ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

12 november 2009 *

In zaak C-441/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 8 juli 2008, ingekomen bij het Hof op 7 oktober 2008, in de procedure

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), president van de Vierde kamer, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, K. Schiemann en P. Kūris, rechters,

* Procestaal: Pools.

advocaat-generaal: J. Mazák,
griffier: R. Şereş, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 september 2009,

gelet op de opmerkingen van:

— Elektrownia Pątnów II sp. zoo, vertegenwoordigd door N. Półtorak, radca prawny,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Dowgielewicz, A. Rutkowska en A. Kraińska als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, 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 5, lid 3, tweede streepje, 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 de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Tsjechische Republiek, de Republiek Estland, de Republiek Cyprus, de Republiek Letland, de Republiek Litouwen, de Republiek Hongarije, de Republiek Malta, de Republiek Polen, de Republiek Slovenië en de Slowaakse Republiek en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 2003, L 236, blz. 33; hierna: „richtlijn 69/335").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Elektrownia Pątnów II sp. zoo (hierna: „Elektrownia Pątnów") en de Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (directeur van de belastingdienst te Poznań) over de toepassing van de Poolse wet betreffende de belasting op handelingen inzake het bijeenbrengen van kapitaal.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsrecht

3 Ingevolge artikel 1 van richtlijn 69/335 heffen de lidstaten een overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 2 tot en met 9 van deze richtlijn geharmoniseerd recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen, dat „kapitaalrecht" wordt genoemd.

4 Artikel 3 van richtlijn 69/335 definieert het begrip „kapitaalvennootschap". Dit zijn met name, wat de Republiek Polen betreft, vennootschappen die zijn opgericht naar Pools recht onder de volgende benamingen: „spółka akcyjna" (naamloze vennootschap) en „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością" (vennootschap met beperkte aansprakelijkheid).

5 Artikel 4, lid 1, sub c, van deze richtlijn noemt als een van de verrichtingen die aan het kapitaalrecht zijn onderworpen „de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook".

6 Lid 2, sub c, van dit artikel 4 luidt:

„2. 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".

7 Artikel 5 van richtlijn 69/335 bepaalt de heffingsgrondslag van het kapitaalrecht. Lid 1 ervan bepaalt:

„Het recht wordt geheven:

a) in geval van oprichting van een kapitaalvennootschap, van vermeerdering van haar vennootschappelijk kapitaal of van vermeerdering van haar vennootschappelijk vermogen, als bedoeld in artikel 4, lid 1, sub a, c en d: over de werkelijke waarde van de zaken, van welke aard ook, die door de vennoten zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij gehouden zijn, na aftrek van de lasten en verbintenissen die in verband met elke inbreng voor rekening van de vennootschap komen. […]

[…]

e) in geval van leningen als bedoeld in artikel 4, lid 2, sub c en d: over het nominale bedrag van de afgesloten lening".

8 In artikel 5, lid 3, tweede streepje, van deze richtlijn wordt bepaald:

„3. In het bedrag waarvoor het recht bij verhoging van het vennootschappelijk kapitaal wordt geheven [wordt] niet begrepen:

[…]

— het bedrag van de door de kapitaalvennootschap afgesloten leningen die in aandelen worden omgezet en reeds met het kapitaalrecht werden belast".

9 Artikel 10 van deze richtlijn preciseert:

„Behoudens het kapitaalrecht heffen de lidstaten met betrekking tot de op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen geen enkele andere belasting, in welke vorm ook, ter zake van:

a) de in artikel 4 bedoelde verrichtingen;

b) de inbreng, de leningen of de prestaties, verricht binnen het kader van de in artikel 4 bedoelde verrichtingen

[…]."

Nationale wettelijke regeling

Wettelijke regeling die van toepassing was vóór de toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie

10 Artikel 1 van de Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych (Poolse wet betreffende de belasting op civielrechtelijke handelingen; hierna: „wet pcc") van 9 september 2000 bepaalt:

„1. Aan de belasting zijn onderworpen:

1) de volgende civielrechtelijke handelingen:

[…]

k) vennootschapsakten (oprichtingsakten);

2) wijzigingen van de in punt 1 genoemde akten, wanneer zij leiden tot een verhoging van de grondslag van de belasting op civielrechtelijke handelingen,

[…]

3. 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".

11 In artikel 4, punt 1, van de wet pcc wordt bepaald:

„4. De belasting op civielrechtelijke handelingen is verschuldigd door:

1) partijen bij civielrechtelijke handelingen […]".

12 Artikel 5, lid 1, van deze wet luidt:

„Behoudens het in lid 2 bepaalde, zijn voor de verplichting tot het betalen van belasting hoofdelijk aansprakelijk de natuurlijke personen, rechtspersonen en georganiseerde eenheden zonder rechtspersoonlijkheid die partij zijn bij civielrechtelijke handelingen […]".

13 Krachtens artikel 6, lid 1, punt 8, sub d, van deze wet, is de heffingsgrondslag:

„in het geval van een lening door de vennoot of aandeelhouder aan de vennootschap — het bedrag of de waarde van de lening".

14 Artikel 2 van de Ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Poolse wet tot wijziging van de wet betreffende de belasting op civielrechtelijke handelingen) van 19 december 2003 bepaalt:

„Op civielrechtelijke handelingen ter zake waarvan de belasting verschuldigd is geworden vóór de inwerkingtreding van deze wet, zijn de voordien geldende bepalingen van toepassing."

Wettelijke regeling die van toepassing was na de toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie en tot en met 31 december 2006

15 In artikel 1 van de wet pcc, zoals gewijzigd bij de wet van 19 december 2003 (hierna: „gewijzigde wet pcc"), wordt bepaald:

„1. Aan de belasting zijn onderworpen:

1) de volgende civielrechtelijke handelingen:

[…]

k) vennootschapsakten (oprichtingsakten),

2) wijzigingen van de in nr. 1 genoemde akten, wanneer zij leiden tot een verhoging van de grondslag van de belasting op civielrechtelijke handelingen […]

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

[…]

2) bij een kapitaalvennootschap — de inbreng of de vermeerdering van een inbreng in de vennootschap, waarvan de waarde leidt tot een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal, alsmede bijstortingen […]".

16 Artikel 1a van de gewijzigde wet pcc bepaalt:

„In deze wet wordt verstaan onder:

[…]

2) kapitaalvennootschap: een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of een aandelenvennootschap […]”.

17 In artikel 3 van deze wet wordt bepaald:

„1. De belastingverplichting ontstaat:

[…]

2) op het ogenblik waarop de beslissing tot vermeerdering van het kapitaal van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid wordt genomen”.

18 Artikel 4 van deze wet bepaalt:

„De belasting op civielrechtelijke handelingen is verschuldigd door:

[…]

2) vennootschappen met rechtspersoonlijkheid — bij vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal".

19 In artikel 6 van diezelfde wet wordt bepaald:

„1. de heffingsgrondslag is:

[…]

8) bij een vennootschapsakte:

[…]

b) in het geval van een wijziging van de akte — de waarde van de ingebrachte zaken die het vermogen van de vennootschap vermeerderen, of de waarde waarmee het vennootschappelijk kapitaal wordt vermeerderd

[…]”.

20 Artikel 7 van de gewijzigde wet pcc bepaalt:

„1. De volgende belastingtarieven worden toegepast:

[…]

9) op vennootschapsakten: 0,5 %”.

21 In artikel 9 van deze wet wordt bepaald:

„De volgende civielrechtelijke handelingen zijn vrijgesteld van de belasting:

[…]

10) leningen die worden verstrekt:

[…]

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

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

22 Elektrownia Pątnów is de dochteronderneming van de vennootschap Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (hierna: „moedermaatschappij”). Tussen 2002 en 2004 heeft laatstgenoemde aan Elektrownia Pątnów een reeks leningen verstrekt. In overeenstemming met de Poolse wet die in die tijd van toepassing was, heeft Elektrownia Pątnów over de door haar afgesloten leningen de belasting op civielrechtelijke handelingen betaald.

23 Bij overeenkomst van 25 juli 2005 heeft de moedermaatschappij een contract afgesloten met Elektrownia Pątnów dat voorzag in de overdracht aan laatstgenoemde van de schuldvorderingen waarover zij beschikte uit hoofde van de leningen, in ruil voor een inschrijving op aandelen in Elektrownia Pątnów.

24 Deze verrekening leidde tot het tenietgaan van de schuld van Elektrownia Pątnów jegens de moedermaatschappij en tot een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van de dochteronderneming.

25 Voorts heeft de moedermaatschappij ingeschreven op de vermeerdering van de nominale waarde van elk van deze aandelen, voor een totaalbedrag dat overeenkwam met dat van haar schuldvordering op Elektrownia Pątnów.

26 De vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van Elektrownia Pątnów, ingevolge een beslissing van 27 juli 2005 van de algemene vergadering van vennoten van deze vennootschap, vormde, overeenkomstig de Poolse wet, een wijziging van de vennootschapsakte. Deze verrichting was volgens de Poolse wettelijke regeling onderworpen aan de belasting op civielrechtelijke handelingen.

27 Elektrownia Pątnów heeft daarop bij de belastingdienst een bezwaarschrift ingediend, met het betoog dat zij bij de omzetting van de leningen in kapitaal dubbel met het kapitaalrecht was belast, hetgeen in strijd is met artikel 5, lid 3, tweede streepje, van richtlijn 69/335, die op 1 mei 2004 op het grondgebied van de Republiek Polen in werking is getreden, na de toetreding van deze staat tot de Europese Unie.

28 Nadat haar bezwaar was afgewezen, wendde Elektrownia Pątnów zich tot de administratieve rechter. Deze wees haar beroep af. Daarop stelde Elektrownia Pątnów cassatieberoep in. In deze context heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de belastingautoriteiten in het licht van het gemeenschapsrecht (in het bijzonder de bepalingen van richtlijn 69/335[…]) bij de heffing van kapitaalrecht op een kapitaalvermeerdering rekening houden met verrichtingen die hetzelfde kapitaalbestanddeel betreffen en vóór de toetreding van Polen tot de Europese Unie onderworpen waren aan het kapitaalrecht?

Is in het bijzonder het mechanisme van artikel 5, lid 3, tweede streepje, van richtlijn 69/335[…] van toepassing wanneer de omzetting van een aan een kapitaalvennootschap verstrekte lening in de zin van artikel 4, lid 2, sub c, van de richtlijn plaatsvindt na

de toetreding en deze lening reeds voordien op basis van het tot de toetreding geldende nationale recht werd belast volgens de beginselen die in de wet [pcc] zijn vastgesteld?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

29 De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of het in artikel 5, lid 3, tweede streepje, van richtlijn 69/335 neergelegde verbod om bij de vaststelling van het bedrag waarover bij een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal het recht wordt geheven, rekening te houden met het bedrag van de door de kapitaalvennootschap afgesloten leningen die in aandelen worden omgezet en reeds met het kapitaalrecht werden belast, van toepassing is wanneer de omzetting in aandelen van aan een kapitaalvennootschap verstrekte leningen heeft plaatsgevonden na de toetreding van de lidstaat tot de Europese Unie, terwijl deze leningen dateren van vóór deze toetreding, en in die tijd belast zijn geweest conform de destijds geldende nationale wet.

30 Voor de beantwoording van deze vraag is van belang dat bij de uitlegging en toepassing van richtlijn 69/335 rekening wordt gehouden met de bijzondere situatie van een staat, zoals de Republiek Polen, die met ingang van 1 mei 2004 tot de Europese Unie is toegetreden (zie in die zin arrest van 21 juni 2007, Optimus — Telecomunicações, C-366/05, Jurispr. blz. I-4985, punt 25).

31 Uit deze vaststelling volgt dat richtlijn 69/335 vóór die datum niet van toepassing was in die staat. Vóór de bovengenoemde datum werd elke in de Poolse rechtsorde genomen maatregel tot belasting of vrijstelling van het bijeenbrengen van kapitaal uitsluitend op basis van het nationale recht vastgesteld (zie in die zin arrest Optimus — Telecomunicações, reeds aangehaald, punt 26).

32 Voorts is het vaste rechtspraak dat een nieuwe regeling onmiddellijk van toepassing is op de toekomstige gevolgen van een onder de oude regeling ontstane situatie (zie met name arrest van 10 juli 1986, Licata/CES, 270/84, Jurispr. blz. 2305, punt 31). Zo heeft

het Hof op grond van dit beginsel geoordeeld dat wanneer in de akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor een lidstaat specifieke bepalingen ter zake van de toepassing van een bepaling van het EG-Verdrag ontbreken, die bepaling moet worden geacht onmiddellijk van toepassing te zijn en deze lidstaat te verbinden vanaf de datum van zijn toetreding, zodat zij van toepassing is op de toekomstige gevolgen van vóór de toetreding van deze nieuwe lidstaat tot de Gemeenschappen ontstane situaties (zie in die zin arresten van 2 oktober 1997, Saldanha en MTS, C-122/96, Jurispr. blz. I-5325, punt 14, en 29 januari 2002, Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, Jurispr. blz. I-1049, punt 50).

33 Ook volgt uit vaste rechtspraak dat de voorschriften van materieel gemeenschapsrecht, om te verzekeren dat het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel in acht wordt genomen, aldus moeten worden uitgelegd dat zij ten aanzien van vóór de inwerkingtreding ervan verworven rechtsposities alleen gelden voor zover uit de bewoordingen, doelstelling of opzet daarvan blijkt dat er zulke gevolgen aan dienen te worden toegekend (zie met name arresten van 10 februari 1982, Bout, 21/81, Jurispr. blz. 381, punt 13, en 15 juli 1993, GruSa Fleisch, C-34/92, Jurispr. blz. I-4147, punt 22, en arrest Pokrzeptowicz-Meyer, reeds aangehaald, punt 49).

34 Aangezien in de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Polen specifieke bepalingen ter zake van de voorwaarden voor toepassing ratione temporis van richtlijn 69/335 ontbreken, moet bijgevolg voor de beantwoording van de prejudiciële vraag worden uitgemaakt of een situatie zoals die in het hoofdgeding aan de orde is, een vóór de inwerkingtreding van richtlijn 69/335 in Polen verworven rechtspositie vormt waarop deze richtlijn slechts met terugwerkende kracht kan worden toegepast voor zover zij duidelijk dit gevolg heeft willen sorteren, dan wel of het gaat om een vóór de inwerkingtreding in Polen van deze richtlijn ontstane situatie waarvan de toekomstige gevolgen onder de toepassing van deze richtlijn vallen vanaf het ogenblik van de inwerkingtreding ervan, overeenkomstig het beginsel dat een nieuwe regeling onmiddellijk van toepassing is op bestaande situaties (zie in die zin, arrest Pokrzeptowicz-Meyer, reeds aangehaald, punt 51).

35 In dit verband dient te worden vastgesteld dat de belasting over de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leningen, die waren afgesloten vóór de toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie, werd geheven op basis van de wettelijke regeling die gold ten tijde van het belastbare feit, bestaande in het opstellen van de civielrechtelijke akten

tot vaststelling van deze leningen. Toentertijd kende de Poolse wetgeving geen verbod om deze handelingen eerst te belasten als leningen en ze vervolgens op het moment van hun eventuele omzetting in een kapitaalvermeerdering nog eens te belasten.

36 De invoering in het Poolse recht van een dergelijk voorschrift, dat een nieuwe belastingheffing over dezelfde bedragen op grond van hun omzetting in kapitaal verbiedt, kan niet worden geacht belastingheffingen die reeds hebben plaatsgevonden ter discussie te stellen, en als gevolg daarvan terugwerkende kracht te hebben.

37 Dit voorschrift heeft enkel als doel en strekking dubbele belastingheffing over dezelfde grondslag te voorkomen, en is vanaf de inwerkingtreding ervan van toepassing zowel op leningen die reeds waren afgesloten vóór de toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie, en dus vóór de inwerkingtreding van dit voorschrift in de Poolse rechtsorde, en die na deze toetreding zijn omgezet in aandelen, als op leningen die zijn afgesloten na deze toetreding.

38 Uit het voorgaande vloeit voort dat artikel 5, lid 3, tweede streepje, van richtlijn 69/335 slechts een nieuw voorschrift vormt, dat onmiddellijk van toepassing is op verrichtingen die hebben plaatsgevonden na de inwerkingtreding ervan in Polen en binnen de werkingssfeer van deze richtlijn vallen.

39 Hieruit volgt dat artikel 5, lid 3, tweede streepje, van richtlijn 69/335 ertoe verplicht bij de vaststelling van de heffingsgrondslag van het kapitaalrecht over de vermeerdering van het kapitaal van een vennootschap ten gevolge van de omzetting in aandelen na de toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie van leningen die door diezelfde vennootschap zijn afgesloten vóór deze toetreding, rekening te houden met het feit dat over deze leningen reeds eerder, op basis van de toen geldende nationale wettelijke regeling, belasting is geheven.

40 Anders dan de Republiek Polen betoogt, houdt een dergelijke uitlegging van richtlijn 69/335 geenszins in dat deze met terugwerkende kracht wordt toegepast op feiten die hebben plaatsgevonden vóór de toetreding van deze lidstaat, maar enkel dat na de inwerkingtreding van deze richtlijn het daarin vervatte verbod van dubbele belastingheffing wordt toegepast, hetgeen er noodzakelijkerwijs toe leidt dat rekening wordt gehouden met belastingheffingen die reeds vóór deze inwerkingtreding hebben plaatsgevonden.

41 Bovendien behoeft het Hof niet na te gaan of, zoals de Republiek Polen ter terechtzitting lijkt te hebben betoogd, de bestanddelen die vóór haar toetreding op basis van de toen geldende nationale wettelijke regeling werden belast, volledig of gedeeltelijk overeenkomen met de bestanddelen die werden belast na deze toetreding, hetgeen uitsluitend een zaak is van de rechter aan wie het hoofdgeding is voorgelegd.

42 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 5, lid 3, tweede streepje, van richtlijn 69/335 ertoe verplicht bij de vaststelling van de heffingsgrondslag van het kapitaalrecht over de vermeerdering van het kapitaal van een vennootschap ten gevolge van de omzetting in aandelen, na de toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie, van leningen die door diezelfde vennootschap zijn afgesloten vóór deze toetreding, rekening te houden met het feit dat over deze leningen reeds eerder, op basis van de toen geldende nationale wettelijke regeling, belasting is geheven.

Kosten

43 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 (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 5, lid 3, tweede streepje, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Tsjechische Republiek, de Republiek Estland, de Republiek Cyprus, de Republiek Letland, de Republiek Litouwen, de Republiek Hongarije, de Republiek Malta, de Republiek Polen, de Republiek Slovenië en de Slowaakse Republiek en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond, verplicht ertoe bij de vaststelling van de heffingsgrondslag van het kapitaalrecht over de vermeerdering van het kapitaal van een vennootschap ten gevolge van de omzetting in aandelen, na de toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie, van leningen die door diezelfde vennootschap zijn afgesloten vóór deze toetreding, rekening te houden met het feit dat over deze leningen reeds eerder, op basis van de toen geldende nationale wettelijke regeling, belasting is geheven.

ondertekeningen