

FILIPIAK

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 19 november 2009*

I mål C-314/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polen) genom beslut av den 30 maj 2008, som inkom till domstolen den 14 juli 2008, i målet

Krzysztof Filipiak

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen J.N. Cunha Rodrigues, tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna A. Rosas (referent) och A. Ó Caoimh,

* Rättegångsspråk: polska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Polens regering, genom M. Dowgielewicz, i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och K. Herrmann, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

¹ Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG och 49 EG.

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan den polske medborgaren Krzysztof Filipiak, som är obegränsat skattskyldig i Polen, och Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direktören för skattekontoret i Poznań). Målet rör den polska skattemyndighetens beslut att inte tillerkänna honom någon skattelättnad för de socialförsäkrings- och sjukförsäkringsavgifter han betalat under beskattningsåret, eftersom dessa betalats in i en annan medlemsstat än beskattningsstaten, medan sådan skattelättnad däremot beviljas skattskyldiga personer som har betalat in avgifterna i beskattningsstaten.

Tillämpliga nationella bestämmelser

- 3 I artikel 2 i den polska författningen föreskrivs följande:

”Republiken Polen är en demokratisk rättsstat som tillämpar principerna om social rättvisa.”

- 4 I artikel 8 i den polska författningen föreskrivs följande:

”1. Författningen utgör högsta norm i Republiken Polen.

2. Bestämmelserna i författningen är direkt tillämpliga om inte annat föreskrivs däri.”

5 I artikel 32 i den polska författningen föreskrivs följande:

”1. Alla ska vara lika inför lagen. Alla har rätt till likabehandling av det allmänna.

2. Ingen får, oavsett skälet därtill, diskrimineras i det politiska livet, samhällslivet eller näringslivet.”

6 I artikel 91 i den polska författningen föreskrivs följande:

”1. När ett ratificerat fördrag har offentliggjorts i Republiken Polens officiella tidning ingår det i den nationella rättsordningen. Fördraget är då direkt tillämpligt såvida inte tillämpningen förutsätter att det utfärdas en lag.

2. Ett fördrag som har ratificerats med stöd av en lag om bemyndigande äger företräde framför lag som är oförenlig med fördraget.

3. Om så föreskrivs i ett av Republiken Polen ratificerat fördrag om inrättandet av en internationell organisation, ska de rättsakter som denna organisation utfärdar vara direkt tillämpliga och äga företräde framför nationella lagar som strider mot nämnda rättsakter.”

7 I artikel 188 i den polska författningen föreskrivs följande:

”Trybunał Konstytucyjny [den polska författningsdomstolen] avgör frågor om:

- 1) lagarnas och fördragens förenlighet med författningen,
- 2) lagarnas förenlighet med ratificerade fördrag vilkas ratificering fordrar föregående bemyndigande i lag,
- 3) av centrala myndigheter utfärdade föreskrifters förenlighet med författningen, ratificerade fördrag och lagarna,
- 4) förenligheten av de politiska partiernas mål och verksamhet med författningen,
- 5) talan enligt artikel 79.1 rörande författningsfrågor.”

8 Artikel 190.1–4 i den polska författningen har följande lydelse:

”1. Domar som meddelas av Trybunał Konstytucyjny är bindande *erga omnes* och kan inte överklagas.

...

3. Dom som meddelas av Trybunał Konstytucyjny blir verkställbar den dag den offentliggörs. Dock får Trybunał fastställa ett annat datum för upphörandet av rättsregelns bindande verkan. Detta datum får beträffande lagar förläggas högst arton månader och, beträffande andra rättsregler, högst tolv månader från dagen för domens offentliggörande. ...

4. Fastställer Trybunał Konstytucyjny i dom att den aktuella rättsregeln – som legat till grund för en lagakraftvunnen dom, ett lagakraftvunnet avgörande i ett förvaltningsärende eller ett avgörande avseende ett annat ärende – är oförenlig med författningen, ett fördrag eller en lag, ska förfarandet återupptas, avgörandet ogiltigförklaras eller en annan lösning tillämpas i enlighet med de principer och metoder som föreskrivs i de för det inledda förfarandet tillämpliga bestämmelserna.”

- 9 I artikel 3.1 i lag av den 26 juli 1991 om inkomstskatt för fysiska personer (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U 2000, nr 14, punkt 176) (nedan kallad lagen om inkomstskatt) (som innehåller principen om obegränsad skattskyldighet), föreskrivs följande:

”Fysiska personer med hemvist i Polen är skattskyldiga för alla sina inkomster oavsett varifrån dessa härrör ...”

10 I artikel 26.1 andra stycket i denna lag föreskrivs följande:

”Om inte annat följer av en tillämpning av artiklarna 24.3, 29–30c eller 30e, utgörs beskattningsunderlaget av den inkomst som fastställs enligt artiklarna 9, 24.1, 24.2, 24.4, 24.4a–24.4e, 24.6, 24b.1 och 24b.2, eller artikel 25, efter avdrag för:

...

2) avgifter enligt lag av den 13 oktober 1998 om socialförsäkringssystemet (Dz. U n° 137, moment 887, i dess ändrade lydelse, nedan kallad lagen om socialförsäkringssystemet):

a) som under beskattningsåret betalats direkt till den skattskyldiges eller dennes medarbetares personliga ålderspensions-, pensions-, hälso- eller olycksfallsförsäkring,

b) vilka under räkenskapsåret ... dras från den skattskyldiges medel ...”

11 I artikel 27b i lagen om inkomstskatt föreskrivs följande:

”1. Från den inkomstskatt som beräknas i enlighet med artikel 27 eller artikel 30c ska avdrag i första hand göras med beloppet för avgifter som erläggs för sådan sjukförsäkring som avses i lag av den 27 augusti 2004 om offentlig finansiering av hälso- och sjukvården [ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U n° 210, moment 2135 (nedan kallad lag om offentlig finansiering av hälso- och sjukvården)]:

- 1) vilka under beskattningsåret har betalats direkt av den skattskyldige i enlighet med bestämmelserna om offentlig finansiering av hälso- och sjukvården,

- 2) vilka under beskattningsåret uppburits från en betalningsskyldig person i enlighet med dessa bestämmelser,

...

2. Den från skatten avdragsgilla sjukförsäkringsavgiften får inte överstiga 7,75 procent av beräkningsunderlaget för dessa avgifter.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 12 Av beslutet om hänskjutande framgår att Krzysztof Filipiak, som är polsk medborgare, vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen bedrev näringsverksamhet i Nederländerna i egenskap av delägare i en enligt nederländsk rätt bildad personassociation, vilken till sin organisatoriska uppbyggnad motsvarade den i ett enligt polsk rätt bildat handelsbolag.
- 13 Av beslutet om hänskjutande framgår också att Krzysztof Filipiak är obegränsat skattskyldig i Polen, varför han får antas ha sitt hemvist i denna medlemsstat enligt artikel 3 i lagen om inkomstskatt.
- 14 Krzysztof Filipiak erlade avgifter för socialförsäkring och sjukförsäkring i Nederländerna i enlighet med där gällande lagstiftning.
- 15 I skrivelse av den 28 juni 2006 vände sig Krzysztof Filipiak till direktören för skattekontoret i Nowy Tomyśl med begäran om en skriftlig tolkning av skatterätten såvitt avser dess tillämpningsområde och faktiska tillämpning.
- 16 Krzysztof Filipiak påpekade i sin begäran att bestämmelserna i lagen om inkomstskatt hindrar honom att från beskattningsunderlaget dra av de socialförsäkringsavgifter som betalats in i Nederländerna och att reducera skatten med de sjukförsäkringsavgifter som också de betalats in i Nederländerna. Han har gjort gällande att sådana bestämmelser är diskriminerande och att de därför ska sättas åt sidan för en direkt tillämpning av gemenskapsrätten.

- 17 Direktören för skattekontoret i Nowy Tomyśl avlog Krzysztof Filipiak's begäran, i beslut av den 2 augusti 2007, med motiveringen att den var ogrundad.
- 18 I beslutet konstaterades att det enligt artikel 26.1 andra stycket i lagen om inkomstskatt endast var avgifter enligt lagen om socialförsäkringssystemet som fick dras av från beskattningsunderlaget och att det enligt artikel 27b.1 i förstnämnda lag endast var sjukförsäkringsavgifter enligt lagen om offentlig finansiering av hälso- och sjukvården som fick dras av från skatten. Eftersom de avgifter som erlagts enligt nederländsk rätt inte uppfyllde kraven i dessa bestämmelser, fick de inte dras av från beskattningsunderlaget respektive inkomstskatten i Polen.
- 19 Krzysztof Filipiak begärde omprövning av beslutet. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu fann vid omprövningen inte skäl att ändra beslutet av den 2 augusti 2007 som fattats av direktören vid skattekontoret i Nowy Tomyśl.
- 20 Krzysztof Filipiak överklagade dessa beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Poznans förvaltningsdomstol) och åberopade som grund härför att de strider mot bland annat artiklarna 26.1 andra punkten och artikel 27b.1 i lagen om inkomstskatt, mot artikel 39.2 EG, mot artikel 3.1 i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen, i dess ändrade och uppdaterade lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 118/97 av den 2 december 1996 (EGT L 28, 1997, s. 1), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 647/2005 av den 13 april 2005 (EUT L 117, s. 1) (nedan kallad förordning nr 1408/71), samt mot diverse bestämmelser i den polska författningen.

- 21 Enligt Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu är kraven för ett åsidosättande av den fria rörligheten för arbetstagare enligt artikel 39 EG inte uppfyllda i förevarande fall. Den har i detta avseende betonat att eftersom klaganden i målet, i egenskap av entreprenör äger del i ett i Nederländerna beläget handelsbolag, utför han arbete för egen räkning och inte på order eller under kontroll av någon annan person. Han kan därför inte anses utgöra en "arbetstagare" i den mening som avses i artikel 39 EG.
- 22 Enligt den hänskjutande domstolen måste det prövas huruvida de ifrågasatta bestämmelserna är förenliga med artikel 43 EG, som förvisso inte åberopats av Krzysztof Filipiak. De tillåter nämligen inte att en skattskyldig person, som är obegränsat skattskyldig i Polen för samtliga inkomster och som bedriver näringsverksamhet i en annan medlemsstat, från sitt beskattningsunderlag drar av i Nederländerna inbetalda obligatoriska socialförsäkringsavgifter, respektive minskar sin inkomstskatt med i Nederländerna inbetalda obligatoriska sjukförsäkringsavgifter, trots att dessa avgifter inte har dragits av i Nederländerna.
- 23 Nämnda domstol har påpekat att Trybunał Konstytucyjny redan har tagit ställning till frågan om artiklarna 26.1 andra stycket och 27b i lagen om inkomstskatt är förenliga med den polska författningen.
- 24 I dom av den 7 november 2007 (K 18/06, Dz. U från år 2007, n° 211, moment 1549) slog nämligen Trybunał Konstytucyjny fast att i den mån de skattskyldiga personer som avses i artikel 27.9 i lagen om inkomstskatt enligt de aktuella skattebestämmelserna nekas möjligheten att från inkomsten, respektive den skatt som ska betalas för verksamhet som bedrivs utanför Polens gränser, dra av socialförsäkrings- och sjukförsäkringsavgifter när dessa inte har dragits av i den medlemsstat där verksamheten har bedrivits, är dessa bestämmelser inte förenliga med den i artikel 32 i den polska författningen stadgade principen om allas likhet inför lagen, jämförd med principen om social rättvisa som återfinns i artikel 2 i nämnda författning.

- 25 I samma dom slog Trybunał Konstytucyjny, med tillämpning av artikel 190.3 i den polska författningen, fast att den tidpunkt, från vilken de bestämmelser som förklarats vara författningsvidriga inte längre ska vara bindande, skulle förläggas till ett annat datum än dagen för domens offentliggörande, och då till den 30 november 2008.
- 26 Mot denna bakgrund beslutade Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

- ”1. Ska principen i artikel 43.1 och 43.2 EG tolkas så, att den utgör hinder dels för artikel 26.1 andra stycket i lagen [om inkomstskatt], enligt vilken rätten att från beräkningsunderlaget för inkomstskatt dra av belopp som erlagts för den obligatoriska socialförsäkringen endast omfattar vad som erlagts enligt bestämmelser i nationell rätt, dels för artikel 27b.1 i samma lag, enligt vilken rätten att från inkomstskatten dra av belopp som erlagts för den obligatoriska sjukförsäkringen endast omfattar vad som erlagts enligt bestämmelser i nationell rätt, i en situation där en polsk medborgare, som är obegränsat skattskyldig i Polen för de inkomster som är skattepliktiga där, även har betalat avgifter till obligatoriska social- och sjukförsäkringar i en annan medlemsstat på grund av näringsverksamhet som vederbörande har bedrivit i den medlemsstaten, och dessa belopp varken har dragits av från inkomsten eller från skatten i denna andra medlemsstat?

2. Ska principen om gemenskapsrättens företräde och den princip som följer av artiklarna 10 EG och 43.1 och 43.2 EG tolkas så, att de har företräde framför de bestämmelser i nationell rätt som följer av artiklarna 91.2 och 91.3 samt 190.1 och 190.3 i den polska författningen ..., såvitt det på grundval av dessa bestämmelser har beslutats att en dom från Trybunał Konstytucyjny får rättsverkan först vid ett senare tillfälle?”

Upptagande till sakprövning

Yttranden som har inkommit till domstolen

- 27 Polens regering anser det vara oklart huruvida EG-domstolen kan besvara de av den hänskjutande domstolen formulerade tolkningsfrågorna.
- 28 Nämnda regering har gjort gällande att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten och de tolkningsfrågor som den hänskjutande domstolen formulerat saknar tillräckligt samband med saken i målet. Kravet att ett avgörande från EG-domstolen fordras för att den hänskjutande domstolen i sin tur ska kunna avgöra det där anhängiggjorda målet är inte uppfyllt. Prövningen av de faktiska och rättsliga omständigheter som den hänskjutande domstolen redovisat leder nämligen till slutsatsen att målet kan, och till och med bör, prövas uteslutande mot bestämmelserna i nationell rätt.
- 29 Den polska regeringen har i detta hänseende påpekat att den hänskjutande domstolen har ställt sin första tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida den, när den avgör målet, ska ta hänsyn till de aktuella bestämmelserna i lagen om inkomstskatt när dessa kränker den skattskyldiges rätt till avdrag i Polen för de avgifter för socialförsäkring och sjukförsäkring som betalats in i utlandet.
- 30 Trybunał Konstytucyjny har dock i sin dom av den 7 november 2007 redan besvarat denna fråga genom att ta ställning till den omständigheten att den skattskyldige, i den situation som gäller i målet vid den nationella domstolen, ska ha rätt till avdrag för avgifter för socialförsäkringar och sjukförsäkringar.

- 31 Enligt den polska regeringen innebär Trybunał Konstytucyjny's dom av den 7 november 2007, där den slog fast att de ifrågavarande lagbestämmelserna är oförenliga med den polska författningen, att dessa inte ska tillämpas av domstolarna, vilket betyder att de helt ska uteslutas ur rättsordningen.
- 32 Den omständigheten att Trybunał Konstytucyjny den 7 november 2007 beslutade att senarelägga den tidpunkt då de författningsvidriga bestämmelserna förlorar sin bindande verkan innebär inte att de bestämmelser som ansetts vara författningsvidriga ska tillämpas ända fram till det datum som Trybunał Konstytucyjny anger. Det kan inte hävdas att de aktuella bestämmelserna är förenliga med författningen fram till detta datum men att de därefter ska anses strida mot densamma.
- 33 Enligt den polska regeringen ska den hänskjutande domstolen följaktligen beakta hur artiklarna 26.1 andra stycket och 27b.1 i lagen om inkomstskatt har tolkats i förhållande till författningen när den tillämpar dessa artiklar. Den hänskjutande domstolen borde i det mål den har att avgöra, med stöd av Trybunał Konstytucyjny's tolkning och på grundval av principerna om likhet inför lagen och om social rättvisa, underlåta att tillämpa nämnda bestämmelser i den mån de utesluter alla avdrag för socialförsäkrings- och sjukförsäkringsavgifter, när dessa inte har kunnat dras av i den medlemsstat i Europeiska unionen där näringsverksamheten har bedrivits och avgifterna betalats in.
- 34 Något ställningstagande till huruvida artikel 43 EG utgör hinder för sådana bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den hänskjutande domstolen är således inte nödvändigt för att döma i saken.
- 35 Vad beträffar den andra frågan förutsätter inte dömandet i saken någon sådan tolkning av gemenskapsrätten som den hänskjutande domstolen har begärt, eftersom denna tolkning är uppenbar.

- 36 Enligt den polska regeringen tycks den hänskjutande domstolen utgå från principen att senareläggandet av den tidpunkt då de i målet vid nämnda domstol omtvistade bestämmelserna förlorar sin bindande verkan, jämförd med principen att Trybunał Konstytucyjny's avgöranden inte kan överklagas, innebär att den inte får pröva huruvida de omtvistade bestämmelserna är förenliga med gemenskapsrätten eller underlåta att tillämpa dessa om den skulle finna att de är oförenliga med gemenskapsrätten.
- 37 Den polska regeringen anser dock att en sådan ståndpunkt är olämplig, med hänsyn till den självständighet som råder vid de olika domstolarnas kontroll av huruvida de aktuella bestämmelserna är förenliga med den polska författningen och huruvida de är förenliga med gemenskapsrätten.
- 38 Trybunał Konstytucyjny's avgörande att senarelägga den tidpunkt då de bestämmelser som förklarats vara författningsvidriga ska förlora sin bindande verkan hindrar inte domstolarna från att pröva huruvida dessa bestämmelser är förenliga med gemenskapsrätten. Det fritar inte heller den hänskjutande domstolen från skyldigheten att vid en eventuell normkonflikt avstå från att tillämpa nämnda bestämmelser för det fall de anses oförenliga med gemenskapsrätten. Enligt artikel 91 i den polska konstitutionen får nämligen de nationella domstolarna inte tillämpa en i den inhemska rättsordningen föreskriven rättsregel om den strider mot gemenskapsrätten.
- 39 Enligt den polska regeringen gäller därmed, oavsett möjligheten att inte tillämpa de omtvistade bestämmelser som befunnits vara författningsvidriga, att den hänskjutande domstol som finner att dessa bestämmelser är oförenliga med artikel 43 EG har full befogenhet att själv avstå från att tillämpa dem vid målets avgörande, med stöd av den nationella rätten och eventuellt av EG-domstolens rättspraxis avseende principen om gemenskapsrättens företräde.

Domstolens bedömning

- 40 Domstolen erinrar om att, enligt fast rättspraxis, det i ett förfarande enligt artikel 234 EG uteslutande ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av gemenskapsrätten (se, bland annat, dom av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, *PreussenElektra*, REG 2001, s. I-2099, punkt 38, och av den 23 april 2009 i mål C-544/07, *Rüffler*, REG 2009, s. I-3389, punkt 36).
- 41 Domstolen har emellertid också slagit fast att det i undantagsfall ankommer på den att – för att pröva sin egen behörighet – undersöka de omständigheter under vilka den nationella domstolen har framställt sin begäran om förhandsavgörande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 1981 i mål 244/80, *Foglia*, REG 1981, s. 3045, punkt 21, svensk specialutgåva, volym 6, s. 243, och domarna i de ovannämnda målen *PreussenElektra*, punkt 39, och *Rüffler*, punkt 37).
- 42 Domstolen får underlåta att besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt endast då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska och rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (domarna i de ovannämnda målen *PreussenElektra*, punkt 39, och *Rüffler*, punkt 38).
- 43 Domstolen konstaterar i detta avseende att det av beslutet om hänskjutande klart framgår att målet vid den nationella domstolen och den första tolkningsfrågan, oberoende av om de i nämnda mål aktuella bestämmelserna är författningsenliga eller

ej, avser frågan huruvida en lagstiftning – enligt vilken rätten att reducera skatten med de sjukförsäkringsavgifter som betalats in, och rätten att från beskattningsunderlaget dra av de socialförsäkringsavgifter som erlagts, nekas om nämnda avgifter har betalats in i en annan medlemsstat – är förenlig med gemenskapsrätten.

44 Med den andra frågan, som utgör en förlängning av den första, har domstolen ombetts att klargöra konsekvenserna för den nationella domstolen av ett eventuellt fastställande av att bestämmelser, vilka dessutom konstaterats vara författningsvidriga, är oförenliga med gemenskapsrätten. Frågan avser huruvida gemenskapsrättens företrädare tvingar den nationella domstolen att, för det fall artikel 43 EG utgör hinder för sådana bestämmelser som dem i målet vid den nationella domstolen, tillämpa gemenskapsrätten och att underlåta att tillämpa de omtvistade nationella bestämmelserna och detta redan innan Trybunał Konstytucyjny's dom den 7 november 2007 får verkan, i vilken dom det slogs fast att nämnda bestämmelser är oförenliga med vissa bestämmelser i den polska författningen.

45 Det är följaktligen inte uppenbart att den begärda tolkningen inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen, att frågorna är hypotetiska eller att domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga förhållanden som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den.

46 Tolkningsfrågorna kan följaktligen tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

Den första frågan

⁴⁷ Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 43 EG utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken en skattskyldig person dels får göra avdrag från beskattningsunderlaget för belopp avseende de socialförsäkringsavgifter som betalats under beskattningsåret, dels får sin inkomstskatt att betala reducerad med de sjukförsäkringsavgifter som betalats in under denna period, bara om avgifterna har betalats in i den medlemsstat som har beskattningsrätten, medan sådana lättnader nekas om avgifterna har betalats in i en annan medlemsstat.

Yttranden som har inkommit till domstolen

⁴⁸ Den polska regeringens ståndpunkt beträffande den första frågan kan utläsas ur dess synpunkter i fråga om upptagandet till sakprövning och framgår av punkterna 29–33 i förevarande dom.

⁴⁹ Enligt Europeiska gemenskapernas kommission leder den hänskjutande domstolens beskrivning av Krzysztof Filipiak's situation till uppfattningen att denne personligen har kunnat fullgöra uppgifter knutna till detta bolags verksamhet och utöva en kontroll. Hans situation skulle därmed vid en första anblick omfattas av artikel 43 EG. Även artikel 49 EG skulle emellertid kunna vara relevant för avgörandet av målet vid den nationella domstolen, eftersom det inte kan uteslutas att Krzysztof Filipiak, med hemvist i Polen, också tillhandahåller tjänster i Nederländerna.

- 50 Enligt kommissionen medför de aktuella bestämmelserna, vilka utesluter en rätt för skattskyldiga personer med hemvist i landet att erhålla skattelättnader för obligatoriska försäkringsavgifter om dessa har betalats in i en annan medlemsstat än Republiken Polen, en inskränkning av såväl artikel 43 EG som artikel 49 EG, vilken inte är objektivt rättfärdigad.

Domstolens svar

- 51 Domstolen påpekar att den hänskjutande domstolen har formulerat sin första fråga så, att begäran om tolkning av artikel 43 EG begränsas till att endast avse det fallet att de obligatoriska avgifterna för socialförsäkring och sjukförsäkring som erlagts i en annan medlemsstat än Republiken Polen inte har dragits av i denna andra medlemsstat. Svaret på denna fråga ska således grundas på antagandet att de obligatoriska avgifter som en skattskyldig person såsom Krzysztof Filipiak har erlagt i Nederländerna inte har fått dras av i denna andra medlemsstat.

— Tillämpliga bestämmelser i EG-fördraget

- 52 Enligt fast rättspraxis är begreppet ”etablering” i den mening som avses i artikel 43 EG ett vittomfattande begrepp, som innebär en möjlighet för en gemenskapsmedborgare att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten (dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard, REG 1995, s. I-4165, punkt 25, och av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N, REG 2006, s. I-7409, punkt 26). En gemenskapsmedborgare som har hemvist i en medlemsstat och som äger en andel i kapitalet i ett bolag med säte i en annan medlemsstat, vilken ger honom ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och en möjlighet att avgöra hur dess verksamhet ska bedrivas, kan alltså omfattas av etableringsfriheten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet N, punkt 27, dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2647, punkterna 22 och 70, och av den 2 oktober 2008 i mål C-360/06, Heinrich Bauer Verlag, REG 2008, s. I-7333, punkt 27).

- 53 Som kommissionen har betonat leder situationen för en skattskyldig person såsom Krzysztof Filipiak, som är delägare i en enligt nederländsk rätt bildad personassociation, vars organisatoriska uppbyggnad motsvarar den i ett enligt polsk rätt bildat handelsbolag, till uppfattningen att denne skattskyldige personligen har kunnat fullgöra uppgifter knutna till bolagets näringsverksamhet, och att han kontrollerar denna verksamhet.
- 54 I beslutet om hänskjutande anges dock inte huruvida situationen för Krzysztof Filipiak omfattas av tillämpningsområdet för artikel 43 EG i den mening som avses i domstolens rättspraxis, det vill säga huruvida han äger en andel i bolaget med säte i en annan medlemsstat, som ger honom ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och en möjlighet att avgöra hur dess verksamhet ska bedrivas. Det ankommer i vilket fall som helst på den nationella domstolen att bedöma huruvida detta verkligen är fallet och om Krzysztof Filipiaks situation omfattas av tillämpningsområdet för artikel 43 EG.
- 55 I likhet med vad kommissionen har understrukit anges inte heller i beslutet om hänskjutande huruvida en skattskyldig person såsom Krzysztof Filipiak, förutom att kontrollera näringsverksamheten i det nederländska bolag i vilket han är delägare, också tillhandahåller tjänster i Nederländerna.
- 56 Kan en sådan situation omfattas av artikel 43 EG så kan den följaktligen också omfattas av fördragets bestämmelser om frihet att tillhandahålla tjänster. Det kan nämligen inte uteslutas att Krzysztof Filipiak, i egenskap av skattskyldig person med hemvist i Polen, inte bara utövar kontroll över näringsverksamheten i det nederländska bolag i vilket han är delägare, utan också tillhandahåller tjänster i Nederländerna.
- 57 Situationen för en skattskyldig person såsom Krzysztof Filipiak kan således prövas mot principen om etableringsfrihet i artikel 43 EG och mot principen om frihet att tillhandahålla tjänster i artikel 49 EG.

— Huruvida det föreligger en inskränkning i de fria rörligheterna

- 58 Av fast rättspraxis följer att alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för gemenskapsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom Europeiska gemenskapen, och de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar bedriva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (se, bland annat, dom av den 17 januari 2008 i mål C-152/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2008, s. I-39, punkt 21, och av den 16 oktober 2008 i mål C-527/06, Renneberg, REG 2008, s. I-7735, punkt 43).
- 59 Enligt fast rättspraxis gäller att den etableringsfrihet som medlemsstaternas medborgare har, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare på samma villkor som dem som föreskrivs i medlemsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper en rätt i enlighet med artikel 48 EG för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se dom av den 17 januari 2008 i mål C-105/07, Lammers & Van Cleeff, REG 2008, s. I-173, punkt 18, och av den 23 april 2009 i mål C-406/07, kommissionen mot Grekland, punkt 36).
- 60 Domstolen har också vid upprepade tillfällen påpekat att även om bestämmelserna om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemsstaten, uppställer de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare eller ett bolag som bildats i enlighet med dess lagstiftning och som i övrigt motsvarar definitionen i artikel 48 EG från att etablera sig i en annan medlemsstat (se dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 28, av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 42, och domen i det ovannämnda målet Heinrich Bauer Verlag, punkt 26).
- 61 För övrigt utgör artikel 49 EG hinder för en tillämpning av nationell lagstiftning som innebär att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att

tillhandahålla tjänster inom en medlemsstat (dom av den 11 september 2007 i mål C-318/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-6957, punkt 81, av den 18 december 2007 i mål C-281/06, Jundt, REG 2007, s. I-12231, punkt 52, och av den 11 juni 2009 i de förenade målen C-155/08 och C-157/08, X och Passenheim-van Schoot, REG 2009, s. I-5093, punkt 32).

- 62 Förbjudna inskränkningar enligt artiklarna 43 EG och 49 EG föreligger bland annat när skattebestämmelser i en medlemsstat som är tillämpliga beträffande gränsöverskridande näringsverksamhet är mindre förmånliga än dem som är tillämpliga för näringsverksamhet som bedrivs inom denna medlemsstat.
- 63 I ett sådant mål som det vid den nationella domstolen ger artikel 26.1 andra stycket i lagen om inkomstskatt personer som är skattskyldiga i Polen rätt att minska sitt underlag för inkomstbeskattning med de obligatoriska socialförsäkringsavgifter som betalats in enligt lagen om socialförsäkringssystemet. Enligt artikel 27b i lagen om inkomstskatt får personer som är skattskyldiga i Polen reducera sin inkomstskatt med de obligatoriska sjukförsäkringsavgifter som de betalat in i enlighet med lagen om offentlig finansiering av hälso- och sjukvården.
- 64 Domstolen påpekar att Krzysztof Filipiak, som är skattskyldig i Polen och som bedriver näringsverksamhet i egenskap av delägare i en personassociation med säte i en annan medlemsstat än Republiken Polen, ska ha socialförsäkring och sjukförsäkring i Nederländerna och inte i Polen. Enligt artikel 13.2 b i förordning nr 1408/71 ska nämligen den som är egenföretagare inom en medlemsstats territorium omfattas av denna medlemsstats lagstiftning även om han är bosatt inom en annan medlemsstats territorium. Enligt artikel 13.1 ska en person i fråga om socialförsäkring omfattas av lagstiftningen i endast en medlemsstat.
- 65 Den hänskjutande domstolen har för övrigt uppgett att de socialförsäkrings- och sjukförsäkringsavgifter som Krzysztof Filipiak har betalat in i enlighet med den nederländska lagstiftningen är identiska – till sin natur och till sitt ändamål – med de

avgifter som i Polen skattskyldiga personer har erlagt i enlighet med den polska lagstiftningen om socialförsäkringssystemet och om offentlig finansiering av hälso- och sjukvården.

- 66 En sådan lagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen skapar en skillnad i behandling mellan skattskyldiga personer som är bosatta i landet beroende på om de sjukförsäkringsavgifter som kan ligga till grund för en reducering av det belopp som ska betalas i inkomstskatt i Polen, eller de socialförsäkringsavgifter som kan dras av från beskattningsunderlaget i Polen, har erlagts inom ramen för inhemska obligatoriska sjukförsäkrings- eller socialförsäkringssystem eller ej.
- 67 Av detta följer att varje skattskyldig person som har hemvist i Polen, men som bedriver näringsverksamhet i en annan medlemsstat där han omfattas av obligatorisk socialförsäkring och sjukförsäkring, är förhindrad att från sitt beskattningsunderlag dra av de avgifter som han betalar in eller reducera den inkomstskatt han har att betala i Polen med nämnda avgifter. Han kommer därmed att behandlas sämre än övriga skattskyldiga personer som har hemvist i Polen men som begränsar sin näringsverksamhet så att den endast bedrivs inom landet, där de också betalar in sina obligatoriska social- och sjukförsäkringsavgifter till den behöriga polska myndigheten.
- 68 Vad avser beskattningen av deras inkomster i Polen konstaterar domstolen dock att skattskyldiga personer med hemvist i landet inte befinner sig i objektivet sett olika situationer som skulle kunna förklara varför de behandlas olika på detta sätt beroende på var de har betalat in avgifterna.
- 69 Situationen för en skattskyldig person såsom Krzysztof Filipiak, som har hemvist i Polen och bedriver näringsverksamhet i en annan medlemsstat, i vilken han är ansluten till obligatorisk sjukförsäkring och socialförsäkring, och situationen för en skattskyldig person som likaså har hemvist i Polen men som bedriver sin yrkesverksamhet i den staten, i vilken han är ansluten till de inhemska sjukförsäkrings- och socialförsäkringssystemen, är jämförbara beträffande beskattningsprinciperna i den mån båda är obegränsat skattskyldiga i Polen.

- 70 Beskattningen av deras inkomster i nämnda medlemsstat ska således ske enligt samma principer och därför på grundval av samma skattelättnader.
- 71 Det faktum att en skattskyldig person som har hemvist i landet nekas antingen rätten att från beskattningsunderlaget i Polen dra av de obligatoriska socialförsäkringsavgifter som erlagts i en annan medlemsstat, eller rätten att reducera skatten att betala i denna medlemsstat med de obligatoriska sjukförsäkringsavgifter som erlagts i en annan medlemsstat än Republiken Polen, kan under dessa förhållanden avhålla den skattskyldige från att utnyttja etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster enligt artiklarna 43 EG och 49 EG, och utgör därmed en inskränkning i dessa friheter (se, för ett liknande resonemang, i fråga om artikel 18 EG, domen i det ovannämnda målet Rüffler, punkterna 72 och 73).
- 72 Av domstolens fasta rättspraxis följer att nationella bestämmelser som kan avskräcka eller avhålla någon från att utöva de grundläggande friheter som säkerställs i artiklarna 43 EG och 49 EG dock kan rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse.
- 73 Någon eventuell grund för rättfärdigande har dock inte åberopats av den polska regeringen och har inte heller angetts av den hänskjutande domstolen.
- 74 Med hänsyn till vad som anförts ovan ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 43 EG och 49 EG utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken en skattskyldig person med hemvist i landet dels får göra avdrag från beskattningsunderlaget för belopp avseende de socialförsäkringsavgifter som betalats under beskattningsåret, dels får sin inkomstskatt att betala reducerad med de sjukförsäkringsavgifter som betalats in under denna period, bara om avgifterna har betalats in i den medlemsstat som har beskattningsrätten, medan sådana lättnader nekas om avgifterna har betalats in i en annan medlemsstat, trots att dessa avgifter inte har dragits av i sistnämnda medlemsstat.

Den andra frågan

- 75 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida gemenskapsrättens företrädare – för det fall svaret på den första frågan skulle bli att artikel 43 EG och/eller artikel 49 EG utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid nämnda domstol – under dessa förhållanden innebär en skyldighet för den nationella domstolen att i målet tillämpa gemenskapsrätten och att underlåta att tillämpa de omtvistade nationella bestämmelserna, oberoende av den nationella författningsdomstolens dom i vilken denna beslutat att senarelägga det datum då nämnda bestämmelser, vilka konstaterats vara författningsvidriga, förlorar sin bindande verkan.

Yttranden som har inkommit till domstolen

- 76 Den polska regeringens ståndpunkt beträffande den andra frågan kan utläsas ur dess synpunkter i fråga om upptagandet till sakprövning och framgår av punkterna 36–39 i förevarande dom.
- 77 Kommissionen har gjort gällande att den andra frågan avser huruvida principen om gemenskapsrättens företrädare och artiklarna 10 EG och 43 EG utgör hinder för en tillämpning av de bestämmelser i nationell rätt som ger Trybunał Konstytucyjny rätt att, i en av dess domar, senarelägga det datum då en nationell rättsregel, som den i samma dom funnit vara författningsvidrig, inte längre ska vara giltig.
- 78 Kommissionen anser att den andra frågan inte har något samband med lösningen av målet vid den hänskjutande domstolen. När det gäller Krzysztof Filipiak utgör Trybunał Konstytucyjny's beslut att senarelägga den tidpunkt då de omtvistade bestämmelserna inte längre ska vara giltiga, inte något hinder för den hänskjutande domstolen att i enlighet med principen om gemenskapsrättens företrädare underlåta att tillämpa nämnda bestämmelser.

- 79 Kommissionen har härav dragit slutsatsen att möjligheten att på grund av artikel 190.3 i den polska författningen senarelägga det datum då de omtvistade bestämmelserna inte längre ska vara giltiga, vilken möjlighet Trybunał Konstytucyjny har utnyttjat i sin dom av den 7 november 2007, inte strider mot principen om gemenskapsrättens företrädare och inte heller mot artiklarna 10 EG eller 43 EG. Denna möjlighet strider nämligen inte mot skyldigheten för inhemska förvaltningsorgan och domstolar att underlåta att tillämpa de bestämmelser i den nationella lagstiftningen som strider mot artikel 43 EG.
- 80 Kommissionen anser således att principen om gemenskapsrättens företrädare och artiklarna 10 EG och 43 EG ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en tillämpning av de bestämmelser i nationell rätt som tillåter Trybunał Konstytucyjny att i en dom senarelägga det datum då de bestämmelser i den nationella lagstiftningen som den i samma dom funnit vara författningsvidriga inte längre ska ha bindande verkan.

Domstolens svar

- 81 Det följer av fast rättspraxis att en nationell domstol, som inom ramen för sin behörighet ska tillämpa de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, är skyldig att säkerställa att dessa regler ges full verkan, genom att med stöd av sin egen behörighet, om det behövs, underlåta att tillämpa varje motstridande bestämmelse i nationell lagstiftning, även senare sådan, utan att den behöver begära eller avvakta ett föregående upphävande av denna genom lagstiftning eller något annat konstitutionellt förfarande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 1978 i mål 106/77, Simmenthal, REG 1978, s. 629, punkt 24, svensk specialutgåva, volym 4, s. 75, av den 4 juni 1992 i de förenade målen C-13/91 och C-113/91, Debus, REG 1992, s. I-3617, punkt 32, av den 18 juli 2007 i mål C-119/05, Lucchini, REG 2007, s. I-6199, punkt 61, samt av den 27 oktober 2009 i mål C-115/08, ČEZ, REG 2009, s. I-10265, punkt 138).
- 82 Enligt principen om gemenskapsrättens företrädare ska en konflikt mellan en bestämmelse i nationell lag och en direkt tillämplig bestämmelse i fördraget lösas så av en nationell domstol, att den ska tillämpa gemenskapsrätten och vid behov underlåta att tillämpa den motstridande nationella bestämmelsen, utan att därvid ogiltigförklara

den nationella bestämmelsen, eftersom behörigheten för organ och domstolar i det avseendet är unik för varje medlemsstat.

- 83 Domstolen har i det sammanhanget redan slagit fast att det faktum att en regel i nationell rätt som antagits senare är oförenlig med gemenskapsrätten inte medför att den ska anses som en nullitet. I en sådan situation är den nationella domstolen skyldig att inte tillämpa regeln i fråga, samtidigt som denna skyldighet inte begränsar de behöriga nationella domstolarnas befogenhet att bland den nationella rättsordningens olika förfaranden tillämpa dem som lämpar sig för tillvaratagande av de individuella rättigheter som gemenskapsrätten ger (dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-10/97–C-22/97, IN. CO. GE. '90 m.fl., REG 1998, s. I-6307, punkt 21).
- 84 Av detta följer att i en sådan situation som den som klaganden i målet vid den nationella domstolen befinner sig, utgör inte Trybunał Konstytucyjny's beslut att senarelägga det datum då de omtvistade bestämmelserna förlorar sin bindande verkan hinder för att den hänskjutande domstolen, i enlighet med principen om gemenskapsrättens företräde, underlåter att tillämpa dessa bestämmelser i det mål som den har att avgöra, om den finner att bestämmelserna strider mot gemenskapsrätten.
- 85 Eftersom den första frågan har besvarats i punkt 74 i förevarande dom på så sätt att artiklarna 43 EG och 49 EG utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Under dessa förhållanden innebär gemenskapsrättens företräde en skyldighet för den nationella domstolen att tillämpa gemenskapsrätten och att underlåta att tillämpa däremot stridande nationella bestämmelser, oberoende av den nationella författningsdomstolens dom i vilken denna beslutat att senarelägga det datum då nämnda bestämmelser, vilka konstaterats vara författningsvidriga, förlorar sin bindande verkan.

Rättegångskostnader

⁸⁶ Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 43 EG och 49 EG utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken en skattskyldig person med hemvist i landet dels får göra avdrag från beskattningsunderlaget för belopp avseende de socialförsäkringsavgifter som betalats under beskattningsåret, dels får sin inkomstskatt att betala reducerad med de sjukförsäkringsavgifter som betalats in under denna period, bara om avgifterna har betalats in i den medlemsstat som har beskattningsrätten, medan sådana lättnader nekas om avgifterna har betalats in i en annan medlemsstat, trots att dessa avgifter inte har dragits av i sistnämnda medlemsstat.**
- 2) **Under dessa förhållanden innebär gemenskapsrättens företräde en skyldighet för den nationella domstolen att tillämpa gemenskapsrätten och att underlåta att tillämpa däremot stridande nationella bestämmelser, oberoende av den nationella författningsdomstolens dom, i vilken denna beslutat att senarelägga det datum då nämnda bestämmelser, vilka konstaterats vara författningsvidriga, förlorar sin bindande verkan.**

Underskrifter