ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

16 juni 2011 *

In zaak C-212/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polen) bij beslissing van 15 maart 2010, ingekomen bij het Hof op 3 mei 2010, in de procedure

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), kamerpresident, K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal en E. Jarašiūnas, rechters,

* Procestaal: Pools.

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 april 2011,

gelet op de opmerkingen van:

— Logstor ROR Polska sp. z o.o., vertegenwoordigd door T. Konik en K. Gil, doradcy podatkowi,

— de Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, vertegenwoordigd door G. Pasterczyk als gemachtigde,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Szpunar, A. Kramarczyk en A. Kraińska als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Afonso 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 artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25), zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23; hierna: „richtlijn 69/335").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Logstor ROR Polska sp. z o.o. (hierna: „Logstor ROR Polska"), gevestigd te Zabrze (Polen), en de Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (directeur van de fiscale kamer te Katowice) over de betaling van een belasting, „belasting op civielrechtelijke handelingen" genaamd, die wordt opgeëist wegens wijziging van de vennootschapsakte van Logstor ROR Polska ten gevolge van leningen die haar vennoot haar heeft verstrekt.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Volgens de eerste overweging van de considerans beoogde richtlijn 69/335 de bevordering van het vrije kapitaalverkeer, een voor de verwezenlijking van de interne markt essentieel geachte fundamentele vrijheid. Met dit doel, en zoals blijkt uit de zesde tot en met de achtste overweging van de considerans, beoogde zij de harmonisatie

van de belastingen die op inbreng in een vennootschap in de Europese Unie worden geheven, door de invoering van één enkel recht op het bijeenbrengen van kapitaal dat slechts eenmaal binnen de gemeenschappelijke markt wordt geheven, en de afschaffing van alle andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken als dit enkele recht vertonen.

4 Te dien einde voorzagen de artikelen 1 tot en met 9 van deze richtlijn in de heffing van een geharmoniseerd recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen, „kapitaalrecht" genaamd.

5 Artikel 4, lid 1, van richtlijn 69/335 bepaalde:

„Aan het kapitaalrecht zijn de volgende verrichtingen onderworpen:

[...]

c) de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook;

d) de vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook, waarvoor geen rechten worden toegekend die een aandeel in het vennootschappelijk kapitaal of in het vennootschappelijk vermogen vertegenwoordigen, doch rechten van dezelfde aard als die van vennoten, zoals stemrecht, recht op een aandeel in de winst of in het liquidatieoverschot;

[...]"

6 Artikel 4, lid 2, van deze richtlijn bepaalde:

„Voor zover zij op 1 juli 1984 tegen het tarief van 1 % werden belast, mogen de volgende verrichtingen aan het kapitaalrecht onderworpen blijven:

[...]

c) het afsluiten van een lening door een kapitaalvennootschap, indien de schuldeiser recht heeft op een aandeel in de winst van de vennootschap;

d) het afsluiten van een lening door een kapitaalvennootschap bij een vennoot, bij de echtgenoot of een kind van een vennoot, alsmede het afsluiten van een lening bij een derde wanneer zij wordt gegarandeerd door een vennoot, mits deze leningen dezelfde functie hebben als een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal.

[...]"

7 Artikel 7, leden 1 en 2, van richtlijn 69/335 bepaalde:

„1. De lidstaten stellen de verrichtingen die op 1 juli 1984 van het kapitaalrecht waren vrijgesteld of tegen een tarief van ten hoogste 0,50 % werden belast vrij met uitzondering van de in artikel 9 bedoelde verrichtingen.

Voor de vrijstelling gelden dezelfde voorwaarden als die welke op die datum golden voor de toekenning van de vrijstelling of voor het verlenen van een tarief van ten hoogste 0,50 %.

[...]

2. De lidstaten mogen ofwel alle andere dan de in lid 1 bedoelde verrichtingen van het kapitaalrecht vrijstellen, ofwel deze aan een uniform tarief van ten hoogste 1 % onderwerpen."

8 De tweede en de derde overweging van de considerans van richtlijn 85/303, waarbij de ten tijde van de feiten in het hoofdgeding geldende versie van richtlijn 69/335 is vastgesteld, luidden:

„Overwegende dat het kapitaalrecht op de hergroepering en ontwikkeling van ondernemingen een ongunstige economische weerslag heeft; dat dit in het bijzonder in de huidige conjunctuurfase het geval is, in welke fase het beslist noodzakelijk is prioriteit te geven aan een heropleving van de investeringen;

Overwegende dat met afschaffing van het kapitaalrecht die doeleinden het best worden gediend; dat het verlies aan ontvangsten als gevolg van een dergelijke maatregel voor enige lidstaten evenwel onaanvaardbaar blijkt te zijn; dat de lidstaten derhalve de mogelijkheid moet worden gelaten om alle of een gedeelte van de verrichtingen die binnen het toepassingsgebied van het kapitaalrecht vallen, van dit recht vrij te stellen dan wel daaraan te onderwerpen, met dien verstande dat in eenzelfde lidstaat één enkel belastingtarief moet gelden".

9 Richtlijn 69/335 is per 1 januari 2009 ingetrokken bij artikel 16 van richtlijn 2008/7/EG van de Raad van 12 februari 2008 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 46, blz. 11).

Nationaal recht

10 De Republiek Polen is op 1 mei 2004 toegetreden tot de Europese Unie.

Op 1 juli 1984 geldende wettelijke regeling inzake het kapitaalrecht

11 Volgens de wet van 19 december 1975 op het zegelrecht (Dz. U nr. 45, volgnr. 226) werd op akten tot oprichting van een vennootschap door natuurlijke en rechtspersonen een zegelrecht geheven. Bij een op 1 juli 1983 in werking getreden besluit van de Ministerraad van 16 mei 1983 (Dz. U nr. 34, volgnr. 161) werden het voorwerp en het tarief van dat zegelrecht vastgesteld. Artikel 54, lid 5, luidde:

„Leningen door een van de vennoten of aandeelhouders maken ook deel uit van het vennootschappelijk kapitaal, indien het totale bedrag van niet-terugbetaalde leningen meer dan 50 % van het vennootschappelijk kapitaal bedraagt op de dag waarop de lening wordt verstrekt."

12 In dat geval bedroeg het belastingtarief 5 % van de waarde van de lening.

Van 1 januari 2001 tot en met 30 april 2004 geldende wettelijke regeling inzake het kapitaalrecht

13 Van 1 januari 2001 tot en met 30 april 2004 werden dergelijke verrichtingen in het kader van de belasting op civielrechtelijke handelingen volgens een degressief tarief belast.

14 Volgens artikel 1, lid 1, van de wet van 9 september 2000 betreffende de belasting op civielrechtelijke handelingen (Dz. U nr. 86, volgnr. 959; hierna: „wet belasting civielrechtelijke handelingen van 2000") waren vennootschapsakten en wijzigingen daarvan aan de belasting op civielrechtelijke handelingen onderworpen, wanneer zij leidden tot een wijziging van de grondslag van die belasting.

15 Artikel 1, lid 3, van de wet belasting civielrechtelijke handelingen van 2000 bepaalde:

„In het geval van een vennootschapsakte worden beschouwd als wijzigingen van de akte:

[...]

4) bijstortingen, leningen door vennoten (aandeelhouders) aan de vennootschap alsmede de terbeschikkingstelling van zaken of vermogensrechten door een vennoot (aandeelhouder) aan de vennootschap voor kosteloos gebruik."

16 In artikel 7, lid 1, punt 9, van de wet belasting civielrechtelijke handelingen van 2000 was al naargelang het bedrag van de lening een degressief belastingtarief van tussen 1 % en 0,5 % van het bedrag van de verrichtingen vastgesteld. Voor de lening in het hoofdgeding gold bijgevolg een tarief van 0,5 %.

Van 1 mei 2004 tot en met 31 december 2006 geldende wettelijke regeling inzake het kapitaalrecht

17 De wet tot wijziging van de wet betreffende de belasting op civielrechtelijke handelingen van 19 december 2003 (Dz. U nr. 6, volgnr. 42) heeft de wet belasting civielrechtelijke handelingen van 2000 gewijzigd, door leningen aan een kapitaalvennootschap door een vennoot of aandeelhouder van die belasting vrij te stellen. Artikel 9,

punt 10, sub h, van de wet belasting civielrechtelijke handelingen van 2000, in de met ingang van 1 mei 2004 geldende gecodificeerde versie ervan (Dz. U nr. 41, volgnr. 399), bepaalde:

„De volgende civielrechtelijke handelingen zijn vrijgesteld van de belasting:

[...]

10) leningen die worden verstrekt [...]

h) door de vennoot (aandeelhouder) aan een kapitaalvennootschap".

Van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2008 geldende wettelijke regeling inzake het kapitaalrecht

18 Artikel 9, punt 10, sub h, van de wet belasting civielrechtelijke handelingen van 2000, in de met ingang van 1 mei 2004 geldende versie ervan, op grond waarvan leningen aan een kapitaalvennootschap door een vennoot of aandeelhouder waren vrijgesteld, werd op 1 januari 2007 opgeheven bij artikel 2, punt 9, sub c, derde streepje, van de wet van 15 november 2006 tot wijziging van de wet op de schenk- en erfbelasting en van de wet betreffende de belasting op civielrechtelijke handelingen (Dz. U nr. 222, volgnr. 1629; hierna: „wet belasting civielrechtelijke handelingen van 2007").

19 Als gevolg daarvan werden die leningtransacties overeenkomstig artikel 1, lid 3, punt 2, van de wet belasting civielrechtelijke handelingen van 2007 als een wijziging van de vennootschapsakte beschouwd en overeenkomstig artikel 7, lid 1, punt 9, van die wet tegen het uniforme tarief van 0,5 % belast.

Met ingang van 1 januari 2009 geldende wettelijke regeling inzake het kapitaalrecht

20 De wet van 7 november 2008 (Dz. U nr. 209, volgnr. 1319) heeft richtlijn 2008/7 in Pools recht omgezet en in artikel 9, punt 10, sub i, ervan leningen aan een kapitaalvennootschap door een vennoot of aandeelhouder vrijgesteld van de belasting op civielrechtelijke handelingen.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

21 Op 9 juli 2007 sloot Logstor ROR Polska met haar vennoot Logstor Holding A/S een aanvullende overeenkomst bij een leningovereenkomst van 15 september 2004, waarbij het bedrag van de aanvankelijk verstrekte lening met 2 600 000 EUR werd verhoogd tot 5 233 000 EUR. Op 14 augustus 2007 sloot Logstor ROR Polska met deze vennoot nog een lening van 8 000 000 PLN af.

22 Ingevolge de ten tijde van die leningtransacties geldende Poolse wettelijke regeling werd daarover belasting op civielrechtelijke handelingen geheven.

23 Aangezien Logstor ROR Polska op grond van richtlijn 69/335 voor de betrokken verrichtingen aanspraak kon maken op vrijstelling van belasting op civielrechtelijke handelingen, verzocht zij de belastingdienst vast te stellen dat zij te veel had betaald, namelijk het volledige bedrag van de door haar betaalde belasting.

24 Na afwijzing van dit verzoek en van het tegen die afwijzing ingestelde administratieve beroep heeft Logstor ROR Polska de zaak aanhangig gemaakt bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (administratieve rechtbank van het woiwodschap te Gliwice).

25 In deze context heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Kon een lidstaat op grond van artikel 4, lid 2, van [richtlijn 69/335] met ingang van 1 januari 2007 opnieuw een kapitaalrecht invoeren dat wordt geheven over een lening die een kapitaalvennootschap afsluit, indien de schuldeiser recht heeft op een aandeel in de winst van de vennootschap, wanneer de lidstaat bij zijn toetreding [tot de Unie] op 1 mei 2004 van de heffing van dit recht heeft afgezien?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

26 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335 in de op het hoofdgeding toepasselijke versie aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat een kapitaalrecht dat wordt geheven over de lening die een kapitaalvennootschap afsluit, indien de schuldeiser recht heeft op een aandeel in de winst van de vennootschap, opnieuw invoert wanneer die lidstaat eerder afstand heeft gedaan van de heffing van dit recht.

27 Om te beginnen moet erop worden gewezen dat de Poolse regering de door de verwijzende rechter gegeven voorstelling van het nationale recht voor het Hof heeft betwist.

28 Volgens die regering is het namelijk onjuist te stellen, zoals de verwijzende rechter doet, dat de Republiek Polen bij haar toetreding tot de Unie ervan had afgezien het kapitaalrecht te heffen over leningtransacties als die in het hoofdgeding. De van 1 mei 2004 tot en met 31 december 2006 verleende vrijstelling van leningen aan kapitaalvennootschappen door hun aandeelhouders had tot doel te voorkomen dat hetzelfde kapitaal dubbel werd belast, de eerste maal bij de verstrekking van de lening aan de vennootschap door de aandeelhouder en de tweede maal bij de omzetting van het niet-terugbetaalde gedeelte van de lening in aandelen.

29 De Poolse regering voert namelijk aan dat van 2004 tot en met 2006 leningen aan kapitaalvennootschappen door een vennoot of aandeelhouder weliswaar van belasting op civielrechtelijke handelingen waren vrijgesteld, maar dat dit niet gold voor vermeerderingen van het vennootschappelijk kapitaal als gevolg van de omzetting van dergelijke leningen alsook dat met de wet belasting civielrechtelijke handelingen van 2007, omgekeerd, vermeerderingen van het vennootschappelijk kapitaal die het gevolg zijn van reeds aan de belasting op civielrechtelijke handelingen onderworpen leningen van aandeelhouders of vennoten, niet langer belastbaar waren en tegelijkertijd leningen aan kapitaalvennootschappen door hun vennoten of aandeelhouders weer aan die belasting werden onderworpen.

30 Dienaangaande volstaat het eraan te herinneren dat het in het kader van het bij artikel 267 VWEU ingevoerde stelsel van rechterlijke samenwerking niet aan het Hof staat om de door de verwijzende rechter gegeven uitlegging van het nationale recht ter discussie te stellen of te verifiëren (zie in die zin arresten van 14 februari 2008, Gysen, C-449/06, Jurispr. blz. I-553, punt 17, en 11 september 2008, Eckelkamp e.a., C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 32).

31 Het Hof dient de hem gestelde vraag dus te beantwoorden op basis van de vaststelling van de verwijzende rechter dat de Republiek Polen bij haar toetreding tot de Unie op 1 mei 2004 afstand had gedaan van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingheffing.

32 Volgens artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335 mochten sommige verrichtingen „voor zover zij op 1 juli 1984 tegen het tarief van 1 % werden belast, [...] aan het kapitaalrecht onderworpen blijven".

33 Die datum, die in artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335 als referentiedatum is bepaald, geldt ook voor de Republiek Polen. Bij gebreke van een andersluidende regeling in de toetredingsakte of in een andere handeling van Unierecht geldt in geval van toetreding de verwijzing in het Unierecht naar een bepaalde datum immers ook voor de toetredende lidstaat, zelfs als die datum vóór de datum van toetreding ligt (arrest van 21 juni 2007, Optimus — Telecomunicações, C-366/05, Jurispr. blz. I-4985, punt 32). Noch in de akte betreffende de voorwaarden voor de toetreding tot de Europese Unie van die Staat, noch in een andere handeling van Unierecht is er een andersluidende regeling voor de Republiek Polen opgenomen.

34 Voor zover leningtransacties als die in het hoofdgeding op 1 juli 1984 werden belast in de zin van artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335, mocht de Republiek Polen bij haar toetreding tot de Unie dan ook besluiten dergelijke verrichtingen aan het kapitaalrecht te blijven onderwerpen.

35 Zij mocht evenwel niet, nadat zij — zoals blijkt uit de analyse van het nationale recht door de verwijzende rechter — met ingang van de datum van toetreding tot de Unie van die belastingheffing afstand had gedaan, besluiten ze na die datum weer in te voeren.

36 Bij de uitlegging van artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335, waarvan de bewoordingen een verwijzing naar het begrip continuïteit bevatten, moet immers rekening worden gehouden met de in de tweede en de derde overweging van de considerans van richtlijn 85/303 genoemde doelstelling om het kapitaalrecht te beperken of zelfs af te schaffen. Gelet op deze doelstelling volgt uit de derde overweging van de considerans dat de lidstaten die geen afstand hebben gedaan van die belastingheffing, ze slechts konden handhaven wegens budgettaire problemen waarmee zij in geval van afschaffing van het kapitaalrecht zouden kampen.

37 De woorden „mogen [...] aan het kapitaalrecht onderworpen blijven" in artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335 moeten dan ook aldus worden uitgelegd dat de in dat lid bedoelde verrichtingen door de lidstaten enkel aan het kapitaalrecht mogen worden onderworpen, indien zij niet alleen op grond van het op 1 juli 1984 geldende nationale recht werden belast in de zin van deze bepaling, maar ook daarna doorlopend aan een dergelijke belasting waren onderworpen. Anders kan de lidstaat zich niet beroepen op een verlies aan ontvangsten dat de handhaving van het kapitaalrecht rechtvaardigt.

38 De verwijzing naar 1 juli 1984 in artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335 vormt voor de lidstaten die de betrokken verrichtingen op die datum aan het kapitaalrecht onderwierpen, dus geen machtiging om dat recht opnieuw in te voeren na daarvan afstand te hebben gedaan; dit zou niet stroken met de bewoordingen van deze bepaling en met de door die richtlijn nagestreefde doelstelling om het kapitaalrecht te beperken of zelfs af te schaffen.

39 Een lidstaat die overeenkomstig artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335 na 1 juli 1984 ervan heeft afgezien bepaalde verrichtingen aan een kapitaalrecht te onderwerpen, kan dus een dergelijke belastingheffing over die verrichtingen niet opnieuw invoeren.

40 Bijgevolg moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335 aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat een kapitaalrecht dat wordt geheven over de lening die een kapitaalvennootschap afsluit, indien de schuldeiser recht heeft op een aandeel in de winst van de vennootschap, opnieuw invoert wanneer die lidstaat eerder afstand had gedaan van de heffing van dit recht.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juni 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat een kapitaalrecht dat wordt geheven over de lening die een kapitaalvennootschap afsluit, indien de schuldeiser recht heeft op een aandeel in de winst van de vennootschap, opnieuw invoert wanneer die lidstaat eerder afstand had gedaan van de heffing van dit recht.

ondertekeningen