrechtelijke regel van latere datum niet de non-existentie van die regel tot gevolg heeft. In een dergelijke situatie is de nationale rechter verplicht die regel buiten toepassing te laten, met dien verstande dat die verplichting geen beperkingen stelt aan zijn bevoegdheid om, wanneer naar binnenlands recht verschillende wegen kunnen worden bewandeld, zijn keuze te bepalen op de middelen welke geëigend zijn om de door het gemeenschapsrecht verleende individuele rechten te waarborgen (arrest van 22 oktober 1998, IN.CO. GE.'90 e.a., C-10/97–C-22/97, Jurispr. blz. I-6307, punt 21).

84 Hieruit volgt dat in een situatie als die van verzoeker in het hoofdgeding, de omstandigheid dat het Trybunał Konstytucyjny heeft verklaard dat de litigieuze bepalingen hun geldigheid op een later tijdstip zullen verliezen, niet eraan in de weg staat dat de verwijzende rechter, in overeenstemming met het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht, die bepalingen buiten toepassing laat in het kader van het bij hem aanhangige geding indien hij van oordeel is dat zij in strijd zijn met het gemeenschapsrecht.

85 Voor zover, zoals volgt uit punt 74 van het onderhavige arrest, op de eerste vraag is geantwoord dat de artikelen 43 EG en 49 EG in de weg staan aan nationale bepalingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat in die omstandigheden de nationale rechter ingevolge de voorrang van het gemeenschapsrecht verplicht is het gemeenschapsrecht toe te passen en de daarmee strijdige nationale bepalingen buiten toepassing te laten, ongeacht het arrest van het nationale constitutionele hof waarin is verklaard dat die ongrondwettig geachte bepalingen hun bindende kracht op een later tijdstip zullen verliezen.

Kosten

⁸⁶ Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

- 1) De artikelen 43 EG en 49 EG staan in de weg aan een nationale regeling op grond waarvan een ingezetene belastingplichtige er aanspraak op kan maken dat het bedrag van de tijdens het belastingjaar betaalde socialezekerheidsbijdragen in aftrek wordt gebracht op de belastinggrondslag, en dat de door hem verschuldigde inkomstenbelasting wordt verminderd met de tijdens die periode betaalde ziekteverzekeringsbijdragen, uitsluitend wanneer die bijdragen in de lidstaat van belastingheffing zijn betaald, terwijl dergelijke voordelen worden geweigerd wanneer die bijdragen in een andere lidstaat zijn betaald, hoewel zij daar niet zijn afgetrokken.
- 2) In die omstandigheden is de nationale rechter ingevolge de voorrang van het gemeenschapsrecht verplicht het gemeenschapsrecht toe te passen en de daarmee strijdige nationale bepalingen buiten toepassing te laten, ongeacht het arrest van het nationale constitutionele hof waarin is verklaard dat die ongrondwettig geachte bepalingen hun bindende kracht op een later tijdstip zullen verliezen.

ondertekeningen